



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11618.000542/2005-63
Recurso nº 11.618.000542200563 Voluntário
Acórdão nº **3401-001.976 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de setembro de 2012
Matéria COFINS E PIS - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS - BASE DE CÁLCULO
Recorrente CIPATEX DO NORDESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2001 a 30/06/2004

REGIME DA CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS RECEBIDOS DO PODER PÚBLICO ESTADUAL. SUBVENÇÕES. FATURAMENTO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins. Assim, de se retirar da base de cálculo da contribuição quaisquer outras receitas que não as decorrentes do faturamento, por este compreendido apenas as receitas com as vendas de mercadorias e/ou de serviços. No caso, de se retirar da base de cálculo os valores recebidos a título de subvenção para investimento, na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2001 a 30/06/2004

REGIME DA CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS RECEBIDOS DO PODER PÚBLICO ESTADUAL.

SUBVENÇÕES. FATURAMENTO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins. Assim, de se retirar da base de cálculo da contribuição quaisquer outras receitas que não as decorrentes do faturamento, por este compreendido apenas as receitas com as vendas de mercadorias e/ou de serviços. No caso, de se retirar da base de cálculo os valores recebidos a título de subvenção para investimento, na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para cancelar a exigência relacionada ao período em que vigorava o regime da cumulatividade para ambas as contribuições. Os Conselheiros Fernando Marques Cleto Duarte, Jean Cleuter Simões Mendonça e Ângela Sartori votaram pelas conclusões por entenderem não se tratar a subvenção de uma receita. Nos períodos submetidos ao regime da não cumulatividade, em primeira votação, rejeitou-se a proposta do Relator de negar-se provimento, que foi acompanhado em seu voto apenas pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Em segunda votação, pelo voto de qualidade, deu-se parcial provimento ao recurso para cancelar-se a exigência apenas quando a operacionalização do incentivo fiscal se deu sob forma de “crédito presumido de ICMS”. Vencidos os Conselheiros Fernando Marques Cleto Duarte, Jean Cleuter Simões Mendonça e Ângela Sartori que davam provimento integral nessa parte. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, para redigir o voto vencedor .

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho – Relator

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Redator designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da DRJ que manteve as autuações fiscais relacionadas à exigência do PIS/Pasep e da Cofins apurados e lançados, tanto sob o regime da cumulatividade quanto sob o da não-cumulatividade, a partir dos valores escriturados a título de “Subvenção de Investimentos”.

Argumentou a Recorrente tratar-se de empresa localizada no Estado da Paraíba, para cuja instalação recebera, por conta da relevância para o desenvolvimento da região e pelo pioneirismo e singularidade do empreendimento, incentivos fiscais exclusivos concedidos por aquele estado, o que se lhes daria a natureza de uma “subvenção para investimentos”.

Referidos incentivos, explicou, se deram sob duas modalidades: a primeira, na forma de recebimento de empréstimo com encargos subsidiados, em valor correspondente a 100% do valor do ICMS recolhido pela empresa junto ao Fundo de Apoio do Desenvolvimento Industrial – Fain, e a segunda, que, na verdade, substituiu a primeira, na forma de um crédito presumido correspondente a 75% do total do saldo devedor do ICMS do período correspondente, mediante lançamento do valor do crédito autorizado, no Livro Registro de Apuração de ICMS.

Aduziu ainda que os valores recebidos foram contabilizados diretamente na conta “Reserva de Capital”, para aumento do capital social ou compensação de prejuízos, tendo, inclusive, procedido ao aumento de seu capital com esses recursos.

Nessa linha, passou a invocar decisões do então denominado Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que as “Subvenções para Investimentos” não podem sofrer a incidência do IRPJ e do PIS/Pasep e da Cofins.

