



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

Processo n° 13502.000562/2009-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.213 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS COFINS
Recorrente SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/11/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos do programa Bahia Plast de incentivo fiscal, que o Estado da Bahia estabeleceu, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas químicas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/11/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos do programa Bahia Plast de incentivo fiscal, que o Estado da Bahia estabeleceu, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas químicas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo)

uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Marcelo Giovani Vieira. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Fez sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Fernando Souza da Silva Brescansin, OAB-SP 263.881.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Redator designado.

EDITADO EM: 14/11/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de Pis e Cofins, no valor consolidado original de R\$ 3.261.327,97 (três milhões, duzentos e sessenta e um mil, trezentos e vinte e sete reais, e noventa e sete centavos), incluindo multa de ofício e juros moratórios. A exigência foi constituída pelo Auditor-Fiscal Federal Edmundo Figueiredo Portugal Neto, matrícula 68.473.

Informa o autuante, no relatório fiscal (fls. 214 a 219), que incluiu, na base de cálculo das contribuições, o valor do crédito presumido de ICMS, oriundo do programa Bahia Plast de incentivo fiscal, conforme planilha à folha 220. Fundamenta: que o artigo 392¹ do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda considera as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, como receita operacional; que a Solução de Consulta SRRF/10ªRF/DISIT nº 87/2003 definira que os créditos presumidos de ICMS, como subvenções para custeio ou investimento, são base de cálculo de Cofins; o mesmo para a Solução de Consulta SRRF/4ªRF/DISIT nº 18/2005; que a Deliberação CVM nº 555/2008 veda a contabilização de subvenção diretamente no patrimônio líquido e determina o reconhecimento como receita.

¹ Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais

Houve, também, para os meses de 10/2005, 02/2006, 05/2006, 06/2006, 05/2007, 06/2007, 07/2007, 09/2007, 11/2007, apuração de valores escriturados maiores que os valores recolhidos, ocasionando o lançamento das diferenças.

Cientificada, a empresa apresentou impugnação, na qual defende que as subvenções estatais não podem ser base de cálculo das contribuições. Argumenta, em resumo:

- que os créditos presumidos de ICMS não podem ser considerados como receita, sendo apenas apropriações contábeis; que o art. 195 da Constituição Federal determina como base de cálculo a receita ou faturamento; que o conceito de receita é o que gera recursos financeiros para a empresa; que o crédito contábil não gera crescimento patrimonial ou riqueza nova, nos termos do art. 43 do CTN;

- colaciona precedentes do Carf que entende pertinentes;

- que esses valores teriam o caráter de evento econômico permutativo, e somente os eventos modificativos seriam enquadráveis como receita;

- sobre as diferenças apuradas do confronto entre valores escriturados e recolhidos, informa não ter localizado memória de cálculo, o que entende ensejar prejuízo à defesa; apresenta planilha com a apuração que entende correta; requer diligência para comprovar os dados de sua planilha.

Em 23/02/2010, a empresa protocoliza documento no qual desiste de parte da impugnação, referente a alguns meses da infração relacionada a diferença de valores apurados entre o escriturado e o recolhido (fl. 293).

A DRJ/Salvador/BA, por meio do acórdão 15-32.658, de 28/06/2013, prolatado pela 4ª Turma, decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente os Autos de Infração. Copio a ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/11/2007

BENEFÍCIO FISCAL DO ICMS.

Por não estar inserido no rol das exclusões da base de cálculo da Cofins previstas na legislação de regência, mantém-se a autuação dos valores relativos a esse benefício fiscal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/06/2004 a 30/11/2007

BENEFÍCIO FISCAL DO ICMS.

Por não estar inserido no rol das exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP previstas na legislação de regência, mantém-se a autuação dos valores relativos a esse benefício fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa então apresenta o Recurso Voluntário, onde reitera os argumentos da impugnação:

- que o Estado da Bahia estabeleceu regime especial de tributação, criando o crédito presumido para determinadas empresas do ramo químico, a fim de implementar objetivos econômicos; que tributar esse créditos equivaleria a interferência, pela União, nos negócios do Estado; que o STF restringiu o conceito de faturamento do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98; que a natureza do crédito presumido é de dedutor de custos, pois é utilizado para abater o ICMS a pagar; colaciona numerosa jurisprudência do STJ para fundamentar a tese.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira – Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento. Para registro, a matéria ainda em litígio é somente a inclusão, efetuada pelo autuante, dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo das contribuições. A matéria relativa às diferenças de apuração, por comparação entre escrituração e recolhimento, não foi objeto de sustentação no Recurso Voluntário, tornando definitiva, na administração, o que foi decidido em primeira instância.

Mérito

1 – Caracterização das subvenções econômicas como receita

A jurisprudência trazida pela recorrente trata de diversos tipos de crédito presumido, não havendo imediata semelhança com o crédito presumido de que aqui se trata. Muitas das decisões judiciais que não consideram o crédito presumido de ICMS como tributável pelo Pis e Cofins se referem a legislações de política pública, aplicada a todos os contribuintes. Nesse sentido, muito se argumenta que os créditos presumidos se caracterizam como redutores de custos, e não como receitas. Não obstante, é preciso esclarecer alguns conceitos.

É que a discussão sobre a tributação, pelas contribuições, das subvenções econômicas confundiu-a, amiúde, com políticas públicas de incentivo a cadeias produtivas. Desse modo, é preciso esclarecer que o crédito presumido adquirido em subvenção econômica estatal, como benefício individualmente concedido, **difere em sua natureza** das políticas econômicas *erga omnes* que definem créditos presumido.

As subvenções não se confundem com as políticas de redução de custos tributários. A subvenção se caracteriza como um benefício **particularmente** concedido, para custeio ou investimento, conforme artigos 12, 18 e 19 da Lei 4.320/64, que trata das finanças públicas:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (Vide Decreto-lei nº 1.805, de 1980)

*DESPESAS CORRENTES**Despesas de Custeio**Transferências Correntes**DESPESAS DE CAPITAL**Investimentos**Inversões Financeiras**Transferências de Capital*

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

(...)

II) Das Subvenções Econômicas

Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.

As subvenções econômicas são dotações públicas destinadas a pessoa jurídica **determinada, identificada**. Segundo o clássico “Vocabulário Jurídico”, de De Placido e Silva:

"Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto".

A subvenção econômica, **nesse conceito de dotação individual**, é, matematicamente, contabilmente, um evento modificativo aumentativo do patrimônio, por redução de custo ou por direto recebimento de recurso. Não importa a forma de cálculo ou o nome que se dê, **trata-se de espécie de doação**, dotação individual do Poder Público para o particular. Inegavelmente, se constitui em um ativo financeiro do beneficiário, **modificativo aumentativo do seu patrimônio**.

Ao contrário do que se vê em diversas decisões, a redução de custo, como por exemplo, um perdão de dívida, é fato contábil aumentativo de patrimônio.

E como tal, plenamente tributável pelas contribuições, por enquadramento no conceito de receitas com a redação então vigente, já transcrita.

Muito distinta pela sua natureza é a política de incentivo, isto é, **legislação que crie redução de carga tributária, tal como a criação de um crédito presumido para todos os contribuintes**. Tal evento, embora tenha efeito patrimonial aumentativo nas empresas, por redução de custo, não pode ser considerado como subvenção porque não atinge somente um beneficiário. Atingindo a todos os contribuintes enquadráveis na hipótese legal, o benefício da redução do custo se materializa em evento futuro, na ocorrência do fato gerador. Portanto, é uma redução de custo futuro, não materializado, **não contabilizado**, e portanto, não se caracteriza como receita, nem na sua instituição legal, quando é apenas expectativa, nem na ocorrência do fato gerador, posto que, então, já não há materialização de redução de custo, mas apenas de custo.

Na subvenção, ao contrário das políticas *erga omnes* de incentivo, o direito já se adquire, contabilmente, na sua dotação pública, ou pelo Ato Público que, nominalmente, defira o benefício, ainda que de apropriação diferida.

Transcrevo trecho na NBCT 19.4, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC 1.143/2008:

“1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental”

“Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas em

desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pcuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade”

“4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.”

“9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.”

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.

(b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal na demonstração do resultado.”

“19. A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a

subvenção é reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção numa determinada base e parte em outra.”

A Lei 4.506/64 define tais rubricas como receita bruta operacional, no caso de subvenções para custeio:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. *(sublinhei)*

As leis 10.637/2002 e 10.833/2003 também tratam as subvenções como receita, na redação dada pela Lei 12.973/2014, ao permitir a exclusão da base de cálculo das “receitas ... de subvenções para investimento”.

Art. 1º (...)

(...)

§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;

Portanto, as subvenções econômicas, que são espécies de doações públicas ao particular, ainda que na forma de créditos presumidos, **são receitas**.

2 – Possibilidade de exclusão, da base de cálculo da Cofins, apenas das subvenções para investimento

Cabe ainda diferenciar as subvenções econômicas como de **custeio** ou de **investimento**. O parecer CST 112/79 tratou do tema:

“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, fae

ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b” do Decreto-lei n. 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 intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

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 investimentos, se presente todas as características mencionada 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 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 n. 1598/77.

Essa distinção, para o Pis e Cofins, entretanto, somente é importante a partir da permissão da exclusão, da base de cálculo, das subvenções para investimento. Nesse sentido, citamos os seguintes dispositivos:

Lei 11.941/2009:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do

Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

(...)

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

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

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

Tal dispositivo foi revogado pela Lei 12.973/14, que alterou o artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, para assim tratar da questão:

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º

§ 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;

Todavia, esse dispositivos não tinham vigência no período em foco, não cabendo a exclusão.

Não tem pertinência ao caso a discussão acerca do alargamento da base de cálculo das contribuições prevista no §1º do art. 3º da Lei 9.718/98, posto que a base de cálculo no presente processo não é definida na Lei 9.718/98. O regime de tributação, no presente caso, é o da não-cumulatividade, conforme as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Marcelo Giovani Vieira, Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Inúmeros julgamentos deste Conselho debateram a natureza das subvenções de investimento para fins de incidência das contribuições sob o regime não cumulativo e decidiram pela possibilidade da exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins (a exemplo os recentes Acórdãos 9101-00.566 CSRF, 3402-003.042, 3301-002.970 e 3402-002904).

Possui uma lógica nobre entender que um incentivo fiscal concedido por um Estado, para o desenvolvimento de uma região, não seja tributado pela União. É exatamente esta a situação presente nos autos, situação em que a União pretende incluir na base de cálculo das contribuições de sua competência um incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia.

Tais valores representam mero ingresso na contabilidade do contribuinte, com roupagem de ressarcimento e não de receita, porque o contribuinte adianta o investimento da construção, instalação e operação do parque fabril e atividades e, o Estado, lhe assegura o reembolso dos valores gastos através dos incentivos.

Diante de alguns precedentes deste Conselho, como os 203-13.634, 203.13-050 e 3401001.976, assim como diante da legislação e das normas de Direito Tributário correlatas e da semântica tributária e contábil, é possível concluir que os incentivos tributários são redutores de despesas (do saldo devedor), recuperações de custos e não receita ou faturamento, ainda mais se feitos de forma escritural.

Considerando o disposto no Art. 113 do CTN, tal valoração do fato apresentada é mais importante do que meras questões contábeis, se a subvenção deverá ser registrada como receita ou não, por exemplo. Mesmo porque a legislação é complexa e a jurisprudência neste Conselho não é definida por uma posição ou outra, como se pode verificar dos seguintes precedentes: 9101-001.798, 9101-002.329, 9101-001.094 e 9101-002.335.

Neste Conselho de discutiu se a subvenção foi mantida em reserva de capital ou distribuída, se é subvenção para custeio ou de investimento, se ocorreu em tempo e concomitância com a fruição do benefício e investimento, se houve contrapartida e sanção no descumprimento das regras do benefício, se os requisitos para ser considerado subvenção de investimento foram cumpridos (intenção do estado, efetiva aplicação e titularidade do empreendimento) e se o investimento foi realizado em bens e direitos do ativo imobilizado.

Contudo, o que se verifica diante destas constatações é que a União, por meio das autuações fiscais, trabalha para ter um controle dos incentivos fiscais estaduais de forma que possa verificar se as mencionadas subvenções, para investimento ou custeio, ocorreram e se o Pis e Cofins estão sendo corretamente adimplidos ou não.

O procedimento da União é correto porque esta é competente, contudo, a indefinição da jurisprudência neste Conselho e a definida jurisprudência no âmbito judicial, em

especial do STJ Resp 1.025.833/RS de 2008 e REsp 596212 / PR de 2014, deixa claro que o crédito presumido de ICMS não constitui receita, mas sim recuperação de custo.

Assim, realmente parecem ser poucas as situações em que ocorreu uma mera subvenção para custeio, sem quaisquer contrapartidas exigidas pelo Estado, sem que tais incentivos sejam para fomentar o empreendedorismo, a criação de empregos e o aquecimento da economia do Estado concesso dos benefícios.

De forma socioeconômica e estrutural, parece ter pouca valia a diferenciação de subvenção para custeio ou de investimento como faz crer o antigo Parecer Normativo 112 de 1978, uma vez que a legislação do Pis e da Cofins sob o regime não cumulativo (Leis 10833/03 e 10637/02 com alterações da 12973 de 2014) são claras em delimitar que a base de cálculo é a Receita bruta.

Assim, além da base de cálculo ser limitada ao conceito de Receita bruta, a legislação expressamente exclui da base de cálculo as subvenções para investimento, conforme pode ser verificado a seguir:

“Lei 10833/03:

Art. 1.º 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) (Vigência)

§ 3.º 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) (Vigência)

Lei 10637/02:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, 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) (Vigência)

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

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).”

Por serem posteriores, por ser Lei e por ser mais benéfica, sua aplicação ao caso em questão é correta e permite a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições.

As alterações nas leis 10.637/02 e 10.833/03 em 2014 foram um avanço normativo que permite concluir o contrário do levantando na fiscalização quando afirmou que não há disposição expressa que permita excluir da base de cálculo da Pis e Cofins as subvenções de investimento.

E como já explicado, dentro de uma análise sistêmica, legislativa, jurisprudencial, econômica e social, a possibilidade de existirem incentivos estatais sem quaisquer contrapartidas são poucas e definitivamente, como já demonstrado, não é o caso dos autos, de forma que a subvenção em questão não possa ser configurada como uma subvenção para custeio, nos moldes do Art. 44 da Lei 4506 de 1964 que definiu o conceito de receita bruta para fins de tributação do imposto de renda e incluiu as subvenções para custeio.

É importante considerar, que inclusive para fins de Imposto de Renda, a diferenciação entre subvenção para custeio e para investimento, para fins de incidência do tributo, não encontra fundamento sólido e muito menos consolidado, como pode ser verificado nos seguintes trechos extraídos dos "Fundamentos do Imposto de Renda", de Ricardo Mariz de Oliveira (Capítulo II.8):

"Assim sendo, as indagações que restam são as seguintes: neste quadro, considerando os ditames das referidas leis ordinárias fiscais, é possível identificar uma natureza jurídica para as subvenções de custeio de operações, que seja distinta da natureza jurídica das subvenções para investimento? Justifica-se uma diferença de natureza jurídica, se é que existe, tão-somente porque essas duas subespécies de subvenções econômicas se distinguem pelas diversas destinações particulares que têm? Como tanto as subvenções para investimento quanto as para custeio de operações são aportes de recursos externos que provêm de fora do patrimônio empresarial, e não são produtos deste, há alguma justificação jurídica para apenas as primeiras não serem consideradas receitas por essas leis fiscais? Pela mesma razão, ante a modificação introduzida pela Lei n. 11638 na contabilidade das pessoas jurídicas por ela regidas, há alguma razão para também as subvenções para investimento deixarem de ser consideradas transferências patrimoniais?

Estas indagações ainda se completam com mais esta: haverá alguma razão específica para a Lei n. 6404 e para a lei do imposto de renda terem distinguido uma subespécie da outra, e, em caso positivo, essa razão teria alguma relevância para também justificar que apenas uma subespécie não seja considerada receita (ou agora, ambas) ou, ao contrário, a despeito dessa razão, ambas não devem se caracterizar como receita?

Em princípio, e considerando a sua identidade essencial, bem como o gênero e a espécie a que pertencem, ambas as subespécies possuem a mesma natureza jurídica e não devem ser consideradas como receitas, uma vez que receita é o incremento patrimonial que a empresa produz, e não o que vem de fora dela a título de transferência patrimonial, inclusive a título de subvenção para investimento ou de subvenção para custeio de operações."

Mas por fim, é importante registrar que trata-se, no caso dos autos, de um incentivo fiscal, concedido pelo estado no formato de crédito presumido de ICMS com exigências e contrapartidas, de forma que possa sim, ser configurada como uma subvenção para investimento e fomento da região e não como uma subvenção para custeio.

É relevante lembrar que esta própria Turma de julgamento já tratou da matéria e reconheceu que as subvenções para investimento podem ser deduzidas da base de cálculo do Pis e Cofins por não se enquadrarem no conceito de receita bruta ou mesmo de faturamento, conforme Acórdãos 3201-002.228 , 3201-002.229.

E por fim, a respeito da materialidade da incidência das contribuições sociais, dentro da análise sistêmica apresentada neste voto, é importante lembrar que a Carta Magna também a limitou em receita ou faturamento, conforme pode ser verificado no Art. 195, I, b, transcrito a seguir:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos do programa Bahia Plast de incentivo fiscal, que o Estado da Bahia estabeleceu, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas químicas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Merece provimento a alegação do contribuinte, de forma que deve ser cancelada a cobrança das contribuições sobre as subvenções de investimento.

CONCLUSÃO

Diante de todos o exposto, com fundamento nos Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03, assim como nas jurisprudências judiciais e administrativas apontadas, **vota-se para DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Processo nº 13502.000562/2009-91
Acórdão n.º **3201-003.213**

S3-C2T1
Fl. 1.631
