



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11516.723121/2013-62
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.119 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria PIS/COFINS - SUBVENÇÕES DE ICMS
Recorrente IMBITUBA IMPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das SA fez com que os créditos presumidos do ICMS, como subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não cumulativas.

No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem tributados como receitas omitidas da base dessas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata o presente processo de recurso especial de divergência apresentado pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3201-001842, de 27/01/2015, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. NATUREZA JURÍDICA, RECEITA NÃO OPERACIONAIS.

Os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina às sociedades empresárias constitui receita não operacional da pessoa jurídica, e como tal devem ser escriturados. Precedentes CSRF.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. INCIDÊNCIA.

Incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre subvenções governamentais, posto configurarem receitas não operacionais da pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. NATUREZA JURÍDICA, RECEITA NÃO OPERACIONAIS.

Os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina às sociedades empresárias constitui receita não operacional da pessoa jurídica, e como tal devem ser escriturados. . Precedentes CSRF.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. INCIDÊNCIA.

Incide a Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo sobre subvenções governamentais, posto configurarem receitas não operacionais da pessoa jurídica.

A matéria divergente trazida em sede do recurso especial foi a possibilidade de tributação das chamadas subvenções estaduais de ICMS pelo PIS e pela Cofins no regime não cumulativo de apuração das contribuições. Essa é a matéria espelhada nos acórdãos paradigmas.

O recurso especial do contribuinte foi admitido. Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o improvimento do recurso especial.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial apresentado pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Para relembrar os fatos constantes do presente processo, tem-se que foi efetuado um lançamento de ofício para exigência de PIS e Cofins, apurados no regime não-cumulativo, relativos aos anos-calendários de 2009 a 2011. Os seguintes trechos transcritos do relatório constante do acórdão da DRJ, esclarecem melhor os fatos:

(...)

b) A Fiscalização constatou que a empresa usufruía de benefícios fiscais, através dos quais os contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do ICMS no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, condicionados a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias.

c) Diante as análises realizadas, depreendeu-se que esses benefícios **configuram subvenção corrente para custeio ou operação**, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm a natureza de Receita e cita a Solução de Divergência nº 13 de 28 de abril de 2011.

(...)

O acórdão recorrido, entendeu que as subvenções de que trata o presente processo são de investimento, porém independente de serem de custeio ou não, ambas situações são tributadas pelas contribuições não cumulativas.

Essa discussão quanto ao tratamento das subvenções, se de custeio ou investimento, foi decidida recentemente por esse colegiado no Acórdão nº 9303-007622, cujo voto vencedor do ilustre relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, abaixo transcrito, adoto como razão de decidir:

(...)

Contextualização do Problema

Trata-se da discussão acerca do tratamento tributário dado a subvenções deferidas pelo Poder Público Estadual a contribuintes sujeitos a tributos federais. Resumidamente, é discutido se o valor recebido integra, ou não, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em três períodos distintos:

(a) durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não cumulativa das contribuições sob análise;

(b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Primeiro Período, até 2007

Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu § 1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como **reservas de capital** as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as **subvenções para investimento**.

...

(grifos na transcrição)

A característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadrar-se-iam nessa categoria, por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

Nesse sentido, é importante referir que o valor registrado como reserva de capital não pode ser distribuído aos proprietários, sob pena de perder sua natureza, nos termos do art. 200 da Lei das S/A, até hoje vigente na redação original, conforme a seguir reproduzido:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

...

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, conforme lançamento contábil a seguir:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)
C = a Reserva de Capital (aumento do Patrimônio Líquido) XXX,XX

O lançamento contábil acima e a respectiva legislação antes referida deixam claro que a subvenção para investimento reconhecida como reserva de capital não caracteriza nem receita nem faturamento. Portanto, não integra a base de cálculo da

Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep, nem na sistemática cumulativa, nem na sistemática não-cumulativa.

Ora, na sistemática cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelo faturamento, nos termos da redação original dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1999, aplicáveis aos fatos geradores ocorridos no período em análise, a seguir reproduzidos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não compunha o faturamento e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Da mesma forma, na sistemática não-cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelas receitas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos reproduzidos a seguir, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise:

- Lei nº 10.637, de 2002

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

- Lei nº 10.833, de 2003

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

(Grifos na transcrição)

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não caracterizava receita e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Diferente é o tratamento dado às subvenções que não se enquadravam no conceito de subvenção para investimento, no período. Tais subvenções,

denominadas subvenções para custeio eram reconhecidas no resultado das companhias e, compondo o lucro, não tinham qualquer restrição em relação a sua distribuição aos proprietários. O lançamento correspondente a essas subvenções para custeio era o seguinte:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)	
C = a Receita (aumento do resultado)	XXX,XX

O lançamento acima deixa claro que, em que pese a receita de subvenção para custeio não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim:

- não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Segundo Período, de 2008 a 2014

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado.

Assim, compondo o resultado, as subvenções para investimento, poderiam ser distribuídas aos societários, não mais se aplicando a elas os conceitos antes discutidos de reserva de capital. Com efeito, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo efeito no patrimônio dos valores recebidos.

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638, de 2007, inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscais, com o objetivo de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuisse aos proprietários o valor da subvenção.

Portanto, a contabilização da subvenção para investimento passou a ser a seguinte:

- reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)	
C = a Receita (aumento do resultado)	XXX,XX

- apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção

D = Receita (aumento do resultado)	
C = a Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)	XXX,XX

- transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido

D = Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)	
--	--

C = a Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)	XXX,XX
- destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros	
D = Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)	
C = a Reserva de Incentivos Fiscais (R. Lucro - PL)	XXX,XX

Pelos lançamentos acima, verifica-se a mesma intenção do legislador, qual seja, permitir que os valores de subvenções para investimento, apesar de compor o lucro, não fossem distribuídos aos proprietários, mas que ficassem no patrimônio da companhia, para incentivo de suas atividades.

Em face dessa nova realidade jurídica, para fins societários, a legislação preocupou-se em dar um tratamento fiscal adequando. Assim, foi instituído o RTT - Regime Tributário de Transição, pela Lei nº 11.941, de 2009.

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009, a seguir reproduzidos, na redação então vigente e aplicável aos fatos geradores ocorridos no período em análise (lembrando que à opção do sujeito passivo, a Lei nº 11.941, de 2009, pode ser aplicada retroativamente, desde 2008):

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

...

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

...

Esclareça-se que o art. 18 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 faz expressa referência ao art. 18, entendendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor da subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributada.

Assim, nesse período, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém, por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Terceiro Período, a partir de 2015

Com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, para fatos geradores a partir de 2015, temos um tratamento similar àquele dado às subvenções para investimento durante a vigência do RTT, qual seja, a subvenção para investimento, desde seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, praticamente repete os termos do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, no tocante às condições de dedutibilidade do valor da subvenção para investimento, da base de cálculo do Imposto de Renda, vejamos:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subseqüentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da

que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º-Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

...

Adicionalmente, para conferir tratamento compatível em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, os art. 54 e 55 da Lei nº 12.973, de 2014, alteraram, respectivamente o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003:

- Lei nº 10.637, de 2002:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

- Lei nº 10.833, de 2003:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou

expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Nesses termos, em que pese a base legal diferente, o tratamento tributário permanece o mesmo do período anterior. Assim, nesse período, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém, por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017

Por fim, cabe analisar os efeitos do art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da referida lei.

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

...

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Os dispositivos acima determinaram que todos os incentivos relativos ao ICMS sejam considerados como subvenções para investimento, inclusive aplicando-se essa consideração retroativamente a processos não definitivamente julgados.

Entendo que esses dispositivos sejam aplicáveis a situações em que, cumulativamente:

(a) a subvenção tenha sido considerada pelo contribuinte como subvenção para investimento e a autoridade fiscal tenha entendido tratar-se de subvenção para custeio;

(b) o valor da subvenção tenha sido tratado nos termos das condições para exclusão da base de cálculo das contribuições (basicamente seu registro em reserva, para não distribuição); e

(c) essa matéria ainda seja objeto de discussão nos autos do processo.

(...)

Os fatos geradores do presente processo, 01/01/2009 a 31/12/2011, estão encaixados no segundo período da análise acima transcrita. De forma que, as subvenções aqui tratadas, serão tributadas pelo PIS e pela Cofins, caso não tenham sido totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

Essa discussão quanto à forma de contabilização não foi travada no acórdão recorrido, até porque, pelo entendimento adotado, seria uma tratativa inócua. Porém, constata-se do Termo de Verificação Fiscal que referidos ingressos não foram computados como receitas em sua contabilidade e, por consequência, não foram destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais. Transcrevo abaixo trechos do TVF em que tal fato fica evidente:

(...)

Conforme dito anteriormente, a fiscalizada usufruiu de benefícios fiscais, através dos quais os contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do ICMS no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, condicionados a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias. A implementação destes favores fiscais implicou em um ganho considerável aos contribuintes importadores que dele se beneficiaram, em comparação aos contribuintes importadores de outras unidades da federação. **Na prática, a empresa fiscalizada, embora destacasse a alíquota de 12% de ICMS na saída, recebia um crédito de 9%, apropriado como estorno de débito no Livro Registro de Apuração do ICMS, resultando numa carga tributária efetiva de 3%.**

Mediante as análises realizadas, depreendeu-se que esses benefícios configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm a natureza de RECEITA. De

forma que o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, **considerando que o favor fiscal foi registrado apenas no referido Livro Registro de Apuração do ICMS, não sendo apropriado, portanto, diretamente em conta de receita, situação em que, efetivamente, permaneceu à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições para PIS e COFINS** objeto do procedimento fiscal.

(...)

Diante do exposto, não tendo sido referidas subvenções tratadas contabilmente como receitas e, por consequência, não destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, conclui-se que devem ser levadas à tributação pelo PIS e pela Cofins, no regime não-cumulativo, não havendo previsão legal para sua exclusão de suas bases de cálculos, estando correto a exigência efetuada nos autos de infração de que trata o presente processo.

Assim, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal