



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

Processo n° 13971.002579/2010-90
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3301-002.970 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria Subvenção para investimento - base de cálculo do PIS e da COFINS
Recorrentes BUNGE ALIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

As "subvenções para investimento" não correspondem a uma "receita", pelo que não devem compor a base de cálculo da COFINS.

Recurso Voluntário Provido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

COFINS. DECADÊNCIA.

A análise do Recurso de Ofício, que tratava da decadência, restou prejudicada em razão do provimento do Recurso Voluntário quanto ao mérito da demanda.

Recurso de Ofício não conhecido.

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 Andrada Márcio Canuto Natal, que negava provimento nos termos da declaração de voto a seguir, e, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, face à decisão de mérito do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Processo nº 13971.002579/2010-90
Acórdão n.º **3301-002.970**

S3-C3T1
Fl. 219

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira, Valcir Gassen e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

CÓPIA

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão de fls. 157/165 dos autos, cujo teor transcreve-se a seguir:

Trata o presente processo de Auto de Infração emitido contra a interessada acima identificada, devido à insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, dos períodos de apuração janeiro a dezembro de 2005, decorrentes da não-inclusão de reservas de subvenção nas bases de cálculo informadas em Dacon — Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais.

Conforme o relatório fiscal, o sujeito passivo informa os referidos incentivos na conta 'Reserva de Subvenção para Investimentos', os quais se referem aos descontos ou reduções de ICMS gerado sobre as operações tributadas pelas fábricas, de acordo com a legislação estadual de cada incentivo. Completa que, conforme afirmação do sujeito passivo, tais descontos ou reduções tratar-se-iam de auxílio dos Estados sem importar na sua exigibilidade futura, ou seja, não ficaria o contribuinte com o ônus de posterior ressarcimento ao Estado, configurando esta transferência de recursos como uma subvenção. Cita ainda trecho do Parecer Normativo CST n.º 112 de 1.º de janeiro de 1979, onde estaria definido o conceito de subvenção.

O fundamento para o lançamento se encontra no art. 1.º da Lei n.º 10.833/2003, no caso da Cofins, e no art. 1.º da Lei n.º 10.637/2002, no caso do PIS/Pasep.

A contribuinte impugna o lançamento, suscitando, preliminarmente, a decadência das contribuições relativas ao período anterior a 27/05/2005, em razão do prazo decadencial previsto no art. 150, §4.º do CTN. Segundo a interessada, o Auto de Infração teria sido recebido em 27/05/2010, quando estas contribuições, sujeitas à sistemática do auto lançamento, não poderiam ser mais exigidas.

Na seqüência, trata de discorrer sobre os fatos geradores que deram origem ao lançamento, quais sejam, os valores contabilizados como incentivos fiscais de ICMS, tidos como subvenções para investimento, passando a alegar que os dispositivos legais constantes do artigo 1.º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, não pressupõem o conceito de que Reserva para Subvenção seja considerado como faturamento ou receita bruta, ou ainda, que sirvam de base de cálculo para apuração.

Segundo a contribuinte, as exclusões previstas no §3.º das respectivas leis antes citadas dizem respeito a valores que caracterizam faturamento, no conceito das leis, e por opção do legislador, foram excluídas do lançamento; e que os AFRB, ao enquadrarem estas subvenções como passíveis de incidência do PIS e da Cofins sob o argumento de que as mesmas estão previstas como exclusão, afrontaram flagrantemente o princípio da estrita legalidade tributária.

Discute ainda que a definição da base a ser tributada foi inicialmente determinada pela Constituição Federal, no art. 195. I, "b", na redação da EC 20/98, a qual autoriza a instituição de contribuições sociais sobre a receita ou faturamento, sendo que as contribuições ora exigidas não se tratariam de valores reconhecidos **como receita ou faturamento**.

Afirma que receita é gênero e que faturamento é uma espécie de receita, sendo que as Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, quando definiram o faturamento como fato gerador como uma das espécies de receita, decorrente de venda de mercadorias e prestação de serviços, delimitando o significado da receita bruta.

Sustenta que os valores a título de reserva de subvenção para investimento não podem sequer ser considerados como receita de natureza diversa, capaz de suscitar discussões acerca da inconstitucionalidade da exigência fiscal; que o Parecer Normativo citado pelo fisco não fornece um conceito de faturamento para tais incentivos; e que é infundado o entendimento fiscal quanto à vinculação de faturamento com os incentivos recebidos pelos estados.

Cita o art. 182, § 1º, letra "d", da Lei nº. 6.404/76, a qual classifica como reserva de capital, entre outros ingressos, as doações e as subvenções para investimentos, argumentando que esta norma confirma que as subvenções para investimento não integram a receita porque não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante; se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao Ativo Permanente, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido.

Por fim, alega que o entendimento da própria Receita Federal, conforme acórdão cuja ementa transcreve nos autos, aponta que somente nos casos em que não houver exigência ou vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão econômica, é que caberia a tributação pelas contribuições, o que não se aplicaria ao caso da contribuinte.

Pede deferimento.

Ao analisar o caso, a DRJ em Florianópolis concluiu pela procedência em parte do pleito do contribuinte, acolhendo a preliminar de decadência, para fins de afastar a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos de 01/2005 a 04/2005, mas afastando o argumento de mérito. É o que se extrai do acórdão a seguir transcrito:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO •
Ano-calendário: 2005 PRAZO DECADENCIAL.*

As contribuições para a Cofins estão sujeitas à sistemática do lançamento por homologação, sendo aplicável o prazo decadencial previsto no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, pelo qual considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, sem que a - Fazenda Pública tenha se pronunciado, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2005
BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. -SUB'VENÇÃO. INCIDÊNCIA.*

A contribuição para a Cofins incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA i) PIS-PASEP Ano-calendário: 2005 BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

A contribuição para a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Insatisfeito com o teor desta última decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 20/08/2011 (vide fls. 176/209 dos autos), por meio do qual alega, resumidamente, que:

(i) os incentivos fiscais de ICMS concedidos por diversos Estados à empresa Recorrente - enquadrados como subvenções para investimentos - consistiriam em redução do ICMS a pagar, cujo valor era registrado na Conta de Reserva de Capital (Reserva para Subvenção), não representando, pois, faturamento, mas uma renúncia fiscal por parte dos Estados, pelo que não se sustentaria a pretensão do Fisco de tributação desses valores pelo PIS e pela COFINS;

(ii) teria havido afronta ao princípio da legalidade ao tentar tributar tais valores sem que haja previsão legal, destacando que as exclusões dispostas no parágrafo 3º da do artigo 1º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) dizem respeito a valores que se caracterizam como faturamento, o que não seria o caso das Reservas para Subvenção;

(iii) o Parecer CST nº 112/79 não equipararia subvenção para investimento à receita ou faturamento;

(iv) a Receita Federal apenas admitiria a tributação em casos nos quais não haja exigência ou vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão econômica (Acórdão nº 08-6387), o que não seria o caso dos autos, visto que, por meio da análise exemplificativa dos incentivos contabilizados pela empresa autuada (PRODEPE do Estado de Pernambuco e DESENVOLVE do Estado da Bahia), seria possível constatar que estes visam o fomento e desenvolvimento local;

(v) de todo modo; não haveria que se falar em recolhimento a menor de PIS e COFINS, visto que os valores lançados na conta de reserva de investimento transitaram em contas de receitas (faturamento) e compuseram a base de cálculo das referidas contribuições.

O processo, então, foi encaminhado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para fins de análise tanto do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, quanto do recurso de ofício.

É o que havia de relevante para relatar.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

No presente caso, vislumbra-se o cabimento de Recurso de Ofício, nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 2º da Portaria MF nº 03/2008.

O Recurso Voluntário, por seu turno, é tempestivo (vide fls. 175, 176 e 213) e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Passa-se, então, à análise de ambos os recursos.

I. DO RECURSO VOLUNTÁRIO - DA NÃO INCLUSÃO DA RESERVA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

Por oportuno, é válido trazer à colação passagem do voto do Relator que discorre sobre o mérito da demanda, datado de 12 de julho de 2011:

Em resumo, as subvenções para investimentos integram o resultado não operacional, e as subvenções para custeio integram o resultado operacional da pessoa jurídica. Ambas as subvenções coadunam-se, portanto, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, cuja universalidade foi confirmada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, para determinação da base de cálculo das contribuições. Além disso, para estas contribuições inexistente hipótese de exclusão ou isenção que contemple as subvenções (sejam de custeio ou de investimento).

Como dito no relatório fiscal, o crédito do ICMS tem natureza de subvenção que, a teor do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, se caracteriza como *"um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor"*. Trata-se de verba que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica, como se tivesse sido aportada pelos sócios, sem que *"isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação"*.

Isso posto, o benefício fiscal em tela, tido como uma subvenção, indubitavelmente, se constituiu em receita, uma vez que reduziu o ICMS a recolher. Com a redução do ICMS a recolher, a contribuinte auferiu receitas decorrentes de recuperação de custos ou despesas. Correto, portanto, o entendimento da autoridade fiscal.

Ou seja, entendeu a DRJ em Florianópolis que a impugnação apresentada pelo contribuinte não deveria ser acolhida quanto ao mérito da demanda (incidência do PIS e da COFINS sobre os valores registrados na reserva de subvenção), visto que tais contribuições incidiriam sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Fundamentou a sua decisão no fato de tal universalidade (receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio) encontrar guarida no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Ocorre que, como é cediço, o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade do referido §1º ao julgar dos Recursos Extraordinários nº 346.084,

358.273, 357.950 e 390.840, conforme se extrai do acórdão deste último processo, a seguir transcrito:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, 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-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, 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. (RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Tanto que o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 já foi expressamente revogado pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse contexto, a suposta universalidade que fundamentou a decisão recorrida simplesmente não se sustenta. Após a decretação da inconstitucionalidade de dito dispositivo legal pelo STF e a sua revogação expressa, é cediço que o conceito de receita bruta para fins de cobrança do PIS e da COFINS deve ter interpretação mais restritiva, não representando a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente do tipo de atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada, como constou da decisão recorrida.

Há que se perquirir no caso em análise, portanto, se a "reserva de subvenção" relativa a incentivos fiscais estaduais está inserida no conceito de receita bruta para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Sobre este ponto, entendo que a pretensão de tributar tais valores encontra limite na legislação federal que dispõe sobre o fato gerador da COFINS, que exigia o enquadramento como faturamento, entendido como a receita bruta da empresa. É o que se extrai dos dispositivos legais aplicáveis, *in verbis*:

Lei nº 10.833/2003 (COFINS) - redação vigente à época do fato gerador (2005)

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.

Lei nº 9.718/1998

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a **receita bruta** de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

Ou seja, da análise da legislação supra transcrita infere-se que, para que possa compor a base de cálculo da COFINS, o valor deverá corresponder a uma **receita auferida pela empresa**. A pergunta a ser respondida, portanto, é se as "subvenções para investimentos" concedidas pelos Estados pode ser entendida como uma receita auferida pela empresa beneficiária do correspondente incentivo fiscal.

Preliminarmente, é válido destacar que não se sustenta eventual entendimento no sentido de que, não tendo o parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 ou o parágrafo 3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 excluído expressamente da receita bruta o valor correspondente às reservas de subvenção, este deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Isso porque a essência da questão não está na ausência de previsão expressa determinando tal exclusão, mas sim na possibilidade de se considerar que tal registro integra o conceito de receita para fins de tributação. A exclusão disposta nos referidos parágrafos não pode ser interpretada no sentido de incluir na base de cálculo dessas contribuições valor que não integra o conceito de receita.

Denota-se, portanto, que para que se admita a tributação dos incentivos fiscais de ICMS concedidos por diversos Estados à empresa Recorrente cujo valor era registrado na Conta de Reserva de Capital (Reserva para Subvenção), seria imprescindível o seu enquadramento como receita.

Ocorre que tais "subvenções para investimento" não se enquadram em tal conceito, pelo que não se justifica a pretensão fiscal de tributação pelo PIS e pela COFINS. Isso porque, embora a legislação pátria não traga uma definição do que deva ser considerado "receita" para fins de tributação de PIS e de COFINS, entendo que no caso das subvenções para investimento, tais valores representam, na verdade, uma renúncia fiscal por parte de determinados entes federativos, não correspondendo a uma receita da Recorrente, mas sim a uma redução de suas despesas concedida por determinados Estados, com o intuito de fomentar determinados setores da atividade empresarial.

Nesse sentido, inclusive, já decidiu este Conselho, a exemplo do Acórdão nº 3201-000.754 (Processo nº 11686.000381/2008-47), de 11/08/2011, a seguir reproduzido:

"COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. **O "crédito presumido do ICMS", mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto ("crédito presumido do ICMS") com a hipótese normativa ("auferir receita"), portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária).**"

Ademais, é relevante analisar o teor do Parecer CST 112/79, que embora trate especificamente sobre a determinação do lucro real na apuração do Imposto de Renda, poderá repercutir na solução da presente demanda. Consoante analisado pela decisão recorrida, o referido parecer traz uma distinção entre "subvenção para custeio" e "subvenção para investimento". É o que se extrai do trecho da decisão abaixo transcrito:

Como se observa do referido parecer, este faz a distinção entre o que seja subvenção para custeio e subvenção para investimento. A primeira trata-se de transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-las nas suas operações, custos e despesas, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. Já a subvenção para investimento consiste também na transferência de recursos, todavia não com o escopo de auxiliá-la em suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Todavia, tal diferenciação só tem repercussão na determinação do lucro real na apuração do Imposto de Renda, sendo essa diferenciação irrelevante para a tributação pelo PIS/Pasep e pela CORMS as quais, como visto, incidem sobre o total das receitas.

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.

Em resumo, as subvenções para investimentos integram o resultado não operacional, e as subvenções para custeio integram o resultado operacional da pessoa jurídica.

Ocorre que tal distinção, ao contrário do que concluiu a DRJ em Florianópolis, ainda que não seja essencial à solução da presente demanda, visto que trata sobre IR, é no mínimo relevante para fins de demonstrar o completo descabimento da pretensão fiscalizatória em tributar pelo PIS e pela COFINS em especial no que tange às "subvenções para investimento". Isso porque, caso se enquadre como "subvenção para investimento", com

base em orientação disposta no Parecer CST 112/79, apresenta-se correto o procedimento

adotado pelo contribuinte ao excluir tais valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, desde que registrados na conta de Reservas de Capital.

A situação diferenciada para os casos de "subvenção para investimento", inclusive, passou a constar, a partir da Lei n. 12.973/2014, de forma expressa do art. 19, inciso V, do Decreto-Lei n. 1.598/1977, abaixo transcrito:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)

I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados; (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Nesse sentido, traz-se à colação entendimento deste Conselho exposto na decisão abaixo transcrita:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2009 **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS PIS.** O PN CST nº112/78 extrapolou dos requisitos de caracterização de uma subvenção de investimentos previstos no Decreto 1.578/77, inovando no ordenamento quando deveria apenas explicitar. Não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de subvenção de investimento na composição do ativo permanente da empresa - exige-se tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77. Dessa forma, **é inequívoca a subsunção dos créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de guerra fiscal, ao conceito de subvenção de investimentos.** Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições. Conquanto o art.38, 2º do Decreto-lei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da subvenção de investimento, da sua redação resta claro que as alíneas trazem requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09. **INDENIZAÇÕES RECEBIDAS EM RAZÃO DE DANO EMERGENTE. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.** Receita é algo novo, que se incorpora a*

uma determinado patrimônio. Nos valores recebidos a título de indenização por dano emergente, o que há é apenas recomposição do patrimônio que fora anteriormente lesado, e não o acréscimo de novos elementos a esse patrimônio. Impossibilidade de inclusão dos valores recebidos judicialmente a título de indenização na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita (Processo nº 19515.721790/2013-11, Acórdão nº 3402-002.904, 28/01/2016).

Logo, caso se enquadrem como "subvenção para investimento", não resta dúvidas que tais montantes não deveriam ser tributados pelo PIS e pela COFINS, inclusive com fulcro na distinção feita pelo Parecer CST n. 112/79 e na expressa previsão do art. 19, inciso V, do Decreto-Lei n. 1.598/1977. A dúvida surge, então, tão somente no que tange às hipóteses de "subvenção para custeio".

Ocorre que na hipótese aqui analisada, é incontroverso que os incentivos fiscais que embasaram a lavratura do auto de infração enquadram-se na hipótese de "subvenção para investimento". Ressalte-se que o próprio fiscal registrou que os valores em questão foram registrados contabilmente na conta 'Reserva de Subvenção para Investimentos', sem que tivesse contestado tal enquadramento, pelo que eventual análise dos argumentos atinentes às situações de "subvenção para custeio" tornam-se desnecessárias nesta oportunidade.

Importante destacar, outrossim, que, no presente caso, o contribuinte trouxe aos autos em sua defesa informações relativas a alguns dos seus incentivos (PRODEPE em Pernambuco e DESENVOLVE na Bahia), aptos à conclusão de que tais incentivos fiscais representam subvenção para investimento.

Há que se reconhecer, portanto, que a decisão recorrida merece reforma neste ponto, visto que se fundamentou exclusivamente em uma suposta universalidade (receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, com fulcro no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998), não aplicável ao caso vertente, inclusive em razão da inconstitucionalidade de dito dispositivo legal, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Diante de todo o exposto acima, concluo, portanto, que as "subvenções para investimento" não representam uma receita auferida pela Recorrente, para que se pudesse admitir a tributação pela COFINS, pelo que deverá ser exonerado os montantes exigidos sobre tal rubrica. Esse entendimento, inclusive, encontra respaldo no Parecer CST n. 112/79, que traz uma distinção quanto ao tratamento a ser dado no caso de "subvenções para investimentos" e "subvenções para custeio", levando à interpretação de que, especialmente no caso da "subvenção para investimento", não há que se falar em sua inclusão na base de cálculo da COFINS.

II. DO RECURSO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA RECONHECIDA QUANTO AO PERÍODO DE 01/2005 A 04/2005.

Sobre a decadência, alegou o contribuinte em sua impugnação que seria aplicável ao seu caso o parágrafo 4º do art. do art. 150 do CTN e não o inciso I do art. 173 deste mesmo Código, em razão do entendimento consolidado do STJ de que o prazo decadencial deveria ser contado tendo por base a data do fato gerador nos casos de pagamento antecipado do tributo.

A decisão recorrida, então, acolheu tal pleito, afastando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos de 01/2005 a 04/2005, com base nos seguintes fundamentos:

(...). Note-se que no parágrafo 1º. do artigo 150 do CTN, o legislador tratou do pagamento sob condição resolutória, isto é, dependente da verificação futura para efeito de homologar ou não o lançamento.

O lançamento por homologação transfere para o sujeito passivo a atividade prevista no art. 142 do CTN, qual seja, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido. Sem a prática das operações nele previstas seria impossível chegar ao valor do pagamento que se deve antecipar, a teor do art. 150 do CTN. Essa antecipação diz respeito, portanto, às providências para apuração do pagamento a ser feito e não ao próprio pagamento pois ele será sempre posterior. A atividade prevista no art. 142, podendo, inclusive, não haver tributo a antecipar por conta dessa apuração.

Desta forma, conclui-se que o artigo 150 do CTN, quando se refere à atividade exercida pelo obrigado está abrangendo a atividade, aos procedimentos, as ações contidas no art. 142, pois sem elas não se poderia chegar ao passo seguinte que pode ou não ser o pagamento.

Assim, entende-se que a atividade em relação ao lançamento por homologação não é de simples confirmação do pagamento, mas compreende outras providências, pois quando o legislador fala em homologação está sempre se referindo ao lançamento, devendo o procedimento abranger a verificação de todos os elementos utilizados pelo contribuinte tendentes a verificar a sua obrigação tributária. O pagamento é apenas uma das modalidades de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN e dentre elas estão a prescrição e a decadência, que também são modalidades de extinção pelo decurso de determinado prazo, do direito do contribuinte compensar ou pedir restituição, bem como da autoridade administrativa conferir a atividade exercida pelo contribuinte - tendente à apuração do tributo.

Em vista do lançamento feito, essas digressões são oportunas, visto que não desconhece esse juízo a existência de teses pelas quais a falta de recolhimento do tributo, por si só, deslocaria o prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN para Aquele disposto no art. 173, I, do CTN. No entanto, um exemplo claro de que a falta do pagamento não é motivo para que se desconsidere o prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN pode ser evidenciado na apuração das contribuições para a Cofins e o PIS/Pasep, tributos estes sujeitos ao lançamento por homologação em que os procedimentos do sujeito passivo tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido, podem resultar muitas vezes em nenhum pagamento do valor apurado, uma vez que o contribuinte do Cofins/PIS/Pasep não-cumulativo tem direito a descontar diretamente do montante do valor apurado os créditos da não-cumulatividade.

Na auditoria que resultou no presente Auto de Infração, onde foram lançadas contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, contribuições estas sujeitas ao lançamento por homologação, depreende-se que o fisco deslocou o termo inicial para contagem do prazo de decadência, desconsiderando a regra contida no art. 150 do CTN. Todavia, entendo que as hipóteses em que o CTN autoriza o deslocamento do termo inicial para contagem da decadência, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, são àquelas contidas no §4º do art. 150 (dolo, fraude, ou simulação), o que não é o caso da contribuinte.

Diante do exposto, há que acatar a preliminar da contribuinte em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à data da ciência do presente Auto de Infração.

Como já se falou, tratando-se a Cofins e o PIS/Pasep, de contribuição sujeita à sistemática do lançamento por homologação, aplica-se a regra decadencial do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, a qual determina que após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, sem que a Fazenda Pública tenha se manifestado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Considerando que a ciência ao Auto de Infração deu-se em 27/05/2010 (fl. 12), encontrava-se decaído o direito à constituição dos créditos referentes aos fatos geradores ocorridos de 01/2005 a 04/2005.

Em outras palavras, entendeu a DRJ em Florianópolis pela decadência com base no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, visto que este seria aplicável tanto nos casos do efetivo pagamento antecipado quanto nos casos de apuração do tributo relativa à aplicação do princípio da não-cumulatividade (débitos x créditos). A aplicação deste dispositivo seria apenas afastada na hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Não restou esclarecido em tal decisão, contudo, qual a hipótese em que o contribuinte se enquadra, ou seja, se no caso concreto houve efetivo recolhimento antecipado nas competências em tela, ou se houve apenas a dedução por meio da apuração de tributo (débitos x crédito).

Ocorre que tal informação é relevante para a solução da presente demanda perante este Conselho Administrativo Fiscal, principalmente quando se leva em consideração que alguns Conselheiros entendem que apenas no caso de efetivo pagamento seria aplicável a regra do parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Nesse contexto, no intuito de esclarecer tal aspecto fático, relevante à solução da presente contenda, extrai do **Processo n. 13971.003406/2010-99**, o qual também trata sobre a cobrança da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos períodos de apuração de janeiro, fevereiro, junho e dezembro de 2005 (a presente demanda versa também sobre a COFINS quanto aos períodos de janeiro a dezembro de 2005), que a DRJ em Florianópolis assim concluiu acerca da preliminar de decadência: entendeu que o parágrafo 4º do art. 150 do CTN seria aplicável tão somente no que concerne ao mês de **janeiro de 2005**, face à existência de efetivo pagamento antecipado no referido mês (vide comprovante juntado no pedido de restituição - Processo 13971.005210/2009-03, apenso àquela demanda), concluindo pela aplicação da regra disposta no art. 173, inciso I, do CTN **quanto aos demais meses**, em que teria havido apenas a apuração do tributo, por meio da dedução dos crédito em face dos débitos apurados (vide DACONs e DCTFs anexadas ao processo).

Ou seja, está-se diante de duas situações distintas: quanto ao mês de **janeiro de 2005**, sabe-se que houve o efetivo pagamento do tributo; quanto aos demais meses objeto do argumento preliminar de decadência (**fevereiro, março e abril de 2005**), até onde se tem conhecimento nos presentes autos, houve apenas a compensação por meio da apuração do tributo (créditos x débitos).

Sobre a decadência nos casos de lançamento por homologação, é relevante destacar que o STJ já se manifestou sobre o tema em decisão proferida em sede de recursos

repetitivos, nos autos do RESP 973.733, o que leva à sua necessária observância por este Conselho, nos moldes do que preconiza o art. 62, parágrafo 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Em tal julgamento, restou sedimentado que, nos casos de lançamento por homologação, tal qual a COFINS, **havendo pagamento antecipado do tributo**, conta-se o prazo decadencial quinquenal da data do fato gerador, conforme preconiza o art. 150, parágrafo 4º do CTN.

A controvérsia persiste, contudo, quanto ao que pode ser considerado como pagamento antecipado, já que a decisão do STJ não tratou especificamente sobre este ponto. Ou seja, se estaria restrito às hipóteses de efetivo recolhimento de qualquer quantia (ainda que a menor) aos cofres públicos, ou se englobaria, inclusive, os casos em que houve apenas a apuração do tributo, pelo cotejo dos créditos e débitos decorrentes do princípio da não-cumulatividade, ainda que não tenham representado recolhimento de valores ao erário.

No que se refere ao mês de **janeiro de 2005**, portanto, não resta qualquer dúvida quanto à aplicabilidade da regra disposta no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, com fundamento em decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida em sede de recursos repetitivos (RESP 973.733), cuja conclusão deverá ser necessariamente reproduzida por este Conselho, reconhecendo-se a configuração da decadência face ao recolhimento efetuado em tal mês.

A polêmica gira em torno tão somente da segunda situação, qual seja, dos meses de **fevereiro, março e abril de 2005**, em que teria havido apenas a apuração do tributo, sem que tenha havido o recolhimento de valores aos cofres públicos.

Também em tais casos, alinho-me com a corrente defendida na decisão recorrida, que concluiu pela decadência também no que tange aos referidos meses. Isso porque, entendo que o Superior Tribunal de Justiça, ao dispor sobre a aplicabilidade do parágrafo 4º do art. 150 do CTN nas hipóteses em que tenha havido o pagamento antecipado, não estava se referindo apenas às hipóteses de efetivo pagamento, por meio do recolhimento de valores, devendo tal dispositivo ser aplicado também nos casos em que houve a extinção do crédito tributário por meio da dedução decorrente da apuração do tributo.

Até porque, o art. 183 do Decreto n. 7.212/2010, que embora trate de IPI demonstra o entendimento da Receita Federal sobre o mesmo tema, dispõe expressamente no inciso III do seu parágrafo único que se considera pagamento a dedução dos débitos no período de apuração do imposto, *in verbis*:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I – o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Ora, não é coerente admitir que tal norma tenha trazido palavras em vão. Se chamou a dedução dos débitos dos créditos admitidos, decorrente da apuração do tributo não-cumulativo de pagamento, é porque possui a mesma característica, inclusive para fins de extinguir o crédito tributário, nos moldes do que preconiza o art. 156 do Código Tributário Nacional.

Não me parece coerente, pois, tentar conferir à decisão do STJ entendimento mais restritivo, limitando à sua aplicação às hipóteses em que haja o efetivo recolhimento do tributo, pois tal interpretação iria de encontro com a própria legislação federal que rege a matéria.

Nesse sentido, inclusive, importa destacar que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente decisão realizada em 15/03/2016, nos autos do Processo n. 12898.001542/200978 (Acórdão n. 9303003.512), **que também tratava da COFINS, entendeu, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por meio da qual pretendia ver afastada a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN em caso no qual não houve o recolhimento do tributo em espécie (saliente-se, contudo, que alguns julgadores votaram pelas conclusões).**

Transcrevo a seguir voto proferido pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama, em tal caso, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Quanto ao termo inicial de contagem do prazo fatal para a constituição do crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tem-se que tal matéria encontra-se pacificada com o entendimento expressado no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333SC, apreciado na sistemática de recursos repetitivos:

“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Assim, nos termos da jurisprudência atual, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:

I Em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

I Nas demais situações:

a) se houve pagamento antecipado ou declaração de débito: data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);

b) se não houve pagamento antecipado ou declaração de débito: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Vê-se, então, que essa discussão não poderia mais ser apreciada no CARF, pois os Conselheiros, por força do art. 62, § 2º, Anexo II, do Regimento Interno RICARF, estão vinculados ao que restou decidido no RESP 973.733.

Destarte, se o STJ decidiu que o pagamento antecipado ou declaração de débito são relevantes para caracterizar o lançamento por homologação, importante discorrer se no presente caso ocorreu efetivamente o pagamento ou a declaração do tributo em discussão.

Sendo assim, depreendendo-se da análise dos autos, é de se verificar que o lançamento se refere a Cofins não recolhido sobre a receita de JCP relativo ao período de abril/2004, não obstante, vê-se que, consta da folha 121, DCTF relativa ao período sob análise contendo a informação do recolhimento da COFINS, no valor de R\$ 18.200 e ademais, na folha 123, o recolhimento da Cofins na data de 14.5.2004.

Considerando o prazo quinzenal para o recolhimento da contribuição, entendo que houve efetivamente o recolhimento dessa contribuição relativo ao período de abril/2004.

O que resta claro, a meu ver, que dever-se-ia já aplicar o art. 150, § 4º, do CTN para se definir o termo inicial do prazo decadencial. Eis que a apuração das contribuições ocorrem de forma consolidada e sistematizada, bem como a dedução do crédito de PIS e Cofins sobre o valor “total” das contribuições apuradas como devidas.

O crédito apurado das contribuições deve ser deduzido sobre o valor total das contribuições apuradas como devidas, não havendo previsão legal para se segregar a dedução por débitos apurados em cada evento específico e assim desconsiderar o pagamento antecipado de PIS e Cofins incidente sobre determinada receita, caso ocorresse a extinção desse débito com a dedução dos créditos.

Independentemente desse entendimento, caso fôssemos além dos fatos apresentados, considerando que a lide restritivamente se consubstancia especificamente à Cofins incidente sobre a Receita de JCP, a discussão poderia se versar no conceito de pagamento para fins de aplicação das regras de decadência.

Nessa parte, entendo que o pagamento do tributo ocorre quando há efetiva extinção do débito tributário devido. No caso vertente, não há como se ignorar que houve apuração do saldo devedor, com “pagamento” efetivado através da utilização dos créditos admitidos nos termos da legislação vigente, em respeito à inteligência do dispositivo trazido pelo relator do acórdão recorrido, qual seja, o art. 183 do Decreto 7.212/2010 (Grifos meus):

“Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei nº

9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I – o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.”

Eis que o tributo questionado –Cofins não cumulativo – estão sujeitos a sistemática periódica de pagamentos com apuração de crédito e débitos.

O que, com a dedução das contribuições apuradas com os créditos conferidos, inegável a ocorrência da satisfação da prestação pecuniária – extinção do crédito tributário.

Ademais, quando o STJ trouxe a aplicação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN quando houver pagamento antecipado, ainda que não tenha se aprofundado no termo “pagamento”, resta claro que sua pretensão não foi afastar outros tipos de eventos que objetivam a extinção do crédito tributário, pois, se assim fosse, tal decisão estaria dissonante com o próprio dispositivo – eis que, em sua literalidade, traz o termo “pagamento” para a satisfação pecuniária – extinção do crédito tributário.

Com efeito, atendo-se à literalidade do art. 150, § 4º, do CTN, que traz o termo “extinção do crédito tributário”, é de se interpretar extensivamente a hipótese de pagamento antecipado trazido pelo STJ para fins de aplicação desse dispositivo sob o risco de se afrontar a Lei norteadora da aplicabilidade dos tributos, extensão, alcance, limites, direitos e deveres dos contribuintes.

Dessa forma, pode-se considerar que o conceito de pagamento trazido pelo STJ para fins de aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN é extensiva àqueles eventos que extinguem o crédito tributário.

E, por conseguinte, não há como se abster que, no caso vertente, ocorre a extinção do crédito tributário (liquidação) com a dedução das contribuições apuradas com os créditos conferidos, vez que o que se atinge com o “pagamento” é o objeto da relação jurídica obrigacional – com a satisfação integral da prestação e a satisfação voluntária do crédito a ser considerado para a dedução das contribuições apuradas ou do conteúdo da obrigação pretendida.

Importante lembrar que não há nesse processo discussão acerca da liquidez e certeza do crédito objeto da dedução das contribuições apuradas pelo contribuinte.

Nesse sentido, é *mister* concluir que se configura pagamento, para fins de aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, a dedução dos débitos apurados de Cofins com os créditos admitidos nos termos da legislação vigente.

Sendo assim, entendo que a decisão de recorrida deverá ser mantida neste ponto, reconhecendo-se que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativos aos meses de 01/2005 a 04/2005 restou fulminado pela decadência, esclarecendo-se, **contudo, que no que tange ao mês de janeiro de 2005, houve o efetivo pagamento (vide**

Processo nº 13971.002579/2010-90
Acórdão n.º **3301-002.970**

S3-C3T1
Fl. 235

comprovante juntado no pedido de restituição - Processo 13971.005210/2009-03, apenso ao Processo n. 13971.003406/2010-99).

Da conclusão

Diante de todo o acima exposto, entendo que deverá ser **dado provimento ao Recurso Voluntário**, para fins de afastar a tributação da COFINS sobre as reservas de subvenção para investimento, caso em que a análise do Recurso de Ofício, que versa exclusivamente sobre a decadência, torna-se despicienda.

De todo modo, adentrando-se também na análise do Recurso de Ofício, voto no sentido de que seja **negado provimento ao mesmo**, para fins de manter o reconhecimento da decadência quanto ao período de 01/2005 a 04/2005.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

Com todo respeito a meus pares, entendo que a própria lei insere as subvenções, sejam elas para investimento ou para custeio no conceito de receita. Observem a sequência da legislação do PIS e Cofins, lembrando que a apuração foi feita no regime da não-cumulatividade:

Lei nº 10.637/2002 (PIS)

*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.

Lei nº 10.833/2003 (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.

Da leitura de ambos os dispositivos legais acima citados, do PIS e da Cofins, não consigo enxergar que as receitas de origem não operacional estejam fora do campo de tributação. Tanto estão que as leis trataram de dar tratamento diferenciado de tributação a algumas receitas não operacionais, como por exemplo, receitas de vendas do ativo imobilizado ou permanente, conforme definiu o inc. VI do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637/2002 para o PIS e também para a Cofins, no inc. II do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Lei 10.637/2002

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

(...)

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

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

Por fim, as alterações efetuadas pela Lei 12.973/2014 que só tem vigência e aplicação a partir de janeiro/2015, deixou expresso que as subvenções para investimento são **receitas** excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, *in verbis*:

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

(...)

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

Vejam que o próprio dispositivo conceitua as subvenções para investimento como "**receitas**". Portanto concluo que só a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, 1º/01/2015, é que as receitas decorrentes de subvenção para investimento estão excluídas da tributação pelo PIS e pela Cofins. Pois não é razoável entender que a lei veio excluir da tributação o que já estava fora de seu campo de incidência.