Ad argumentandum, que o lançamento não poderia subsistir em face de os dispositivos legais que foram invocados pela fiscalização [artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e artigos 2º, inciso I, alínea “a” e parágrafo único, 3º, 10, 23, 59 e 63 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002], estariam a definir a base de cálculo das contribuições como sendo o seu *faturamento e receita bruta*, não podendo, portanto, neles ser enquadrada a subvenção para investimento, cujos valores sequer transitam pela conta de resultado. Nesse sentido, mencionou o Acórdão nº 101-94.676, de 2004, do 1º Conselho de Contribuintes, bem como os Acórdão nº 101-94.436, de 2003, e o Acórdão nº 01-1.875, de 1995, respectivamente, do 1º Conselho de Contribuintes e da CSRF, onde se decidiu que o tributo somente poderá ser cobrado quando o evento do mundo fático se subsumir integralmente à hipótese abstrata esculpida na lei.

Inovando em relação à peça impugnatória, a Recorrente passou a argumentar que, em abono ao entendimento de que não haveria a incidência de Cofins e de PIS/Pasep sobre os incentivos fiscais em comento, estariam as regras da neutralidade tributária previstas pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, de sorte que, a seu ver, se o legislador não vislumbrava a incidência de tais contribuições sobre as subvenções para investimento até 31/12/2007,

determinara, visando a neutralidade, que essa situação permanecesse a partir de 2008, a teor do disposto no artigo 18, inciso I, c/c o artigo 21, parágrafo único, inciso I, ambos da referida lei.

Juntou ainda aos seus argumentos o entendimento do STF acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, segundo o qual o PIS/Pasep e a Cofins somente podem se fazer incidir sobre o faturamento, por este compreendido o produto da venda de mercadorias e/ou de serviços.

Ainda por conta dessa decretação de ilegalidade do referido dispositivo, entendeu que o lançamento deveria ser cancelado porquanto a fiscalização teria indicado somente ele a título de enquadramento legal da infração.

No essencial, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho

Cientificada da decisão da DRJ em 21/12/2009, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 18/01/2010, portanto, de forma tempestiva. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Esclarecimentos adicionais ao relatório e delimitação da lide

Inicialmente, de se ressaltar que a este processo foi apensado o de nº 11618.000543/2005-16, relacionado ao auto de infração relativo ao PIS/Pasep.

Depois, que, não obstante não tenham sido apurados pela fiscalização débitos em aberto da Cofins para os períodos de apuração de março, abril, maio e junho de 2004, e do PIS/Pasep para os períodos de apuração de dezembro de 2002, maio, junho e dezembro de 2003, e janeiro, fevereiro e maio de 2004, de se levar em conta que, para isso, houve o aproveitamento de ofício dos créditos da não-cumulatividade que haviam sido apurados pela autuada, consoante assim o demonstram os quadros às fls. 67, em relação à Cofins, e às fls. 785, 786 e 787, para o PIS/Pasep.

Com isso, estou a dizer que, caso o resultado do presente julgamento seja pelo provimento do recurso quanto à matéria “Subvenção para Investimentos”, haverão de ser cancelados, ou revertidos, os aludidos aproveitamentos de ofício dos créditos da não-cumulatividade apurados pela empresa.

De outra parte, de trazer a informação de que a DRJ, de ofício, decretara a decadência dos lançamentos do PIS/Pasep e da Cofins relativos aos períodos de apuração anteriores a fevereiro de 2000, bem como que acolhera alguns ajustes no lançamento em face de diligência por ela própria determinada à fiscalização, de modo que a única matéria em julgamento é quanto a incidência ou não do PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores recebidos e considerados pela autuada como “Subvenção para Investimentos”, o que delimita a lide, em termos de períodos de apuração, aos lançamentos havidos entre abril de 2001¹ e junho de 2004.

Por fim, que nossa análise deverá considerar que a autuação envolve períodos de apuração apurados sob o regime da cumulatividade e da não-cumulatividade.

Débitos do PIS/Pasep e da Cofins sob o regime da cumulatividade

Tendo em vista a mudança do regime de tributação do PIS/Pasep e da Cofins, aqui trataremos dos lançamentos efetuados de ambas as contribuições relativos aos períodos de apuração em que vigorou a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, isto é, até novembro de

¹ Somente a partir de abril de 2001 é que começaram a ser fruidos os benefícios concedidos pelo Estado da Paraíba, isto é, quando venceu a primeira parcela do empréstimo tomado e houve a quitação com 99% de desconto do valor dos acréscimos legais incorridos. Ver, por exemplo, o documento de fl. 75, bem como a planilha elaborada pela fiscalização à fl. 60.

2002 e até dezembro de 2003, respectivamente, evidentemente restritos àqueles remanescentes da decisão da DRJ.

Dessa forma, não de ser cancelados todos os lançamentos compreendidos neste período e que tenham sido calculados sobre os valores registrados pela autuada a título de Subvenção para Investimentos.

É que, conforme bem apontado pela Recorrente, o STF decretou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, de sorte que não mais pode ser utilizado aquele conceito alargado de “faturamento”, no qual eram consideradas todas as receitas auferidas pela empresa, independentemente de seu registro na contabilidade.

Desta forma e na linha do entendimento pacificado no STF, ao menos, por enquanto, para as empresas que têm por objeto a indústria e o comércio de mercadorias, como é o caso da Recorrente, por faturamento deve ser compreendido apenas o produto da venda desses bens e/ou da prestação de serviços, o que impede que nele sejam incluídos os valores havidos pela autuada na forma de favor fiscal do Estado da Paraíba [descontos financeiros e crédito presumido de ICMS], que, por óbvio, nada têm a ver com aquelas receitas.

Senão, vejamos o julgado no Recurso Extraordinário 346.084 – Paraná, Relatoria Ministro Ilmar Galvão:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Pis – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98/98. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-se à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

A par disso, de se considerar que partir da Portaria MF nº 586, de 2010, que introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

De se dar provimento ao recurso, pois, para retirar da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins os valores dos “descontos obtidos na quitação dos empréstimos subsidiados”, bem como do “crédito presumido do ICMS” relativos aos períodos de apuração compreendidos na autuação sob o regime da cumulatividade, tanto do PIS/Pasep quanto da Cofins.

Débitos do PIS/Pasep e da Cofins sob o regime da não-cumulatividade

Neste tópico trataremos daqueles débitos apurados pela fiscalização do PIS/Pasep e da Cofins a partir dos períodos de apuração de janeiro de 2003 a junho de 2004, para o PIS/Pasep, e de janeiro de 2004 a junho de 2004, para a Cofins, evidentemente restringidos àqueles remanescentes da decisão recorrida.

Dispositivo legal tido como infringido

Documento assinado digitalmente

Autenticado digitalmente em 02/01/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 02/01/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 14/01/2013 por JULIO CESAR A LVES RAMOS

Impresso em 28/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inicialmente, de se rechaçar o argumento da Recorrente, de que a autuação, também para o período submetido ao regime da não-cumulatividade, estaria lastreada unicamente naquele dispositivo considerado inconstitucional pelo STF e reportado alhures.

É que, não obstante a fiscalização, de fato, não tivesse especificado os dispositivos que considerariam os referidos “descontos obtidos” e o “crédito presumido de ICMS” como integrantes da receita bruta, mencionou expressamente nos seus Relatórios Fiscais [fls. 1.250 para o PIS/Pasep e fl. 485 para a Cofins], que os valores que incluiu na base de cálculo para apuração das contribuições devidas a título de PIS/Pasep e a Cofins levaram em conta as leis que introduziram o regime não cumulativo, quais sejam, a Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, respectivamente.

Portanto, repito, restou, sim, identificado no auto de infração o dispositivo legal tido como infringido pela fiscalização também em relação ao período sob o regime da não-cumulatividade.

Neutralidade tributária – impossibilidade de aplicação retroativa

Reportando-se à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, a Recorrente pretendeu demonstrar que a não caracterização da subvenção para investimentos como receita estaria confirmada no Regime Tributário de Transição contido no Capítulo III da referida lei, visto que, em seu artigo 21, parágrafo único, inciso I, dispôs que o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o artigo 18 da mesma lei, poderão, para fins de aplicação do RTT e a partir de 2008, ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Trata-se, à evidência de modificação legal introduzida por lei, modificação esta que ano preenche as condições fixadas pelo artigo 106 do Código Tributário Nacional para que sua aplicação alcance os fatos havidos neste processo.

Favor fiscal recebido – receita (?)

O que haveremos de decidir neste tópico é se os valores havidos pela autuada em face de incentivo dado pelo Estado da Paraíba, na forma, primeiro, de *desconto no pagamento de encargos de empréstimo*, e, segundo, na forma de escrituração e aproveitamento de “*crédito presumido de ICMS*”, devem ser retirados da base de cálculo das contribuições por serem considerados como *Subvenção para Investimentos*, ou se devem ser considerados como dentre aquelas receitas a que aludem as referidas duas leis que introduziram o regime da não-cumulatividade, as quais, em seus respectivos artigos 1º estabelecem:

Para o PIS/Pasep:

“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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”

Para a Cofins:

“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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.”

Será necessário que analisemos separadamente as duas formas de favor fiscal concedidas à autuada pelo Estado da Paraíba, não obstante, para a instância recorrida, se mostrasse irrelevante a classificação da subvenção em questão, quer como custeio, quer como investimento, ou mesmo como incentivo fiscal, pois, a seu ver, caracterizou-se como um ingresso no patrimônio da autuada, e, portanto, deve ser tratada como receita.

É que nem todos os incentivos fiscais concedidos às empresas pelos entes públicos possuem as mesmas características, daí a necessidade de serem identificadas as suas características e condições mais marcantes.

Além disso, neste Colegiado tem sido defendido por alguns de meus pares o entendimento de que as diversas modalidades de favor fiscal hão de ser analisadas separadamente para fins de verificação quanto à incidência ou não das duas contribuições.

Favor fiscal auferido na forma de desconto no valor dos encargos financeiros quando da quitação do empréstimo subsidiado.

Inicialmente, de se lembrar que, conforme relatado acima, a primeira modalidade de subvenção recebida pela autuada consistiu no “desconto” de 99% do valor dos acréscimos [juros de 6% a.a. e variação da TJLP] cobrados pelo Estado da Paraíba sobre o valor dos empréstimos concedidos conforme o Protocolo de Intenções firmado em face do projeto de instalação do parque fabril [100% do valor do ICMS recolhido pela empresa junto ao Fain, a ser pago no prazo de doze meses]. A autuada contabilizou esses descontos a débito da conta do passivo e a crédito da conta de Reserva de Capital, a título de “Subvenção para Investimentos”.

.Dito de outra forma, tem-se que essa primeira modalidade de subvenção consistiu num, digamos, “estorno”, numa diminuição da quase totalidade (99%) dos juros e variação monetária [despesas financeiras] cobrados pelo Estado da Paraíba sobre os empréstimos então concedidos.

Ora, trata-se, à evidência de um ganho efetivamente realizado na liquidação de um passivo e, como tal, deve ser considerado como uma “receita”, da espécie “Descontos Obtidos”, que é gênero das “Receitas Financeiras”.

Assim, independentemente de se tratar de uma benesse fiscal, deve ser considerado como integrante do “faturamento” da empresa, por este entendido, na vigência do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, como “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

Embora referindo-se expressamente ao seu tratamento para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29 de outubro de 2003, assim foi editado:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 374, 377 e 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1999), e o que consta do processo no 10768.028583/98-01, declara:

Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

Parágrafo único. Os incentivos de que trata o *caput* configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.

Art. 2º. Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição.” (grifei)

E, para mim, redução de custo ou de despesa é uma receita, que, como tal, deve se submeter à incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

De se manter, pois, a decisão da DRJ quanto a este tópico.

Favor fiscal auferido na forma de aproveitamento de crédito presumido de ICMS

A segunda modalidade de favor fiscal obtido pela autuada junto ao Estado da Paraíba consistiu na utilização de um crédito presumido correspondente a 75% do total do saldo devedor do ICMS do período correspondente, lançando no Livro de Reg. de Apuração do ICMS o valor do crédito autorizado. Isso de seu a partir de abril de 2003 e a contabilização desse crédito se deu mediante débito de uma conta do Ativo Circulante [ICMS a Recuperar] e a crédito de uma conta do Patrimônio Líquido [Reserva de Capital].

Também esse tipo de favor fiscal se reveste de todas as características de uma receita nova, visto que propicia ganho patrimonial à entidade na medida em que, não obstante não se dê na forma de recebimento de dinheiro na sua forma concreta, tem-se que o crédito escritural concedido pelo Estado irá permitir um desembolso menor de “Caixa” quando do pagamento do tributo. Aí, a meu ver, que está caracterizado o ganho, e, portanto, a receita.

Mas, ainda que a discussão fosse conduzida para o terreno das “subvenções para investimento”, ainda assim não assistiria razão à Recorrente.

Valho-me, para esse fim, das considerações específicas sobre o tema “subvenções” contidas no Parecer Normativo CST nº 112, de 1979, ressaltando, todavia, primeiro, que o referido Parecer visava esclarecer dúvidas quanto ao tratamento fiscal das subvenções em face da legislação do imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, e, segundo,

que, na época de sua edição, não se cogitava ainda da incidência do PIS/Pasep e Cofins sobre outras receitas que não as decorrentes do faturamento de mercadorias e de serviços.

Mas, de qualquer modo, o referido Parecer define que as subvenções, sejam elas para custeio ou para investimento, devem compor o resultado da empresa, operacional (custeio) e não operacional (investimentos), o que nos leva a concluir que, invariavelmente, sua contabilização se dá a crédito da conta de receitas. Vejamos alguns de seus excertos:

“D.L. 1.598/77 - art. 38.

2.8 - O D.L. 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos "Resultados Não-Operacionais", fez incluir no § 2º de seu art. 38. as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES:

"As subvenções para investimento, inclusive mediante a isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 19. ; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas".

2.9 - A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos "Resultados não-Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.”

E conclui, de maneira bastante clara o referido Parecer:

“CONCLUSÃO

7.1 - Ante exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67. , item I, letra "b" do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não-operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei número 1598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.”

Outro não foi o entendimento, sob o enfoque contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, que, por meio da Resolução CFC nº 922, de 2001, definiu:

“[...]”

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 59, de 28 de novembro de 2001; resolve:

Art. 1º - Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.16 - Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 10 DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.16 - ENTIDADES QUE RECEBEM SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES

10.16.1 - DISPOSIÇÕES GERAIS

10.16.1.1 - Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais, incluídas as informações mínimas que deverão constar das notas explicativas, das entidades que recebem aportes de qualquer natureza.

10.16.1.2 - As entidades abrangidas são aquelas que recebem aportes financeiros de qualquer natureza, como subvenções, contribuições, auxílios e doações, bem como direitos de propriedade de bens móveis e imóveis.

10.16.1.3 - Aplicam-se a essas entidades os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem com as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.16.1.4 - As entidades em causa devem observar, no que lhes couber, os ordenamentos constantes das seguintes normas: NBC T 10.4 - Fundações; NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe; NBC T 10.19 - Entidades sem

Finalidade de Lucros e NBC T 4 - Da Avaliação Patrimonial, mormente os seus itens 4.2.7.2 e 4.2.7.3.

10.16.1.5 - Subvenções são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos. As subvenções subdividem-se em:

a) sociais - aquelas destinadas a entidades, públicas ou privadas, sem finalidade lucrativa, de natureza assistencial, médica, educacional ou cultural, com vista a estimular a prestação de serviços essenciais, em suplementação à iniciativa privada;

b) econômicas - as transferências destinadas a empresas, públicas ou privadas, de natureza industrial, comercial, agrícola ou pastoril, e inclusive para a cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas.

10.16.1.6 - Contribuições são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços, ou determinadas por lei especial anterior, para o atendimento de investimentos ou inversões financeiras.

10.16.1.7 - Auxílios são as transferências oriundas da lei orçamentária destinadas a atender a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.

10.16.1.8 - Doações são transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos.

10.16.1.9 - Consoante legislação específica, os órgãos governamentais somente podem efetuar doação do direito de propriedade de bens móveis.

10.16.1.10 - As entidades privadas podem efetuar doações de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis.

10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL 10.16.2.1 - As transferências a título de subvenção que correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.2 - As transferências a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.3 - Os auxílios ou contribuições para despesas de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. De igual modo, os auxílios ou contribuições devem ser contabilizados em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social das entidades que se sujeitam às normas contábeis mencionadas no item 10.16.1.4.

10.16.2.4 - As doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receita. As doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no Patrimônio Líquido ou Social, conforme seja o caso específico da pessoa jurídica beneficiária da transferência.

10.16.2.5 - As transferências a título de subvenções, contribuições, auxílios e doações devem ser contabilizadas em contas de compensação, pelo valor total dos recursos recebidos, enquanto perdurar a responsabilidade da entidade beneficiária dos recursos.

10.16.2.6 - As transferências a título de subvenções, auxílios, contribuições e doações para custeio ou capital devem ser registradas mediante documento hábil e contabilizadas em contas específicas na entidade beneficiária dos recursos.

10.16.3 - NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.16.3.1 - As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas de notas explicativas que contenham, além dos dados compulsórios determinados em outros atos normativos contábeis, as seguintes informações:

a) os critérios de apuração das receitas e de constituição de reservas, especialmente as pertinentes a subvenções, doações, auxílios e contribuições;

b) as subvenções, os auxílios e as contribuições governamentais recebidos, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas transferências, inclusive quanto à prestação de contas correspondente, perante o órgão concedente dos recursos; e

c) a evidenciação dos recursos e bens recebidos sujeitos a restrições ou vinculações por parte dos doadores.”

Mais recentemente, por meio da sua Coordenação Tributação, a Receita Federal do Brasil editou a Solução de Divergência *Cosit* nº 13, de 20/05/2011, na qual define que o valor do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo DF constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Veja-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei Nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei Nº 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2º e 3º da Lei Nº 9.178, de 1998; Art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002; Inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do Regulamento aprovado pelo Decreto Nº 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST Nº 112, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins.

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei No 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei No 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei No - Lei No - 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2º e 3º da Lei No - 9.178, de 1998; Art. 1º da Lei No - 10.833, de 2003; Inciso XII do art. 79 da Lei No - 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do Regulamento aprovado pelo Decreto No - 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST No - 112, de 1978.”

Por essas considerações, entendo que deva ser mantida a decisão recorrida também quanto a este tópico.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar os lançamentos dos débitos do PIS/Pasep e da Cofins que tenham sido calculados com base nos valores recebidos a título daquele favor fiscal concedido pelo Estado da Paraíba, tão somente, ressalte-se, para os períodos de apuração sob o regime da cumulatividade, isto é, na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, designado quanto ao cancelamento da exigência na parte em que relacionada às subvenções recebidas na modalidade do “crédito presumido de ICMS” durante o regime da não-cumulatividade.

Divirjo do ilustre relator tão-somente no que diz respeito aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado Paraíba sob a forma de “crédito presumido” do ICMS. Na linha dos votos vencedores por mim redigidos nos Acórdãos nº 203-13050, Recurso nº 136271, sessão de 02/07/2008, e 203-13.634, Recurso nº 253.724, sessão de 02/12/2008, bem como da Declaração de Voto conjunta no Acórdão nº 203-09705, Recurso nº 124.791, sessão de 10/08/2004, interpreto que mesmo sob a égide das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, no regime da não-cumulatividade das Contribuições, os valores de incentivos da espécie não compõem a receita bruta.

O presente processo guarda semelhança com os referidos acima, mas possui uma diferença substancial em relação ao Acórdão nº 203-13.200, Recurso Voluntário nº 135.477, em que os incentivos consistem em empréstimo subsidiados pelos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte, cujo pagamento a cargo do contribuinte - o mutuário devedor -, é reduzido se atendidas as condições estipuladas. Essa redução ou desconto no empréstimo constitui receita, a ser tributada pelo PIS e Cofins. Daí ter votado pela tributação do outro favor fiscal analisado no presente julgamento, que consiste no desconto de 99% do valor dos acréscimos [juros de 6% a.a. e variação da TJLP] cobrados pelo Estado da Paraíba sobre o

valor dos empréstimos concedidos conforme o Protocolo de Intenções firmado em face do projeto de instalação de parque fabril. Como bem observou o ilustre relator Odassi Guerzoni Filho, com esse desconto houve uma redução do passivo da Recorrente, da espécie “Descontos Obtidos”, que integra o gênero das “Receitas Financeiras”. Restou caracterizado, então, o auferimento de receita bruta (ou faturamento alargado, nos termos das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003).

Diferentemente ocorre com o incentivo em relação ao qual divergi, que consiste na utilização de um crédito presumido correspondente a 75% do saldo devedor do ICMS do período em dado período de apuração, lançado no Livro de Registro de Apuração desse Imposto Estadual na parte dos créditos de modo a reduzir o saldo devedor. A contabilização, aqui, é feita a débito de uma conta do Ativo Circulante (ICMS a Recuperar) e a crédito do Patrimônio Líquido (Reserva de Capital).

Para o deslinde da controvérsia, não dou qualquer relevo à contabilidade da empresa. Tampouco adentro no debate sobre a tributação (ou não) das subvenções em geral. O que me faz ver a impossibilidade de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo das Contribuições é a sua caracterização como crédito fiscal do ICMS, tal como estatuído na norma estadual concessiva do benefício.

No sistema de débitos e créditos de apuração do ICMS, os incentivos concedidos sob a forma de créditos fiscais servem à redução do imposto estadual devido, sendo os valores correspondentes redutores do saldo devedor. Daí não serem computados como faturamento ou receita bruta, mesmo nos termos do alargamento promovido pelo § 1º do art. 3º Lei nº 9.718/98 (reputado inconstitucional porque anterior à EC nº 20/98) e das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (posteriores à citada Emenda e plenamente eficazes).

Seria diferente, e ensejaria a tributação mediante o cômputo na receita bruta, tal como definida nas três leis retrocitadas, se o incentivo fosse estabelecido como crédito em moeda corrente (em vez de crédito escritural), e servisse para pagamento do imposto. Do mesmo modo, também seria tributado se o incentivo se desse por meio de desconto no valor de empréstimo concedido ao contribuinte, mas que em função do benefício Estadual é pago a menor.

Em vez da contabilidade, o que importa é a natureza jurídica do incentivo em tela porque desta depende o seu regime jurídico. Institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécie jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar consequências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico.

Digo classificação inadequada, em vez de errada, porque as classificações não são guiadas pelo caráter de certeza, mas pelo de utilidade. Toda e qualquer classificação, sendo uma abstração elaborada com o fito de facilitar a compreensão do objeto ou fenômeno estudado, deve ser guiada por critérios que permitam maximizar o entendimento. Através das semelhanças e dessemelhanças apontadas pelos critérios, o assunto estudado deve ser melhor compreendido. Assim, a depender da finalidade de cada estudo, um critério pode ser mais ou menos útil. Neste sentido, Roque Carraza, com esteio no renomado jurista argentino Agustín

Gordillo, afirma que “não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis e menos úteis.”²

Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo a natureza jurídica do objeto investigado.

Para atingir a finalidade dos incentivos tributários, que no geral visam reduzir a carga tributária e incentivar determinada atividade ou segmento da economia, os legisladores (federais e estaduais) têm várias alternativas à disposição. Dentre elas podem ser citadas as seguintes: 1) imunidade do PIS e COFINS sobre os insumos dos produtos a serem exportados; 2) não-incidência; 3) isenção simples e direta, ou precedida de suspensão das duas contribuições, quando os insumos fossem destinados a industriais exportadores, seguida de posterior isenção, quando da efetiva exportação; 4) alíquota reduzida ou mesmo zerada; 5) ressarcimento em moeda corrente; 6) crédito presumido de IPI, na forma da Lei nº 9.363/96 (federal) ou crédito presumido do ICMS, nos termos do incentivo Estadual deste processo.

O objetivo econômico de desoneração tributária podia ser atingido de diversas maneiras, sendo que a depender da norma jurídica, a natureza do incentivo muda totalmente. O jurídico cria suas próprias realidades, sempre a partir dos textos de leis ou enunciados prescritivos, a resultarem nas normas jurídicas, após interpretados.

Neste sentido é que José Souto Maior Borges informa:³

"O Direito deforma o dado econômico, dando-lhe tratamento diverso, apreensível à luz de uma metodologia inconfundível com a da ciência econômica, ao transformá-lo numa realidade essencialmente diversa, porque normativa."

É admissível a classificação do incentivo em tela como subvenção financeira, compreendida genericamente como doação modal, de recursos públicos para entidades públicas ou privadas. Modal porque sujeita às condições estipuladas em lei. Longe de ser auxílio caridoso, desvinculado de qualquer comportamento por parte do donatário, a subvenção financeira é auxílio ou doação que só pode ser efetivada se os requisitos da lei forem atendidos.

Na linha de que o estímulo em análise possui natureza jurídica de subvenção financeira, a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira,⁴ de José Souto Maior Borges⁵ e de Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba⁶.

Também não soa desarrazoado enquadramento do crédito presumido em questão como “subvenção para investimentos”, como prefere a Recorrente. Todavia, a

² CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 275.

³ Cf. artigo “Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias”, in *Revista de Direito Público* 41-42, p. 43/54.

⁴ Cf. artigo “PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões”, in **Grandes Temas Tributários da Atualidade** (10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2001, pp. 29/55.

⁵ Cf. artigo “Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias”, in **Revista de Direito Público** 41-42, p. 43/54.

⁶ Cf. artigo “Subvenções: Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido e não gozado.”, in **Revista de Direito Público** 20, abr-jun/1972, p.85/100.

classificação mais específica e que melhor define a sua natureza jurídica é a que o considera como crédito escritural incentivado do ICMS. O incentivo estadual é crédito do ICMS, a ser escriturado e compensado com débitos desse imposto, também lançados na escrita fiscal.

Reputo a classificação do crédito presumido do ICMS como subvenção insuficiente para lhe definir o regime jurídico. Daí preferir classificá-lo como crédito incentivado desse imposto, de forma a lhe determinar um tratamento jurídico mais particular, à luz das Leis nºs 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e 10.833/2003 (Cofins não-cumulativa), que estabelecem como base de cálculo das duas Contribuições o que é receita bruta.

Se o incentivo é concedido na forma de crédito escritural do ICMS – e disto não se duvida, apesar da denominação “crédito presumido” -, e se tal crédito serve à apuração do Imposto Estadual, à semelhança do que se dá com os demais créditos escriturais, não é receita – nem faturamento, nos termos da legislação anterior à Lei nº 9.718/98, nem receita bruta, conforme as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para excluir, da base de cálculo da Cofins e do PIS, os valores dos incentivos estaduais concedidos sob a forma de crédito escritural do ICMS pelo Estado da Paraíba (crédito presumido correspondente a 75% do saldo devedor do Imposto Estadual).

Emanuel Carlos Dantas de Assis