



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.722592/2014-92
ACÓRDÃO	3302-016.120 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KYLY INDUSTRIA TEXTIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/10/2009, 01/02/2010 a 31/12/2010, 01/02/2011 a 31/12/2011, 01/03/2012 a 30/11/2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. RETROATIVIDADE.

Os incentivos fiscais de ICMS devem ser considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos não previstos em lei, com aplicação inclusive aos processos em curso no âmbito administrativo.

CONCEITO DE RECEITA E FATURAMENTO.

As reduções de passivo não equivalem a redução de custo, sendo conceitos distintos. O conceito de receita, para fins de tributação pelo PIS/Cofins, nos termos dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, julgados pelo STF, depende da integração de 02 (dois) elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores se faça positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação se revista de caráter definitivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Acompanham a relatora pelas conclusões os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Winderley Moraes Pereira, por discordarem quanto à tese de que as subvenções seriam meros redutores de custo e, portanto, não se caracterizariam como receitas para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS. Designado para redigir o voto vencedor em relação às conclusões o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Louise Lerina Fialho, Winderley Moraes Pereira, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da contribuinte em razão de insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, no período de 2009 a 2012, no valor total de R\$ 8.343.619,56.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 24-44), foi verificado que o sujeito passivo deixou de submeter à incidência das contribuições sociais acima mencionadas as receitas decorrentes de créditos presumidos de ICMS. Diante disso, foram apuradas diferenças não recolhidas de PIS/Pasep e COFINS decorrentes da não inclusão das receitas de subvenção oriundas de créditos presumidos de ICMS, nas bases de cálculo das contribuições sociais. Segundo a fiscalização, no regime não-cumulativo das contribuições, a base de cálculo é a totalidade dos ingressos, a receita em sentido amplo, independentemente da classificação contábil adotada. E, nesse sentido, os créditos presumidos de ICMS são um estímulo de ordem financeira concedido pelo Estado aos contribuintes e, portanto, têm natureza de subvenção, deve ser classificada como receita operacional.

Em sede de Impugnação (fls. 1523-1531), a contribuinte postulou o cancelamento do lançamento. Para tanto, discorreu sobre os créditos presumidos de ICMS e a natureza jurídico-tributária. Nesse sentido, referiu que os aludidos créditos não foram contabilizados como “receitas”, porque eles se caracterizam como elementos redutores dos custos tributários da operação da empresa e não como “ingressos financeiros”. Citou, ainda, as razões de decidir do RE 606.107/RS, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), bem como jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da matéria.

Posteriormente, a 6ª Turma da DRJ/SPO julgou improcedente a Impugnação, conforme ementa que segue (fls. 1589-1606):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/10/2009, 01/02/2010 a 31/12/2010, 01/02/2011 a 31/12/2011, 01/03/2012 a 30/11/2012

INTIMAÇÃO VIA POSTAL. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações na pessoa do advogado da interessada, em razão de inexistência de previsão legal de intimação em endereço diverso do domicílio tributário do sujeito passivo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2009 a 31/10/2009, 01/02/2010 a 31/12/2010, 01/02/2011 a 31/12/2011, 01/03/2012 a 30/11/2012.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa do PIS, valores decorrentes de subvenção para custeio, na forma de crédito presumido de ICMS, integram a receita bruta da pessoa jurídica, devendo compor a base de cálculo da contribuição.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2009 a 31/10/2009, 01/02/2010 a 31/12/2010, 01/02/2011 a 31/12/2011, 01/03/2012 a 30/11/2012.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da COFINS, valores decorrentes de subvenção para custeio, na forma de crédito presumido de ICMS, integram a receita bruta da pessoa jurídica, devendo compor a base de cálculo da contribuição.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, tendo tomado ciência da decisão da DRJ em 25/01/2018 (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 1634), apresentou Recurso Voluntário em 26/02/2018, às fls. 1639-1636. Em tal recurso reiterou os argumentos já expostos na Impugnação e acrescentou tópicos acerca “da caracterização do crédito presumido têxtil de ICMS como ‘subvenção para investimento’ e não como ‘subvenção de custeio’ e da expressa não incidência do PIS e da Cofins”, bem como acerca “da superveniência da Lei Complementar nº 160/2017”. Tais argumentos serão apreciados e detalhados ao longo do voto.

Após, o processo administrativo foi remetido para este órgão julgador para prosseguimento do feito (fls. 1663-1664).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Louise Lerina Fialho**, Relatora.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DO MÉRITO

O presente processo administrativo trata essencialmente de duas controvérsias, sendo a segunda decorrente da primeira, quais sejam: (i) se o crédito presumido de ICMS é ou não enquadrável no conceito de receita; sendo a resposta positiva, surge, então, a segunda (ii) se tal benefício se caracteriza como subvenção para investimento ou como subvenção para custeio.

No caso, a autoridade fiscal e a DRJ entenderam que o benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina se trata de uma subvenção para custeio e, portanto, receita, já que o *caput* do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, define a base de cálculo das respectivas contribuições como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Já a Recorrente defende que o benefício concedido pelo Estado de SC não se enquadra no conceito de receita, uma vez que é mero elemento redutor dos custos tributários da operação da empresa. Além disso, de forma subsidiária, defende que, ainda que se entenda que o aludido benefício se enquadra no conceito de receita, trata-se de uma subvenção para investimento e, por isso, o Auto de Infração deve ser cancelado, uma vez que o inciso IX do parágrafo 3º do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, prevê a não inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS de qualquer subvenção de investimento. Nesse sentido, cita a Lei Complementar nº 160, de 2017.

Passo à análise.

Inicialmente, entendo que o benefício fiscal ora em análise não se enquadra no conceito de receita. Isso porque, nos termos do voto da Min. Carmen Lucia, no julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR (Tema 59), “a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo”. No caso de crédito presumido de ICMS, não há falar em acréscimo patrimonial. O que se tem, na realidade, é recomposição patrimonial,

na medida em que o contribuinte recebe o aludido crédito presumido em contrapartida aos investimentos, de interesse público, por ele realizados, nos termos do parágrafo 10 do art. 21 do RICMS/SC.

Nesse sentido, destaca-se que nem todas as receitas contábeis são compatíveis com o conceito jurídico de receita. O Supremo Tribunal Federal, inclusive, já firmou entendimento no sentido de que não há subordinação do critério contábil para fins de incidência do PIS e da Cofins. Nesse contexto, merece destaque o RE 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber:

“V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

Como bem definido no referido voto, sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser compreendida como o ingresso financeiro que se incorpora ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Nessa linha, o critério distintivo reside justamente na presença desse elemento positivo, que se vincula a uma atuação do contribuinte capaz de agregar novos valores ao seu patrimônio.

No caso, no entanto, tal ingresso financeiro é condicionado ao cumprimento dos requisitos previstos no parágrafo 10 do art. 21 do RICMS/SC e não é originado da atividade operacional da empresa, mas sim da atuação estatal (concessão de crédito).

Ademais, o valor correspondente ao crédito presumido consubstancia expressão de renúncia de receita estatal, não sendo admissível que tal benefício venha a ser, ainda que parcialmente, apropriado pela União Federal mediante a incidência de tributos sobre uma suposta receita. Admitir o contrário implicaria esvaziar a finalidade do incentivo fiscal, ao transferir à União parcela do benefício concedido pelo ente estadual, bem como ofenderia o pacto federativo, uma vez que implicaria na interferência da União na política fiscal adotada por Estado da Federação.

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes excertos do voto do Min. Marco Aurélio, proferido no julgamento do RE 835.818 (Tema 843 da Repercussão Geral):

“Os créditos presumidos revelam renúncia fiscal cujo efeito prático é a diminuição do imposto devido. Não há aquisição de disponibilidade a sinalizar capacidade contributiva, mas simples redução ou ressarcimento de custos”.

“A redução de despesas, ao propiciar aumento do resultado operacional da pessoa jurídica, interessa, em regra, à tributação efetuada sobre o lucro – IRPJ e CSLL –, e não à tomada como receita, cuja materialidade diz com ingressos efetivos que tenham potencial de aumentar o ativo, sendo neutro proceder-se a deduções no passivo.”

Em sentido semelhante, merece destaque os seguintes acórdãos do STJ:

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços. 3. “Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.” (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1.229.134/SC, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 3.5.2011)

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada. VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. (...)”

(EResp 1.517.492/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Min. Regina Helena Costa, j. 08.11.2017).

Os fundamentos expostos evidenciam que a materialidade das contribuições ao PIS e à Cofins não alcança valores que não representem ingresso novo e positivo no patrimônio do contribuinte. No caso em exame, não há geração de riqueza nova apta a caracterizar receita tributável.

Desse modo, a qualificação desses valores como receita implicaria alargar indevidamente o conceito constitucional de receita, alcançando hipóteses que não revelam capacidade contributiva.

Em razão dos fundamentos acima, entendo que resta prejudicada a discussão acerca do cumprimento (ou não) dos requisitos legais então vigentes para a caracterização do benefício como subvenção para investimento, como condição para sua não tributação. A hipótese dos autos revela a inexistência de receita sob a perspectiva do direito tributário, o que constitui fundamento autônomo e suficiente para afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS, por não se subsumirem à materialidade dessas contribuições.

Ainda assim, cumpre observar os fundamentos específicos do acórdão recorrido e da autuação.

A DRJ, da mesma forma que a autoridade fiscal, classificou o crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado de SC, como subvenção para custeio, por entender que o ato

normativo que o instituiu (art. 21, inciso IX do Anexo 2 do RICMS/SC) não exigiu da empresa beneficiada que esta aplicasse os recursos recebidos, a título de crédito presumido, em investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Tal entendimento se fundamentou no Parecer Normativo COSIT nº 112/1978, bem como no art. 392, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000/1999), que determina a inclusão, no resultado, das subvenções correntes para custeio ou operação.

Contudo, tal entendimento está equivocado. Isso em decorrência de duas razões.

Em primeiro lugar, porque a própria legislação estadual que regulamenta o crédito presumido de ICMS no Estado de SC prevê a possibilidade de a empresa beneficiada reinvestir, pelo menos 60% do “valor correspondente ao benefício na modernização, readequação ou expansão do parque fabril, ou na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos”:

“Art. 21. Fica facultado o aproveitamento de crédito presumido em substituição aos créditos efetivos do imposto, observado o disposto no art. 23: (...)”

§ 10. O benefício previsto no inciso IX:

I – fica condicionado:

a) à utilização pelo estabelecimento industrial de no mínimo 85% (oitenta e cinco por cento) de matéria-prima produzida em território nacional e que a parcela importada, se houver, seja importada por meio de portos ou aeroportos situados no Estado e por estabelecimento inscrito no CCICMS-SC;

b) a que, pelo menos, 90% (noventa por cento) do processo de industrialização, incluindo as industrializações por encomenda, ocorra em território catarinense ou, **alternativamente, pelo menos 60% (sessenta por cento), hipótese em que deverá reinvestir o valor correspondente ao benefício na modernização, readequação ou expansão do parque fabril, ou na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos;** e Nota:

V. Art. 2 do Dec.º 0960/12 alíneas “a” e “b” somente serão exigidas a partir de 1º de janeiro de 2012.

c) a que o estabelecimento industrial contribua com o Fundo Social, instituído pela Lei nº 13.334, de 28 de fevereiro de 2005, até o dia 20 (vinte) de cada mês, em montante equivalente a 0,18% (dezoito centésimos por cento) das saídas tributadas.

d) Os percentuais referidos na alínea “b” deste inciso deverão ser calculados pelo quociente entre os valores de custo do processo de industrialização incorridos nos estabelecimentos industriais localizados neste Estado sobre o total dos valores de custo da empresa dos produtos enquadrados neste benefício. (...)” (grifei)

Logo, considerando a aludida previsão normativa, em vez de apenas presumir, caberia à fiscalização ter comprovado que a contribuinte optou por não aplicar os recursos

recebidos, a título de crédito presumido, na modernização, readequação ou expansão de seu parque fabril.

Isso porque a presunção é incompatível com a natureza da obrigação tributária (*ex lege*) e com as regras do CTN quanto à obrigação tributária.

Com relação ao assunto, Fabiana Del Padre Tomé adverte que “é insustentável o lançamento ou o ato de aplicação de penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.”¹

Acrescenta a autora que a presunção de legitimidade dos atos administrativos, sobretudo nos atos vinculados como é o lançamento tributário, não autoriza o Fisco a lançar presunções sem respaldo em provas quanto à realização do fato gerador tributário.

Em segundo lugar, porque a exigência de comprovação de vinculação direta e individualizada entre os valores fruídos e sua aplicação em investimentos específicos decorre de construção infralegal – notadamente do Parecer Normativo COSIT nº 112/1978 – que não encontra respaldo na legislação de regência, especialmente após a superveniência da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

O § 4º reconheceu expressamente que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados, por determinação legal, subvenções para investimento, vedada a exigência de quaisquer requisitos ou condições não previstas em lei. O §5º, por sua vez, esclareceu que o disposto no §4º deve ser aplicado aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Por todas as razões acima expostas, entendo que o auto de infração deve ser cancelado.

III – DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf>.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Louise Lerina Fialho, ousou dela discordar quanto à sua afirmação de que o benefício fiscal ora em análise não se enquadra no conceito de receita. Explico.

A Relatora, em seu voto, apresentou dois fundamentos distintos para dar provimento ao Recurso Voluntário: (i) o benefício fiscal ora em análise não se enquadra no conceito de receita; e (ii) o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 reconheceu expressamente que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de quaisquer requisitos ou condições não previstas no próprio dispositivo.

Em relação ao segundo fundamento, entendo correta a posição da Relatora, razão pela qual acompanhei o seu voto; contudo, quanto ao primeiro fundamento, peço licença para divergir. Com efeito, o recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

O STF já definiu que o conceito constitucional de “receita” é um conceito jurídico, e não contábil. Justamente por isso o texto da lei inclui no faturamento “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Isto porque a ciência da Contabilidade, de acordo com os princípios contábeis, muitas vezes determina que determinados ingressos de valores e/ou bens na sociedade empresária, apesar de terem natureza jurídica de receita, sejam registrados contabilmente como redutores/retificadores de contas do passivo e/ou de contas de despesas/custos, e não dentro das contas próprias de receitas.

Nos termos do Apêndice A do Pronunciamento Técnico CPC 47, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado pela Resolução CVM nº 116, de 20/05/2022, o termo “receita” é conceituado como aumento nos benefícios econômicos, 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.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual **a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

(...)

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado’. Assinala que **Aliomar Baleeiro “excluído do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros** (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, **é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas**”.

(...)

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

É conceito básico que o patrimônio de uma entidade deve ser apurado a partir do confronto entre seu ativo e passivo; ou seja, o patrimônio de uma entidade é o valor do seu ativo subtraído do valor do passivo. Logicamente, **umentos no ativo aumentam o patrimônio, assim como reduções do passivo também resultam em acréscimo patrimonial.**

Estabelecido o conceito de receita, constato que os valores acrescidos ao patrimônio do recorrente não são “redutores de custo”. Reduzir o custo de uma empresa significa

eliminar um dispêndio rotineiro desta, uma despesa que onera seu funcionamento, e só pode ser realizado para o futuro, jamais para o passado. Ou seja, trata-se de uma ação voltada a evitar o surgimento de um custo.

Reduções de custo ocorrem, por exemplo, quando a empresa consegue uma isenção/redução de impostos, redução no quadro de funcionários, economia no consumo mensal de energia, quando consegue substituir um fornecedor por outro com preços menores, etc. Não é disso que se trata aqui.

No presente caso, o que se tem não é uma “redução de custo”, mas sim uma “redução de passivo”; não se evita que ocorra uma despesa, mas sim obtêm-se uma redução em uma despesa já incorrida e registrada na contabilidade da entidade.

Assim, acompanho a Relatora pelas conclusões, acolhendo parte dos fundamentos necessários e suficientes para dar provimento ao Recurso Voluntário, porém divergindo quanto ao entendimento de que este incentivo não tenha natureza jurídica de “receita”. Esta subvenção não é tributável por expressa previsão legal contida no art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973/2014, c/c o art. 1º, § 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

LEI Nº 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: (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

(...)

§ 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 previstas neste artigo**. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

§ 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) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003

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

(...)

§ 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; (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

Vale ressaltar que a Lei nº 14.789, de 2023, resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.185, de 30/08/2023, revogou esses dispositivos. Vejamos a exposição de motivos dessa MP:

3. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, estabeleceu tratamento especial para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, aplicável a subvenções para investimento, tendo em vista as particularidades dessa forma de incentivo e o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

4. A Lei nº 12.973, de 2014, também promoveu alterações na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para autorizar a exclusão, da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP - Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, dos valores relativos a 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.

5. Apesar do arcabouço legislativo consolidado há décadas, a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que foram interpretados como afastamento da aplicação de requisitos não previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, às “subvenções para investimentos” concedidas por meio do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

6. O Presidente da República vetou os referidos dispositivos, quando sancionou parcialmente o Projeto de Lei Complementar nº 54, de 2015, conforme Mensagem Presidencial nº 276, de 7 de agosto de 2017, em face da violação ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, mas o veto foi posteriormente rejeitado pelo Congresso Nacional.

7. Ao pretender equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS a subvenções governamentais para investimento, os dispositivos promulgados causaram distorções tributárias, com impactos

profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária.

8. A concessão de benefícios em caráter geral ou de forma incondicionada pelos Estados e pelo Distrito Federal, com decorrente redução das bases de cálculo de tributos federais, provoca impacto fiscal negativo na ordem de R\$ 80 bilhões (oitenta bilhões de reais) ao ano, segundo estimativa realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

9. Nesse contexto, faz-se necessário modificar a legislação tributária a fim de estabelecer adequado tratamento aos incentivos fiscais federais relacionados às subvenções para investimentos concedidas pelos entes federados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares