



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

Processo nº 13116.720344/2013-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.382 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente VITAPAN INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE EMPRÉSTIMO. DESCONTO
OBTIDO. NATUREZA DE RECEITA.

O desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho gerado pela redução de passivo com aumento no patrimônio líquido, portanto, tem a natureza de receita sujeita à incidência da contribuição, por falta de amparo legal para a sua exclusão.

PROGRAMA FOMENTAR. DESCONTO DO VALOR PRINCIPAL DA
DÍVIDA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR) caracteriza como subvenção para custeio subvenção e não como subvenção para investimentos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE
SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2008

LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE EMPRÉSTIMO. DESCONTO
OBTIDO. NATUREZA DE RECEITA.

O desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho gerado pela redução de passivo com aumento no patrimônio líquido, portanto, tem a natureza de receita sujeita à incidência da contribuição, por falta de amparo legal para a sua exclusão.

PROGRAMA FOMENTAR. DESCONTO DO VALOR PRINCIPAL DA
DÍVIDA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás

(FOMENTAR) caracteriza como subvenção para custeio subvenção e não como subvenção para investimentos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Diego Weis Junior, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório integrante do acórdão recorrido, que segue transcrito:

Contra a contribuinte identificada no preâmbulo foram lavrados os autos de infração às fls. 02/36, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2008 a 2010, incluindo juros de mora e multa proporcional de 75%, totalizando R\$ 544.406,47:

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins: 448.229,98

- Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS: 96.176,49

De acordo com a descrição dos fatos, que remete ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) integrante dos autos de infração (fls. 46/57), a fiscalização aponta o cometimento de infrações assim capituladas:

1) INSUFICIÊNCIAS DE RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS

Nas datas de 30/06/2008, 17/12/2008, 11/12/2009, 28/07/2010 e 15/12/2010, a empresa obteve descontos pela liquidação antecipada de financiamentos que lhe haviam sido concedidos pelo Governo do Estado de Goiás, com recursos do Fundo de Participação de Fomento à Industrialização no Estado de Goiás (FOMENTAR).

Esse benefício concedido à contribuinte, no entendimento da fiscalização, não configura uma subvenção para investimento, como foi tratado pelo sujeito passivo, tratando-se na verdade de subvenção corrente para custeio ou operação (perdão de dívida), e, portanto, deve ser computado como “Outras Receitas Operacionais”, e, portanto, sujeito à incidência da Contribuição para o PIS e a Cofins não-cumulativos da pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

O entendimento adotado pela fiscalização se funda no Parecer Normativo Cosit nº. 112, de 1978, além de Soluções de Consulta proferidas mais recentemente pela Cosit e por órgãos regionais da RFB acerca da matéria.

É relevante frisar que, como informa o TVF, a contribuinte obteve decisão favorável proferida Justiça Federal (Vara Única de Anápolis - GO) em Mandado de Segurança (processo nº 2006.35.02.013601-6), no sentido de excluir esse desconto obtido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que foram objeto de lançamento para prevenção da decadência efetuado em autos distintos, com exigibilidade suspensa, sem imposição de multa de ofício, e, com relação à Contribuição para o PIS e a Cofins, que não foram alcançadas pela decisão judicial proferida no mandamus anteriormente referido, estão sendo lançadas nos presentes autos, sem suspensão da exigibilidade e com multa de ofício.

2) CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

Em decorrência da falta de inclusão nas bases de cálculo, em 2008, das receitas provenientes dos descontos anteriormente referidos, a contribuinte aproveitou indevidamente créditos de PIS/Cofins nos períodos de 31/01 a 31/05/2009, que provocaram recolhimento a menor das contribuições, cujos valores estão sendo exigidos de ofício.

Cientificada das exigências por via postal em 22/02/2013 (fl. 1.621), a autuada apresentou em 18/03/2013 a petição impugnativa acostada às fls. 1.626/1.674, em cujo texto, em extenso arrazoado, defende a legitimidade do tratamento contábil/fiscal que adotou em relação à matéria questionada, sustentando a tese de que os recursos gerados pelo desconto em razão da liquidação antecipada das operações à conta do FOMENTAR se tratam de uma subvenção para investimento, sobre a qual não incide não só a tributação de IRPJ e CSLL, como foi decidido na segurança concedida pela Justiça Federal, mas também a incidência de PIS/Cofins, porque os valores dos descontos questionados nos autos de infração não configuram receitas geradas por subvenção para custeio, como entende a fiscalização, e sim subvenção para investimento.

Aponta, em apoio a sua tese, julgados do CARF e do STJ, pugnando pelo cancelamento das exigências lançadas nos autos de infração.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário mantido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CONCEITO DE RECEITA. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE EMPRÉSTIMO. DESCONTO OBTIDO.

O desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho gerado pela redução de passivo que tem a natureza de receita, sujeitando-se à incidência da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS o decidido em relação à Cofins exigida de ofício a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Segundo o despacho de fl. 1736, em 13/11/2014, antes mesmo de ter sido encaminhado ao contribuinte a referida decisão para ciência da autuada, ela se antecipou e apresentou recurso voluntário de fls. 1691/1733, em que reafirmou os argumentos de defesa apresentados na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

O ponto fulcral da controvérsia cinge-se à definição da natureza jurídica dos descontos obtidos pela recorrente na liquidação antecipada dos financiamentos que lhe foram concedidos pelo Governo do Estado de Goiás, com recursos do Fundo de Participação de Fomento à Industrialização no Estado de Goiás (FOMENTAR), instituído pela Lei Estadual 9.489/1984 do Governo do Estado de Goiás. A dívida assumida perante o referido Fundo corresponde a 60% do valor do ICMS devido pela recorrente, que se converte em empréstimo.

Para a fiscalização, o referido benefício não configurava uma subvenção para investimento, como fora tratado pela recorrente na sua escrituração contábil, mas uma

subvenção corrente para custeio ou operação (perdão de dívida) e como tal classificada como “Outras Receitas Operacionais”, portanto, receita integrante da base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativa da pessoa jurídica.

De outra parte, a recorrente defende a legitimidade do tratamento contábil/fiscal por ela adotado, com base no entendimento de que os recursos gerados pelo referido desconto não configuravam receitas de subvenção para custeio, como entendera a fiscalização, e sim subvenção para investimento, não considerada receita ou faturamento, logo, não integrava a base de cálculo as citadas contribuições.

De modo geral, as subvenções representam um auxílio pecuniário (em dinheiro) prestado pelo governo ou por determinada pessoa jurídica (pública ou privada) a outra pessoa jurídica, que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor. A característica da subvenção é a não geração passivo exigível na contabilidade do recebedor dos recursos, podendo haver contrapartidas ou não. Se houver contrapartida será sob a forma de investimentos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

As subvenções dividem-se em (i) subvenções correntes para custeio ou operação e (ii) subvenções para investimentos. A primeira caracteriza-se pela transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na cobertura das despesas correntes, ou seja, aquelas despesas necessárias a consecução de seus objetivos sociais. Enquanto que a segunda caracteriza-se pela transferência de recursos governamentais, geralmente derivados de benefícios fiscais, para serem aplicados por determinada pessoa jurídica na aquisição de bens ou direitos destinados a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Esses breves comentários deixam evidenciada a diferença entre os duas modalidades de subvenção, a saber: enquanto a subvenção para custeio o subvencionador não exige contrapartida do subvencionado, na subvenção para investimento há exigência de contrapartida sob a forma de investimento.

E sob o ponto de vista contábil, enquanto vigente alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei 6.404/1976, as referidas subvenções tinham tratamento distinto, ou seja, as subvenções para custeio era tratadas com receita e registradas na demonstração do resultado do exercício, ao passo que as subvenções para investimento eram tratadas como reservas de capital e registradas no patrimônio líquido da entidade. Para facilitar a compreensão, segue transcrito o citado preceito legal:

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:*

[...]

*d) as doações e **as subvenções para investimento**. (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)*

[...] (grifos não originais)

A partir da revogação do referido preceito legal, indubitavelmente, tal distinção deixou de existir e as duas modalidades de subvenções para a ter o mesmo tratamento

contábil de receita, consoante se extrai das normas contábeis editadas partir da vigência da Lei 11.638/2007.

A propósito, sabe-se que não há, na legislação tributária, definição de receita. Assim, por ser um conceito eminentemente contábil, utilizado pela legislação tributária, a definição que melhor representa o conceito de receita, inequivocamente, é que aquele veiculado pelas normas contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de obediência obrigatórias por todo o profissional que atua na área contábil. E no âmbito das referidas normas, a definição de receita encontra-se estabelecida no item 7 da Resolução CFC 1.412/2012¹, que deu nova redação à “NBC TG 30 – Receitas”, com os seguintes dizeres:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

No “Apêndice A – Definição de termos” da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 47², de 25 de novembro de 2016, vigente a partir de 1/1/2018, a definição de receita passou ter a seguinte redação:

*Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou **redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido**, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio. (grifos não originais)*

Com mais detalhes, a referida definição também encontra-se estabelecida na Norma Brasileiro da Contabilidade, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL), aprovada pela Resolução CFC 1.374/2011³, a seguir reproduzido:

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

*(a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil **sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos**, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e*

(b) Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

71. As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.

¹ Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1412.pdf> Acesso em: 21 mar. 2017.

² Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG47.pdf>> Acesso em: 21 mar. 2017.

³ Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf> Acesso em 21 mar. 2017.

72. *As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.*

73. *A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.*

Receitas

74. *A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.*

75. *Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade,* representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

76. *Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.*

77. *Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.*

[...] (grifos não originais)

Com base nos excertos transcritos, pode-se afirmar que as receitas se caracterizam pelos aumentos nos benefícios econômicos, que podem ser representados pela (i) aumento de ativos com a entrada de recursos, ou (ii) diminuição de passivos sem a saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. O conceito amplo (*lato sensu*) de receita compreende o conceito estrito (*stricto sensu*) de receita ou receita propriamente dita e os ganhos. As receitas propriamente dita incluem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária, enquanto que ganhos compreendem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária ou não.

No mesmo sentido a abalizada doutrina de Solon Sehn, para quem:

*[...] O dispositivo [art. 1º, § 1º, da Lei 10.833/2003] deve ser interpretado conforme a Constituição, de modo que por **receita** se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a sofre, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.*

Daí resulta que não podem ser incluídos na base de cálculo da Cofins, os ingressos que não se enquadram no conceito de receita, como as simples entradas de caixa, os reembolsos, as cauções, depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, enfim, todas as demais somas escrituradas sob reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações (por dano emergente)⁴. (os últimos destaque não constam dos originais).

Assim como o referido autor, este Relator também entende que os meros ingressos de caixa ou quaisquer outros tipos de ingresso, que não representem “alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica”, inequivocamente, não se enquadra no conceito de receita ou de receita bruta, logo, não integram a base de cálculo das referidas contribuições.

Ressalte-se ainda que as definições veiculadas na referida norma contábil estão em perfeita consonância com os tipos de receita que compõem a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), veiculados no art. 187 da Lei 6.404/1976, a seguir transcrito:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

⁴ SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regime de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 230.

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Com base nesse entendimento, chega-se a inevitável conclusão de que os valores dos descontos obtidos pela recorrente na liquidação antecipada dos financiamentos que lhe foram concedidos no âmbito do referido Programa FOMENTAR, inequivocamente representa diminuição de valor passivo sem a correspondente saída de recursos do ativo, o que implica aumento do patrimônio líquido. E dada essa condição, os valores dos referidos descontos representam ganhos, ou seja, receitas da atividade não ordinária, sob a forma de redução do passivo.

E uma vez definido que os referidos descontos trata-se de receita, resta saber se ela integra a base da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do regime não cumulativo. No âmbito desse regime de incidência, sabe-se que as receitas que integram a base de cálculo das contribuições e respectivas exclusões encontram-se definidas no art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, no período da autuação, tinha o seguinte teor (dispositivo extraído da Lei 10.833/2003, que tem a mesma redação do dispositivo equivalente da Lei 10.637/2002), *in verbis*:

*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.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI- decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). - grifos não originais

De acordo com o disposto no referido preceito legal, no âmbito do regime não cumulativo, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, integram a base de cálculo das referidas contribuições.

De outra parte, os únicos tipos de receitas excluídas da citada base cálculo são somente aquelas taxativamente especificadas no § 3º do artigo transcrito, dentre as quais, apenas as receitas provenientes de “recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas” são passíveis de dedução.

O disposto no referido preceito legal ainda põe em evidência a clara opção por uma definição de base de cálculo ampliada ou alargada, incluindo todas as receitas auferidas pelo contribuinte, com exceção daquelas expressamente excluídas por lei da base de cálculo da contribuição, conforme exige o art. 97, IV, do CTN. Assim, por constituir situação excepcional, as hipóteses de exclusão da base de cálculo das referidas contribuições, explicitadas nos incisos do § 3º do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, inequivocamente, não comportam interpretação extensiva.

E no período da atuação, não havia previsão para exclusão das receitas de subvenções de espécie alguma da base de cálculo das referidas contribuições. E a exclusão da receita de subvenção para investimento somente foi permitida a partir da vigência do art. 55 da Lei nº 12.973/2014, que acrescentou o inciso IX ao § 3º da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 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)

[...] (grifos não originais)

Portanto, antes da vigência do referido preceito legal (que ocorreu a partir da 1º janeiro de 2014, para as pessoas jurídicas que optaram pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 da Lei 12.973/2014, ou a partir de 1º janeiro de 2015, para as pessoas jurídicas não optantes), por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, independentemente da modalidade de isenção, o valor apurado do desconto ou 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 e da Cofins.

Pela mesma razão, também não se aplica ao caso tem tela, as disposições dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973/2014, incluídos pela Lei Complementar 160/2017, bem como o disposto no art. 10 deste último diploma legal, respectivamente, a seguir transcritos:

Lei 12.973/2014:

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)

Lei Complementar 160/2017:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

E dada essa condição, no período da autuação em apreço, para fins de tributação das referidas contribuições, não tem qualquer relevância o tipo de receita de subvenção auferida pela recorrente, ou seja, se configura subvenção para investimento ou subvenção para custeio ou operação.

De qualquer sorte, *ad argumentandum tantum*, as receitas de subvenção auferidas no âmbito do Programa FOMENTAR não se enquadram como subvenção para investimento e sim subvenção para custeio, conforme demonstrou, de forma esmerada, o nobre Conselheiro André Mendes de Moura no voto condutor do Acórdão nº 9101-003.167, da lavra da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de onde se extrai os seguintes excertos pertinentes, que, com respaldo no art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, aqui adota-se como razão de decidir:

*Assim, devem ser cumpridas **duas etapas** de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: **primeiro**, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e **segundo**, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação **efetiva** dos recursos em investimentos) foram atendidos.*

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

*Início o exame pela **primeira verificação**: se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos considerados como subvenção para investimentos.*

Tratam os autos da liquidação antecipada dos recursos obtidos por meio de empréstimo concedido pelo Governo do Estado de Goiás decorrentes do programa FOMENTAR, Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984 e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

*Observa-se que, em negócio jurídico primitivo, a Contribuinte fez adesão ao programa de incentivo, que conforme termos pactuados pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, regulamentada pelo Decreto do Governo do Estado de Goiás nº 3.822 de 10/07/1992, tinha como objetivos o estímulo à industrialização e apoio ao desenvolvimento de empreendimentos industriais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico, por meio de várias modalidades de ingressos de recursos, dentre as quais a concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, em condições financeiras vantajosas, mediante cumprimento de condições, dentre as quais, de que os recursos fossem aplicados à modernização ou ampliação do empreendimento econômico. Para fins didáticos, passa a ser denominado de **fase inicial**.*

*Por sua vez, a **fase final** trata da Lei Estadual nº 13.436/1998, dispôs sobre a renegociação a dívida, concedendo um desconto substancial (até 89% do valor devido) para a sua quitação. Além disso, precisamente no que concerne aos recursos decorrentes do valor perdoado, predicou expressamente o diploma legal que seriam subvenções para investimento e que caberia sua aplicação na modernização ou ampliação do parque industrial.*

No caso em análise, a Contribuinte fez adesão ao programa, em sua fase inicial, e na fase final, aproveitou-se da opção prevista pela Lei Estadual nº 13.436/1998 para liquidar, de maneira antecipada, uma série de empréstimos contraídos pela adesão ao programa FOMENTAR, no decorrer dos anos-calendário de 2007 a 2009, conforme quadro elaborado pela Fiscalização⁵:

[...]

*E, valendo-se de disposição prevista no § 2º, art. 1º da Lei nº 13.436, de 1998, incluída pelo art. 1º da Lei nº 15.046, de 29/12/2004 (que recebeu nova redação pelo art. 1º da Lei nº 15.124, de 25/02/2005), a Contribuinte considerou os recursos no montante de **R\$7.988.874,19** como subvenção para investimento.*

*Para devida análise da legislação estadual que trata da **segunda fase** do FOMENTAR, qual seja, a Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, transcrevo dispositivos mais relevantes:*

*Art. 1º Os **contratos de financiamento** com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás **FOMENTAR** poderão ser, mensalmente, **objeto de oferta pública***

⁵ Nos presentes autos, o quadro elaborado pela fiscalização consta da fl. 49 e compreende os anos de 2008 a 2010.

com vistas à sua liquidação antecipada, observandose as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

NOTA: Por força do art. 1º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplicase, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3º deste artigo.

(...)

IV a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;
(...)

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte)

anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.

NOTAS:

1. Por força do art. 3º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.

2 Por força do art. 4º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste parágrafo, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO § 2º DO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 15.124, DE 25.02.05 VIGÊNCIA:12.02.05) (Grifei)

Vale repisar que os recursos são, na realidade, um desconto concedido pela antecipação da dívida junto ao Estado (89% do valor da dívida).

A título de exemplo, na primeira fase do FOMENTAR, entraram recursos de 100 unidades monetárias por meio de empréstimo contraído pelo Estado, que deveriam ter sido empregados na implementação ou ampliação de investimento produtivo. Na segunda fase, o Estado permite a liquidação da dívida de 100 unidades, e a partir de dezembro de 2004 (art. 1º da Lei nº

*15.046, de 29/12/2004, que recebeu nova redação pelo art. 1º da Lei nº 15.124, de 25/02/2005), permite que o desconto de 89 unidades monetárias seja considerado subvenção para investimento, mediante aplicação dos recursos **na implementação ou ampliação de investimento produtivo.***

*A qualificação dos recursos como "subvenção para investimento" deu-se de maneira expressa pelo Estado em dezembro de 2004. Contudo, na medida em que se considerou que 89% do saldo devedor (incluindo juros, correções e demais atualizações monetárias incidentes desde as décadas de oitenta e noventa do século passado, quando a Contribuinte contraiu o empréstimo) seria objeto de subvenção, na realidade o subvencionador tentou conferir aos recursos oriundos da **primeira fase** a natureza de subvenções para investimento.*

*A tentativa de **retroagir** os efeitos do empréstimo para que pudessem ser considerados como subvenção para investimento fica ainda mais nítida quando se observa a nota do § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998. Sim, porque o dispositivo dispõe que os recursos deveriam ser aplicados na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. Ocorre que tal condição foi relativizada pelo art. 3º da Lei nº 15.518, de 05/01/06 (com vigência a partir de 10.01.06), ao pregar que do montante a ser aplicado, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.***

Ou seja, valores de investimentos a serem realizados na segunda fase poderão ser "diminuídos" pelos valores que já foram aplicados na primeira fase.

*Veja que não há ingresso de recursos que guardam correlação com a produção derivada da implementação ou expansão do investimento, mas sim **uma nova qualificação de valores que já haviam sido concedidos por meio de um empréstimo.***

*E mais, numa acepção generosa, o art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, dispôs que **se a pessoa jurídica (1) promovesse a incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) cumprisse as obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR, ficaria desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.** Não se fala em **nenhuma espécie de controle** do Estado para verificar a efetiva aplicação dos recursos na fase final do programa.*

Os aspectos foram levantados com clareza pela autoridade autuante⁶:

23. Diante do exposto, concluímos que o desconto (perdão de dívida) obtido pelo sujeito passivo, com a liquidação antecipada do financiamento oferecido pelo FOMENTAR, não pode ser considerado subvenção para investimento, porque, no caso concreto:

23.1. Não ocorre o sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da “expansão e/ou modernização” do parque industrial incentivado. Pelo contrário, dá-se um prazo de 20 (vinte) anos, para que essa “expansão e/ou modernização” ocorra, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada;

23.2. A redução indireta do ICMS (via perdão da dívida) pode ser justificada apenas pela “modernização” do parque industrial incentivado. Entretanto, sabemos que a subvenção para investimento com finalidade de conceder estímulo apenas à modernização de empreendimentos econômicos carece de previsão legal. Deve ocorrer, pelo menos, a expansão do empreendimento; Observe-se, aqui, que, em qualquer dicionário, a palavra “modernizar” não guarda qualquer relação com as palavras “implantar” e “expandir”. Modernização pode ocorrer sem haver implantação ou expansão. Muitas vezes, a modernização vem somente para beneficiar o empreendimento em si, sem significar adição de qualquer vantagem para a economia local.

23.3. É permitido que um projeto antigo, que já foi beneficiado com o financiamento do FOMENTAR, seja reutilizado para a obtenção de mais um benefício (agora, o “desconto” pela liquidação do próprio financiamento). Entretanto, quando se dá a subvenção para investimento, é para acrescentar algo à economia local, e isso não se consegue com projetos já implementados por conta de outros benefícios concedidos e usufruídos anteriormente. Na interpretação literal, se o objetivo é implantar ou expandir, não estamos falando de passado. É necessário que a economia local evolua com a ajuda da subvenção concedida. De outra forma, não haveria necessidade de o Estado abrir mão de receber parte tão significativa do ICMS;

Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, em condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

23.4. Os leilões têm ocorrido com periodicidade constante, sendo, portanto, bastante previsíveis. Assim, as empresas já sabem, com antecedência, que não precisarão pagar boa parte do financiamento, e que não precisarão vincular a receita obtida

⁶ Nos presentes autos, a autoridade fiscal apresentou as razões para qualificar como receita de subvenção para custeio tais descontos ou perdão de dívida nas fls. 52/55 do TVF.

(perdão da dívida) a gastos efetivos com a expansão de seus empreendimentos;

23.5. De nada adianta a lei estadual dizer que um benefício é uma subvenção para investimento, sem garantir que existam todos os requisitos para isso. (Grifei)

Verifica-se, com clareza, que a qualificação conferida pelo ente subvencionante de que os recursos seriam subvenção para investimentos não encontra amparo na legislação tributária federal.

*Assim, tendo sido descumprido o exame da **primeira verificação**, conclui-se que as subvenções em debate não são para investimentos.*

Pelas mesmas razões, no presente caso, o desconto total de R\$ 2.902.253,53 corresponde a 88% do saldo devedor alienado em leilão. E ao abrir mão de receber a quase totalidade do valor devido, o Estado, na verdade, não concedeu um simples desconto, mas um verdadeiro perdão de dívida, que, por representar redução no passivo com aumento no patrimônio líquido, deve ser reconhecida como receita, especificamente, como “outras receitas operacionais”, portanto, sujeitas à incidência das referidas contribuições.

Em outros termos, embora o Estado, formalmente, tenha concedido um “desconto” pela quitação antecipada do financiamento, de fato, o que houve, no caso em apreço, foi o perdão da quase totalidade da dívida com o citado Programa. E nessa condição, para fim de registro e classificação contábil da operação, o caráter essencial da transação deve prevalecer, conforme orientação determinada no art. 1º, § 2º, da Resolução 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com redação dada pela Resolução CFC 1282/2010, a seguir transcrito:

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1282/10) - Grifos não originais.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão de que o “desconto” concedido à recorrente, de fato, representa perdão de dívida e, nessa condição, não se enquadra na definição de subvenção para investimento, mas como subvenção para custeio.

Assim, ainda que os recursos obtidos com referido “desconto” ou perdão de dívida tenham sido registrados, na contabilidade da recorrente, em contas específicas de reserva de capital ou de reserva de lucros, pertencentes ao patrimônio líquido, na verdade, tais valores constitui receita de subvenção para custeio, e como tais, eles pertencem ao grupo “outras receitas operacionais” integrante do resultado dos respectivos exercícios. Logo, tais valores devem compor a base de cálculo das referidas contribuições, conforme corretamente procedeu a fiscalização.

Em relação ao segundo tópico da autuação, ou seja, relativo aos lançamentos decorrentes dos descontos indevidos de créditos, que foram utilizados de ofício em períodos anteriores e ocasionou contribuição a pagar relativamente aos períodos informados nos demonstrativos de fl. 56, a recorrente alegou que se tratava de lançamento reflexo da tributação das receitas analisadas anteriormente. Assim, caso decidido que tais receitas não seriam tributadas, por conseguinte, a cobrança desses valores também deveria ser cancelada.

Não resta dúvida que tais valores foram cobrados em razão da utilização dos créditos remanescentes na escrituração contábil e fiscal da recorrente, utilizados de ofício na dedução dos valores adicionais dos débitos apurados em decorrência da tributação da receita auferida com referido desconto/perdão de dívida perante o Programa FOMENTAR.

Dessa forma, como foi mantida a tributação das referidas receitas, consequentemente, a cobrança dos valores em apreço deve ser mantida.

Por todo o exposto, vota-se por negar provimento ao recurso, para manter na íntegra a presente autuação.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento