



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

Processo nº 19515.721790/2013-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.904 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria PIS/COFINS Não cumulativo. Base de Cálculo.
Recorrente PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S/A
Recorrida DRJ/Belém-PA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 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 DA COFINS.

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 DA COFINS.

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, que deram provimento parcial apenas quanto às indenizações. O Conselheiro Antonio Carlos Atulim votou pelas conclusões quanto à questão da subvenção, por entender que o crédito presumido de ICMS não possui natureza de receita. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente o Dr. Mario Junqueira Franco Júnior, OAB/SP 140.284.

ANTÔNIO CARLOS ATULIM - Presidente.

RELATOR CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO - Relator.

EDITADO EM: 15/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Carlos Atulim (presidente da turma), Jorge Olmiro Lock Freire (presidente-substituto), Carlos Augusto Daniel Neto (vice-presidente), Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais de Laurentiis Galcowicz e Diego Diniz Ribeiro.

Relatório

Trata-se de procedimento administrativo originado com os autos de infração de fls.937/1024, relativos à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, nos respectivos montantes de R\$ 4.574.503,53 e R\$ 21.072.758,15, incluindo multa proporcional e juros de mora calculados até Agosto de 2013, relativos ao período compreendido entre Janeiro e Dezembro de 2009.

Para expor os fatos geradores apontados pela fiscalização, recorre-se ao termo de constatação de fls.937/949:

I – Crédito outorgado de ICMS:

O contribuinte foi intimado através do Termo nº 2 a apresentar memória de cálculo detalhada do preenchimento mensal da DACON, informando a composição de cada linha de Receita utilizada como Base de cálculo na apuração do PIS da COFINS relacionando com a respectiva conta contábil no ano-calendário de 2009.

O contribuinte apresentou memória de cálculo conforme solicitado, que passaremos a chamar de demonstrativo de base de Cálculo de PIS e COFINS (cópia anexada ao processo).

O contribuinte foi intimado através do termo de intimação e constatação fiscal nº 4 e reintimado através do termo de intimação e constatação fiscal nº 5 a

identificar a origem dos recursos registrados em contas contábeis classificadas como contas de receita e que não constavam do demonstrativo de Base de Cálculo de PIS e COFINS.

Dentre estas contas verificamos a conta contábil nº 0096410112 denominada “imposto Goiás” classificada como outras receitas operacionais na contabilidade do contribuinte.

...

Tendo em vista que as informações fornecidas pelo contribuinte eram insuficientes para a análise e classificação da receita declarada na conta “Imposto Goiás” intimamos o contribuinte através do termo de intimação e constatação fiscal nº 6 a identificar os programas e subprogramas que o contribuinte mantém com o Estado de Goiás que resultaram na apuração dos valores constantes na conta contábil imposto GO no ano-calendário de 2009, identificar o nº da legislação com respectivos artigos que amparam os programas e subprogramas discriminados anteriormente, apresentando cópias dos mesmos.

...

O objetivo definido no parágrafo único do art. 1º da Lei 14.186/2002 é apoiar operações de comércio exterior no Estado de Goiás realizadas por empresa comercial importadora, inclusive por Trading Company, que opere exclusiva ou preponderantemente com essas operações, por intermédio de estrutura portuária de zona secundária localizada no Estado de Goiás.

O apoio descrito no parágrafo único é concedido de acordo com o art. 3º através de concessão de crédito outorgado do ICMS.

O referido crédito pode ser concedido para empresas que estão estabelecidas em Goiás e para as que venham a ser estabelecer em Goiás.

Basicamente o crédito é outorgado e apropriado na subsequente saída interestadual de mercadorias e bens importados do exterior diretamente pela beneficiária para compensar com o imposto devido pela empresa comercial importadora e exportadora de 65% aplicado sobre o saldo devedor do ICMS no período correspondente às operações interestaduais realizadas pela beneficiária.

A concessão do crédito aplica-se somente as operações interestaduais com mercadorias ou bens cujo desembaraço aduaneiro ocorra em território goiano.

...

Constata-se que o crédito presumido está compreendido no conceito de subvenção, constituindo receita do período de apuração o valor desse crédito que é deduzido do valor do ICMS a recolher, apurado conforme a sistemática do ICMS.

As subvenções têm natureza de receita e são tributáveis pelo IRPJ, tanto que são classificadas pela legislação em Outros Resultados operacionais, na modalidade “custeio ou operação” (art. 392, inciso I, do RIR/1999) ou como Resultados Não Operacionais na modalidade “subvenção para investimentos”.

Constata-se ainda que não tendo a lei que concedeu o crédito outorgado exigido, e nem sequer criado nenhum mecanismo que vincule o crédito concedido com qualquer investimento que a receita em questão não é uma

receita classificada como subvenção de investimento e sim uma receita operacional.

Por tudo exposto procederemos apuração da Receita não contabilizada assim como à apuração da COFINS e do PIS não contabilizados na DACON adicionando os valores recebidos pelo contribuinte na conta contábil nº 0096410112 Imposto GO a título de crédito outorgado do ICMS conforme detalhado na “Planilha de créditos apurados fiscalização” que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

II – Indenizações TAM e GOL linhas aéreas:

Conforme já descrito no item I, o contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação e Constatação Fiscal nº 4 e reintimado através do Termo de Intimação e Constatação Fiscal nº 5 a descrever o conteúdo que deram origem a diversas contas contábeis que não constavam do demonstrativo de base de Cálculo de PIS e COFINS enviado pelo contribuinte.

Dentre estas contas verificamos a existência da conta contábil 0964610198 Receitas Diversas 3as/aliadas. O contribuinte afirmou em resposta aos termos 4 e 5 (documento anexado ao processo RESP termo 4 e 5) que esta conta continha natureza diversas.

Dentre os lançamentos constantes desta conta foi identificado o lançamento de R\$ 147.990,00 e R\$ 512.967,71 referentes a indenizações respectivamente da empresa TAM e indenização da GOL linhas aéreas devido à perda/deterioração de medicamentos ocorridos em 2001.

...

Em relação aos valores pagos pela GOL verifica-se depósito de R\$ 562.471,85 feito pelo poder judiciário. Incluindo juros e correção monetária (conforme extrato anexado ao processo “RESP TERMO 6 item 2 GOL”).

...

Considerado que a contribuinte enquadra-se no regime não cumulativo, verifica-se que as indenizações compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

...

Por tudo exposto procederemos apuração da Receita não contabilizada assim como à apuração da COFINS e do PIS não contabilizados na DACON adicionando os valores recebidos pelo contribuinte na conta contábil nº 0964610198 Receitas Diversas 3as/aliadas a título de indenização conforme detalhado na “Planilha de créditos apurados fiscalização” que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

III – Restituição de Indébito:

O contribuinte registrou na conta contábil 0964610198 Receitas Diversas 3as/aliadas o lançamento de R\$ 925.801,56 referentes a recebimento de ação de repetição de indébito em face a fazenda Estadual.

Por tudo exposto procederemos apuração da receita não contabilizada assim como à apuração da COFINS e do PIS não contabilizados na DACON adicionando os valores recebidos pelo contribuinte a título de juros e atualização monetárias totalizando R\$ 79.259,81 incidentes sobre os valores obtidos como restituição de indébito conforme detalhado na “Planilha de créditos apurados fiscalização” que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

...

VI – Dos Lançamentos Efetuados:

...

Procedemos a reconstituição dos valores declarados em DACON referentes a apuração do PIS e da COFINS, adicionando os valores da Receita apurada pela fiscalização mensalmente.

Elaboramos mensalmente as “Planilhas de Recomposição da COFINS/DACON” e a “Planilhas de Recomposição do PIS/DACON” que são parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Através da recomposição da DACON apuramos os valores a recolher de PIS e COFINS.

Consolidamos os valores apurados mensalmente das contribuições apuradas pela fiscalização e dos valores apurados de contribuições a recolher na planilha CONSOLIDAÇÃO COFINS E CONSOLIDAÇÃO PIS que são parte integrante e indissociável do auto de infração.

Procedemos ao lançamento dos valores apurados de PIS e COFINS e lançando a multa por compensação indevida quando da utilização de créditos indevidos pelo contribuinte.

Não se reproduziu aqui os itens IV e V do termo de constatação fiscal haja vista que Inconformada, em 13 de setembro de 2013, apresenta a interessada impugnação (fls. 1028/1077), por meio da qual, em síntese, inicialmente, ressalva aquiescência quanto aos itens IV e V do termo de constatação integrante dos autos de infração, a saber: pagamentos realizados pelo Banco Santander S/A e serviços prestados por terceiros. As contribuições decorrentes das respectivas receitas seriam oportunamente objeto de quitação.

O conteúdo da impugnação foi minuciosamente relatado no Acórdão que a julgou, pelo que o reproduzimos abaixo:

Após traçar panorama relativo ao dever constitucional de promover e incentivar o desenvolvimento regional, de forma a assegurar o equilíbrio entre as diferentes regiões do país, assevera que os incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás não revelariam outra natureza que não a de subvenções para investimento, porquanto representativas de transferências de capital destinadas à instalação, manutenção ou expansão da empresa.

Seria o contexto em que, por intermédio da Lei n. 13.591, de 2000, o Estado de Goiás teria instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUIR, o qual possuiria como objetivo o desenvolvimento da indústria na referida unidade federativa, contribuindo para sua expansão, modernização e diversificação.

Como parte da mesma política industrial, através da Lei n. 14.186, de 2002, bem como do Decreto n. 5.686, de 2002, o Estado de Goiás também teria instituído tratamento tributário especial para as empresas comerciais importadoras ou exportadoras localizadas em seu território, assim reconhecida pelo SISCOMEX, denominado Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Goiás – COMEXPRODUIR.

Tal programa preveria a concessão de crédito presumido de ICMS a ser apropriado na saída interestadual, ainda que destinada a consumidor final, de mercadorias ou bens importados do exterior diretamente pela empresa beneficiária e desembaraçados na zona secundária aduaneira do Estado de Goiás.

O crédito, correspondente a 65% do saldo devedor de ICMS no período relativo às operações interestaduais realizadas, serviria à compensação com o ICMS devido pela empresa comercial importadora ou exportadora. Precitada empresa, contudo, encontrar-se-ia obrigada a contribuir para o Programa Bolsa Universitária e para o Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais – FUNPRODUIR, no montante equivalente a 5% do valor do crédito outorgado.

Seria o cenário no qual firmado pela interessada Protocolo de Intenções com o Estado de Goiás, visando à implantação de filial no Distrito Agroindustrial de Anápolis, destinada à importação de produtos acabados para comercialização, insumos e substâncias utilizadas na fabricação de seus produtos no Brasil, assim como à comercialização e distribuição destes ou quaisquer outros produtos. Consoante tal acordo, teria a interessada comprometido-se a realizar investimentos no total de R\$ 9.700.000,00 e gerar 200 vagas de emprego, sendo 50 diretas e 150 indiretas.

Para efeito da concessão dos benefícios fiscais em epígrafe, a interessada teria firmado, com a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, Termo de Acordo de Regime Especial – TARE n. 272/2004, por meio do qual teria sido concedido o crédito presumido correspondente a 65% do valor do ICMS relativo às operações interestaduais com as mercadorias importadas pela filial de Anápolis. Referido termo teria sido alterado pelo TARE n. 241/2005, concedendo-se à interessada o direito de escriturar como crédito fiscal o equivalente a 5,6% do valor da base de cálculo, na saída interestadual de produto farmacêutico de fabricação própria constante dos códigos 3001 a 3006 da NBM/SH.

Restaria equivocado, assim, entendimento da autoridade fiscal no sentido de que o crédito concedido à interessada não teria qualquer vinculação à implantação ou expansão de empreendimento econômico. A legislação goiana, porém, não determinaria que o montante obtido com o favor fiscal seja aplicado em bens do ativo não circulante, incremento do parque industrial ou expansão do ativo imobilizado.

Segundo a impugnante, a obtenção dos incentivos fiscais por si só seria evidência a caracterizar o benefício como subvenção para investimento, posto que os órgãos governamentais levariam a efeito análise quanto à compatibilidade dos valores renunciados e os investimentos propostos pela iniciativa privada, somente concedendo aval a quem efetivamente atendesse tais condições.

A natureza de dada subvenção, insiste – se para custeio ou investimento –, seria definida pela natureza do benefício concedido: se para desenvolver determinada

região ou setor; ou se para intervir em dado segmento, onde presente real necessidade de custeio. E em momento algum, dada a atuação estatal verificada, poder-se-ia identificar a intenção de custear as despesas atinentes aos empreendimentos.

O motriz da subvenção concedida pelo Estado de Goiás seria a implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizando-a claramente como subvenção para investimento, alheia, portanto, à base de cálculo própria da Contribuição ao PIS e da Cofins.

A MP n. 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941, de 2009, instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, no âmbito do qual teria restado determinado que os contribuintes do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da Cofins, observassem as regras fiscais vigentes até 31 de dezembro de 2007, dia anterior ao início da vigência da Lei n. 11.638, de 2007. Mantido também, consoante art. 18 da Lei n. 11.941, de 2009, benefício fiscal consubstanciado na não tributação das subvenções para investimento.

Nos termos do mencionado dispositivo, os valores relacionados às subvenções para investimentos poderiam ser excluídos do lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, desde que mantidos em conta de reserva de lucros.

A subvenção registrada no resultado do período, todavia, para fins de aplicação do RTT, poderia ser excluída da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, conforme art. 21 da Lei n. 11.941, de 2009. Para tanto, inexistiria qualquer referência à obrigação de proceder ao registro de referidos valores em conta de reserva de lucros.

Ou seja, se por um lado o legislador ordinatório teria vinculado a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais somas em conta de reserva de incentivos fiscais, semelhante condição não teria sido estipulada para a Contribuição ao PIS e para a Cofins.

Em concreto, a interessada, ante deliberação pela distribuição do montante correspondente aos créditos presumidos aos sócios, teria optado pela tributação do IRPJ e da CSLL. Não obstante, observados os ditames do 21 da Lei n. 11.941, de 2009, não haveria que se falar em tributação pela Contribuição ao PIS e pela Cofins.

E, a fim de repelir eventual dúvida acerca da impropriedade da exigência fiscal, argumenta que não seria diferente mesmo que se entendesse não consistirem os incentivos fiscais em subvenção para investimento, posto que o crédito presumido seria forma de redução da carga efetiva de ICMS, configurando-se como mera recomposição de patrimônio, derivada da recuperação de custos.

Não seria, portanto, faturamento ou receita bruta, porquanto desconectado da idéia de ingresso de novas riquezas ao patrimônio da pessoa jurídica em decorrência do exercício da atividade patrimonial.

A própria Receita Federal, por intermédio do Ato Declaratório interpretativo (ADI) n. 22/03, como também da Cosit, com a Solução de Divergência n. 15/03, teria concluído que os créditos presumidos de ICMS não configurariam subvenções para investimento ou custeio, mas apenas reduções de custos ou despesas. Restaria claro, assim, que tais importâncias não poderiam compor a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, ainda que, para fins do IRPJ e da CSLL, considere-se ter havido benefício econômico passível de tributação.

No mesmo sentido, através do ADI/SRF n. 25/03, teria o Fisco manifestado o entendimento de que os tributos posteriormente recuperados em razão do pagamento indevido não se sujeitariam às aludidas contribuições.

Quanto aos montantes recebidos das companhias aéreas TAM Linhas aéreas S/A e GOL Transportes Aéreos S/A, afirma que teriam por objetivo reparar a perda e a deterioração de medicamentos, configurando-se mera indenização para recomposição do patrimônio. Não deveriam, em decorrência, compor a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins.

A propósito dos valores percebidos a título de atualização monetária e juros incidentes sobre principal resultante de ação de repetição de indébito ajuizada em face da Fazenda Estadual de São Paulo, defende, com relação à primeira, que esta denotaria simples recomposição da desvalorização da moeda, não passível de confusão com receita bruta ou faturamento. Neste aspecto, a exigência perpetrada pela autoridade fiscal igualmente não poderia prosperar.

Sobre os juros, narra que, com a edição do Decreto n. 5.442, de 2005, a partir de 1º de abril de 2005, as alíquotas da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa, à exceção dos juros sobre o capital próprio, teriam sido reduzidas a zero. Como a decisão teria transitado em julgado em data posterior à edição do referido Decreto, inexigível as contribuições sobre os juros respectivos.

Ressalta que a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins das importâncias relativas aos créditos presumidos e às indenizações recebidas das companhias aéreas, como também à ação de repetição de indébito, teria acarretado a glosa de saldos credores apurados sob o regime da não-cumulatividade pela interessada. Uma vez decorrentes da indevida inclusão de tais valores na base de cálculo das presentes contribuições, precitadas glosas deveriam ser revistas.

Elenca jurisprudência administrativa e judicial.

Ao final, a interessada requer seja integralmente acolhida a impugnação, julgando-se, no que tange aos itens I, II, e III do termo de constatação, improcedentes os autos de infração. Para tanto, carrega aos autos os documentos de fls. 1078/1251.

Em 30 de setembro de 2013, por intermédio do requerimento de fls. 1252/1253, apresenta a interessada os documentos de arrecadação de fls. 1256/1263, aos quais vincula a noticiada concordância quanto aos itens IV e V do termo de constatação.

Em 11 de fevereiro de 2014 foi julgada a impugnação parcialmente procedente, com manutenção parcial do crédito tributário, em Acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Nos termos da Solução de Divergência COSIT n. 13, de 28 de Abril de 2011, restou fixada orientação no sentido de que, ante absoluta ausência de amparo legal a sustentar a exclusão, eventual crédito presumido a título de ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável a ser integrada à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INDENIZAÇÃO. DANO PATRIMONIAL.

Consoante Solução de Consulta n. 49 SRRF04/Disit, de 26 de junho de 2012, as indenizações recebidas a fim de reparar dano patrimonial são tributáveis e integram, pelo valor integral, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep sob o regime não-cumulativo da Lei n. 10.637, de 2002.

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

Em conformidade com o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25, de 24 de dezembro de 2003, e a Solução de Consulta n. 255 SRRF08/Disit, de 27 de julho de 2009, somente a diferença positiva entre o valor do tributo pago a maior atualizado monetariamente e o valor efetivamente restituído enquadra-se no conceito de receita nova, integrando, em consequência, sob a forma de juros, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. Tais acréscimos, não obstante, enquanto receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não-cumulativa, tiveram reduzidas a zero as alíquotas da sobredita contribuição pelo Decreto n. 5.164, de 30 de julho de 2004, posteriormente substituído pelo Decreto n. 5.442, de 9 de maio de 2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento da Cofins o disposto em relação ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep, vez eu decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Não possuem eficácia normativa as decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros, porquanto não integrantes da legislação tributária a que se referem os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário, em que repete as razões sustentadas na Impugnação, acrescentando que a inclusão das subvenções na base de cálculo das contribuições em comento corresponderia à ofensa ao pacto federativo e à

imunidade recíproca, além de *bis in idem*, tributando tanto no momento de composição do preço e quando de sua recuperação.

Com a procedência da impugnação no que tange ao item III do termo de constatação, a discussão permanece aberta apenas acerca dos itens I e II.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

A lide possui duas questões controversas, de conteúdos distintos, que serão tratadas adiante, quais sejam: a) a possibilidade de inclusão das subvenções na base de cálculo das contribuições para PIS e Cofins; b) a possibilidade de inclusão dos valores recebidos a título de indenização na base de cálculo das contribuições para PIS e Cofins.

1. Da inclusão das subvenções na base de cálculo das contribuições para PIS e Cofins.

A discussão sobre a inclusão das subvenções na base de cálculo do PIS e da Cofins - é dizer, a sua qualificação como receita tributável da pessoa jurídica - deve partir de uma propedêutica, posto que necessária, abordagem de sua definição, bem como de suas espécies que atraem tratamentos tributários distintos.

Uma definição usualmente evocada ao tratar do tema é aquela proposta por De Plácido e Silva, que afirma ser a subvenção um *"auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou para alguma instituição, no sentido de nos proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos"* (Vocabulário Jurídico, 2ªed. Rio de Janeiro: Forense, s.d., v.IV, p.1492). No mesmo sentido vai o Parecer Normativo CST n.112/78 (que, em rigor, aborda o tratamento tributário das subvenções no âmbito do Imposto de Renda), ao afirmar que *"Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga, nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada ao 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"*.

Legalmente, a lei 4.320/64, que veicula normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle do orçamento dos entes federados conceituou as subvenções no seu art.12, §3º:

Art.12. (...)

§ 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.

Verifica-se que a lei se refere a *subvenções de custeio*. E especificamente sobre as subvenções econômicas - haja vista que as sociais pouco importam ao caso, por estarem relacionadas a entidades cujas receitas estão tradicionalmente fora do campo da tributação - a mesma lei traz em seu art.16 as suas finalidades específicas:

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.

Portanto, torna-se clara a técnica definitória adotada pela lei 4.320/64 para as *subvenções de custeio*: por um lado, define-a conceitualmente, qualificando-a como uma transferência destinada a cobrir despesas e, conjuntamente, adota critérios finalísticos para esses valores transferidos, devendo serem usados para: i) cobrir *deficits* de manutenção (para empresas públicas); ii) cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de diversos materiais; iii) para o pagamento de bonificações a produtores de certos gêneros ou materiais.

No Direito Brasileiro, portanto, não basta que haja uma transferência de recursos do Estado para uma empresa para que estejamos diante de uma *subvenção de custeio* - aquela versada definida na lei 4.320/64 - sendo necessário não apenas a ajuda pecuniária, mas também as finalidades que a lei determina para tal auxílio. Mais do que isso, há também a necessidade de um interesse público que justifique a concessão de tal subvenção - como de resto é exigência de qualquer atuação pública.

O tratamento tributário das *subvenções para custeio* veio na Lei 4.506/64, em seu artigo 44, IV, que prescreve expressamente a inclusão desses valores na receita bruta operacional da empresa:

"Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

Sobre a adoção da expressão "*subvenções correntes*", explica Hercília Maria dos Santos Bauer, reproduzindo em parte o Parecer Normativo nº112/78, que:

É possível que o legislador tenha utilizado esta locução porque a Lei n.4.320/64 (art.12) estabeleceu que as subvenções são espécies de "Transferências Correntes" (que, por sua vez, são indicadas no orçamento como "Despesas Correntes" da pessoa jurídica de direito público). Daí ter criado o termo subvenções correntes. De todo modo, a Lei vinculou as "subvenções correntes" ao custeio (das atividades do beneficiário), o que nos indica que o legislador utiliza o termo "subvenções correntes" para referir-se às subvenções de uma maneira geral, pois todas as subvenções são correntes na medida em que classificadas como uma despesa corrente, e também como uma transferência corrente pela legislação financeira, além de se destinarem, sempre, ao custeio de despesas das entidades beneficiadas. (BAUER, Hercília Maria. A não incidência do Pis e da Cofins sobre valores recebidos a título de subvenção para investimento. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF*, v.III. São Paulo: MP Editora, 2014. P.254) (grifo nosso)

Essa tipologia das subvenções se torna mais problemática com a edição do Decreto-lei n.1.598/77, com a redação alterada pelo Decreto-lei 1.730/79, que prescreve em seu art.38, §2º:

Art.38. (...)

§ 2º - 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:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19;
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Esse decreto-lei traz uma outra espécie de subvenção, que pode ser concedida não apenas por transferências diretas, como também por incentivos fiscais como isenções ou reduções do tributo de modo geral, desde que concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos - atribuindo um regime tributário específico a esta espécie, com a sua exclusão na determinação do lucro real, desde que atendidos os requisitos das alíneas *a* e *b*.

Observe-se que novamente o legislador fez uso de uma técnica híbrida de definição, desta feita para a *subvenção de investimento*: ao lado do elemento conceitual da existência de uma doação ou vantagem econômica, de origem pública, para a empresa, e há novamente um elemento finalístico, relacionado com o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Também não deve causar espécie a utilização de diversas técnicas de incentivos fiscais para veicular subvenções de investimento. Independente da clareza da dicção legal, parece correta a observação de Ricardo Lobo Torres:

As características principais das subvenções consistem na sua natureza de incentivo financeiro, na necessidade de sua previsão em orçamento e em lei e na discricionariedade de sua entrega pela Administração. No conceito de subvenção, que é indeterminado e multissignificativo, pode ser subsumir, pelas semelhanças que com ela guarda, o de *restituição-incentivo*, isto é, a devolução de tributo como mecanismo de estímulo fiscal. (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, v.5. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. P.463-464)

Essa mesma percepção - ampliativa do conceito de subvenções para abranger outras técnicas como restituição de tributos, créditos presumidos, isenções etc. - é compartilhada pelas melhores doutrinas, a exemplo de Klaus Tipke (Steuerrecht. Colônia: Otto Schmidt, 1985, p.137), que denomina-as de subvenções dissimuladas, encobertas, invisíveis ou indiretas (*verschleierte, verdeckte, unsichtbare oder indirekte Subventionen*), além dos americanos Stanley S. Surrey e Paul McDaniel (Tax Expenditures. Cambridge: Havard University Press, 1985. P.1), que denominam essa subvenção tributária de *Tax Expenditures*, incentivos sediados na receita, e não na despesa.

Em síntese, a legislação tributária determina que as *subvenções correntes* de "custeio ou de operação" - o uso de um aposto explicativo denota a intenção do legislador de restringir o gênero "subvenções correntes" às espécies "*de custeio*" e "*de operação*", que entendendo terem sido adotadas como sinônimas, pela dicção do art.18 da lei 4.320/64 - serão incluídas no lucro real, compondo receita bruta operacional, ao passo que as *subvenções correntes de investimento* serão excluídas do lucro real e creditadas como reserva de capital, na forma do art.38, §2º e alíneas do Decreto-Lei 1.598/77.

A despeito dos elementos que compõem o desenho jurídico dessas duas espécies de subvenções, a Receita Federal exarou o Parecer Normativo CST nº112/78, versando sobre a apuração do lucro operacional das empresas e, neste mister, acrescentando novos contornos às tais subvenções. No item 2.11 há uma nova definição de subvenção de investimento:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item- 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentendo-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. *Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.* Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

Veja-se que há aqui verdadeira inovação legal, escorada em dois pareceres normativos pretéritos, como se depreende da consolidação de conclusões desse parecer:

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

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

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;*
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e*
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

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

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

Onde havia inicialmente apenas uma finalidade específica de estímulo qualificando a classe das subvenções foram incluídos diversos outros requisitos - exigindo que os valores recebidos sejam destinados à aplicação em bens e direitos que comporão o ativo da empresa. Trata-se, sem dúvida, de um elaborado parecer, mas que esbarra na inescapável legalidade, haja vista que não possui nenhum respaldo normativo formal os critérios elencados pela Receita Federal - mais ainda, o Decreto-Lei 1.598/77 não fala em momento algum a respeito do modo como deverá ser aplicada a subvenção, muito menos restringindo-a da forma como o PN CST nº112/78 fez.

Percebeu bem a erronia do Parecer o ilustre Bulhões Pedreira, em trechos de singular obra que bem pontuam as falhas fatais do entendimento da Receita Federal:

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimentos ou doações para aumentar o capital de giro próprio. (...)

O PN-CST n.112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias - correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, v.II. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979. P.403-404.) (grifos nossos)

Tenho comigo a convicção, de solar clareza de que o PN CST nº112/78 atua inauguralmente na ordem jurídica, acrescentando elementos caracterizadores das *subvenções de investimento* que não podem ser inferidos logicamente ou sistematicamente à partir do

Decreto-Lei 1.598/77 e, assim, escanteando a legalidade que deve ser observada na configuração das espécies de subvenção.

Dito isto, calha lembrar que os Pareceres Normativos não exercem qualquer tipo de *força normativa formal* sobre este Colegiado - não está abrangido nas hipóteses de observância obrigatória do art.45, VI e art.62 da Portaria MF nº343/2015 (RICARF). A lei, ao contrário, é de observância e aplicação vinculante por força do *caput* do art.62 do mesmo regimento.

Em suma, entendemos que 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.

Qualquer interpretação que discrepe disto parece ofender não apenas o art.62 do RICARF, mas também o art.111 do Código Tributário Nacional, haja vista que, ainda que o gasto tributário não seja necessariamente uma isenção, o seu regime jurídico deve ser próximo ao desta, pela similaridade de efeitos - incluindo aí os dispositivos acerca de sua aplicação.

Corroborando a exegese acima proposta, há diversos precedentes no âmbito do CARF e dos Tribunais Superiores, a exemplo do Acórdão 9101-00.566, julgado pela CSRF em 17/05/2010, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. *O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.*

Parece bem desenhado na jurisprudência do CARF (e.g. Acórdãos 1202-000.921, julgado em 07/01/2013, e 107-09.492, julgado em 17/09/2008) o afastamento do requisito de vinculação da subvenção à aquisição de ativos.

Uma vez esclarecidos os elementos caracterizadores da *subvenção de investimento*, resta afastar algum argumento remanescente que pretenda incluí-lo no rol de receitas tributáveis pelo PIS e a Cofins. Para isto, peço vênha para citar o esclarecido voto do ilustre Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no acórdão nº. 110300.555, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção:

Como elucida o mestre Bulhões Pedreira (cf. seu *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, Rio: Forense, 1989, pp. 242 a 245), a maioria dos fluxos financeiros é criada por atos de troca ou por atos de transferência. Nos atos de transferência, há um único fluxo financeiro, sem contrapartida de outro

em sentido oposto, ou seja, aqueles causam curso de bens entre patrimônios num único sentido. Os atos de transferência podem gerar fluxos de renda e fluxos de capital (assim como os atos de troca podem gerar ambos os fluxos). Vale dizer, as duas categorias de fluxos financeiros – transferências de renda e transferências de capital – podem ser geradas por atos de transferência. Esclarece Bulhões Pedreira:

Transferência de capital é o fluxo financeiro criado por ato patrimonial de que resulta o deslocamento de capital do patrimônio de uma pessoa com o fim de acrescer ao estoque do capital de outra.

O capital pode ser transferido com o fim de integrar o patrimônio líquido da outra pessoa (como nos casos de doação, subvenções para investimento, subscrição do capital social de sociedade), ou sem essa destinação (como nos casos de empréstimo e sua restituição, subscrição e pagamento de debêntures, ou pagamento de obrigação nascida de ato ilícito).

A forma jurídica do negócio nem sempre é suficiente para classificar o fluxo financeiro como transferência de renda ou de capital. (...) depende da intenção de quem cria a transferência... (grifamos, op. cit., p. 247)

E, como casos de transferência de renda, são descritas, entre outras, as doações ou subvenções para despesas ou custeio, os lucros distribuídos por pessoas jurídicas (op. cit., p. 245).

Daí que o art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A. (de cujo anteprojeto de lei Bulhões Pedreira foi um de seus autores), antes da alteração promovida pela Lei 11.638/07, é claro ao determinar que as subvenções para investimento não são registráveis contabilmente como receita, mas como reservas de capital (no patrimônio líquido):

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

Na lógica e na inteligência da Lei de S.A., ao tratar do direito contábil, as subvenções para investimento e as doações não são registráveis como receita, mas como reservas de capital no patrimônio líquido, por representarem transferências de capital, e não transferências de renda (muito menos pagamento de renda).

E o que determina se as transferências (fluxos financeiros num único sentido) são de renda ou de capital?

A intenção do doador ou do subvencionador. Se a intenção ou propósito de quem transfere os recursos é para subvencionar empreendimentos, aumentando o estoque de capital do subvencionado, estamos diante de transferência de capital, e, pois, de subvenção para investimento. No caso de doação, se a intenção ou propósito é de doação para investimento (inversão de capital), aumentando o estoque de capital do donatário, também estamos diante de transferência de capital – são as doações de capital.

(...)

Pois bem. E como se manifesta a intenção do subvencionador de investimentos?

No caso do Poder Público, principalmente através de estímulos à consecução de empreendimentos, pelo mecanismo de incentivos fiscais. É do étimo de subvenção socorrer, ajudar (*subventio, subvenire*). Por isso, De Plácido e Silva, quando define subvenção, fala em auxílio, ajuda pecuniária a alguém. Quer dizer, se um incentivo fiscal é concedido sob a “condição” de instalação, expansão ou ampliação de empreendimentos, o custo econômico desse incentivo representa uma subvenção para investimento.

A caracterização de subvenção para investimento não se dá pela vinculação dos recursos recebidos aos empreendimentos, no sentido de destinação dos recursos a esses investimentos. Isso se ocorrer, constitui elemento accidental: o cerne é o que descrevi acima para configuração de subvenção para investimento.

Com a devida vênia, subvenção para investimento não depende da vinculação no sentido de destinação dos recursos, por três razões básicas.

Primeiro porque, ordinariamente, ***o beneficiário primeiro aplica seus recursos, para a realização dos empreendimentos, para depois passar a receber a subvenção para investimento***. Basta pensar naquele que resolveu instalar sua fábrica em determinado Estado, por conta da subvenção para investimento na forma de incentivos fiscais. É evidente que só receberá os recursos da subvenção, após ter aplicado seus recursos próprios (ainda que obtidos mediante financiamento). Mesmo nos casos de ampliação de empreendimentos já existentes em certo Estado, o que se dá, em geral, é a aplicação de recursos próprios, e depois o recebimento dos recursos de subvenção para investimento.

Segundo porque ***o aumento de estoque de capital como evidência da intenção de subvencionar investimento não depende da destinação dos recursos aos empreendimentos***. Depende (aumento de estoque de capital) certamente da intenção de se subvencionar investimento (empreendimento), geralmente expressa (a intenção) por meio de estímulos ao investimento quando a subvenção se dá através de incentivos fiscais. Noutras palavras, nem o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 prevê referida destinação dos recursos, ao tratar de subvenção para investimento para fins de IRPJ sob regime de lucro real tampouco o direito contábil (art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A.).

Terceiro, que não deixa de ser um desdobramento das duas razões citadas, porque *o dinheiro não “se carimba”*, não é possível se “carimbá-lo”. Aliás, no caso de subvenção para investimento por meio de incentivos fiscais, em geral nem se recebe dinheiro, mas outro ativo.

No mesmo sentido, veja-se no Manual de Contabilidade da Fipecafi, de autoria dos eruditos contabilistas Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Rubens Gelbcke:

No caso de subvenção para atender a despesas de custeio (cobertura de prejuízos, déficits), seu registro deve ser como receita do exercício. Então, tal receita deve ser registrada separada e destacadamente do resultado das operações normais.

Em relação às empresas privadas, as subvenções para investimentos mais comuns, dentro da acepção legal ainda existente, são as na forma de devolução, isenção ou redução de impostos devidos pela empresa.

(...)

Tratando-se de subvenções destinadas a investimentos (expansão empresarial), são creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital – Doações e Subvenções para Investimentos – para a qual a empresa deve ter subcontas por natureza de subvenção recebida. (grifamos)

Também prescrevendo a intributabilidade das *subvenções de investimento* pelas contribuições sociais e pelo IRPJ, temos o art.443 do RIR/99 (que reproduz o conteúdo do Decreto-Lei nº1.598/77) e a Lei 11.941/09, *in verbis*:

Lei 11.941/09

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 nº1.598, 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. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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;

Portanto, entendo que as *subvenções de investimento*, desde que registradas na conta de Reserva de Capital, atendendo ao art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77, não se qualifica como receita, estando foram do âmbito de incidência das contribuições sociais em comento.

Além dos argumentos acima esgrimidos, vejo como contrária à forma de Estado Federal a possibilidade de um ente federado tributar o incentivo fiscal subvencionador concedido por outro - a despeito de possíveis implicações relacionadas à guerra fiscal entre os Estados.

As limitações às interações federativas vão para muito além da configuração da imunidade recíproca - não é a toa que a melhor doutrina tributária sustenta que essa imunidade existiria independente de manifestação constitucional expressa, mas tão-somente por implicação lógica da forma federativa de Estado.

Entendo que permitir à União tributar um crédito presumido de ICMS recebido por um contribuinte, como se receita fosse, implica em aceitar que um ente federado por interferir na política fiscal-econômica de outro entes, isto é, restringir a utilização de técnicas fiscais com finalidades indutoras.

A União tributar onde o Estado isentou (ou concedeu algum benefício fiscal) é o mesmo que a União isentar (ou conceder benefício fiscal) onde o Estado tributou - a chamada isenção heterônoma, vedada pelo sistema constitucional tributário, no art.151, III da CF. A aplicação dessa vedação à primeira hipótese me parece mister da coerência com que devem ser interpretadas as normas tributárias - *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*.

Elucidados extensivamente tanto a configuração jurídica das subvenções de investimento quanto a sua qualificação contábil e regime tributário, resta verificar se as subvenções percebidas pela Recorrente se adequam às ilações pretéritas.

Pois bem, o Estado de Goiás instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR, através da lei 13.591/00, que estipula como condição para que o empreendimento goze de benefícios fiscais o atendimento de diversas condições (fls.1330/1331). Também, por via da Lei nº 14.186/02 e o Decreto nº 5.686/02 foi instituído o COMEXPRODUZIR, atribuindo um regime tributário especial às empresas comerciais importadoras e exportadoras no Estado.

Ambos os programas instituídos tem finalidades extrafiscais claras e incontroversas e atrair investimentos para o Estado, viabilizando a instação de empreendimentos diversos em seu território. É o que depreende, por exemplo, do protocolo de intenções assinado entre a Recorrente e o Estado de Goiás (fls.1177/1188), onde o Estado compromete-se a permitir à Recorrente a escrituração como crédito fiscal de 65% sobre o valor do saldo devedor do ICMS, além de outras benesses, listadas nas cláusulas primeira a quinta, ao passo que estabelece condição para a fruição (fl. 1184):

Cláusula sétima. A ROCHE compromete-se a implantar unidade de importação, exportação e distribuição de produtos no Distrito Agro Industrial de Anápolis - DAIA, no Município de Anápolis, promovendo as ações necessárias para concretizar as metas previstas no projeto de implantação, especialmente quanto aos investimentos, geração de empregos e movimentação comercial.

Ou seja, exige a implantação do empreendimento econômico - tal qual exigido pelo *caput* do art.38 do Decreto-Lei 1598/77. Frise-se que as cláusulas do protocolo de intenções são reproduzidas nos TAREs acostados aos autos (fls.1189-1204), o que demonstra a consolidação dessa relação de reciprocidade entre a Recorrente e o Estado de Goiás - este

concede a subvenção em contrapartida da implantação de empreendimento econômico por aquele - o protocolo é literal nesta relação:

“CONSIDERANDO que no âmbito do PRODUIR foi criado um Subprograma, intitulado Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Goiás - COMEXPRODUIR -, nos termos do Decreto nº 5.686, de 02 de dezembro de 2002;

CONSIDERANDO que a Roche pretende implantar Centro de Importação, exportação e distribuição de produtos no Município de Anápolis, razão pela qual estuda a realização de novos investimentos na região;

CONSIDERANDO que o ESTADO, por meio do PRODUIR e de seu Subprograma COMEXPRODUIR, oferece à ROCHE e a outras empresas interessadas determinados benefícios fiscais e financeiros, visando à instalação ou à expansão de suas instalações no ESTADO;

CONSIDERANDO que a implantação pela ROCHE do projeto acima mencionado viabilizará, direta ou indiretamente, no Município de Anápolis e no Estado de Goiás, investimentos no valor de R\$ 9.700.000,00 (nove milhões e setecentos mil reais) e a criação de aproximadamente 50 (cinquenta) novos empregos diretos e 150 (cento e cinquenta) indiretos;

RESOLVEM, obrigando-se a si e seus sucessores, com o fim de tornar possível instalação da filial de Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A no Município de Anápolis, firmar, regido pelas cláusulas seguintes, o presente PROTOCOLO DE INTENÇÕES:”

É absolutamente clara a natureza de *subvenção de investimento*. Ora, é cediço e bem conhecido por todos o mecanismo da guerra fiscal, que se manifesta através da concessão de benefícios fiscais unilaterais no âmbito do ICMS - os Estados não procuram, com seus incentivos, custear as empresas nos moldes do art.18, lei 4.320/64, mas sim atrair a implantação de estabelecimentos industriais e comerciais em seu território, aumentando sua arrecadação e gerando incremento de desenvolvimento regional.

Esta intenção de atração de investimentos e implantação/expansão de empreendimentos econômicos através de benefícios fiscais unilaterais de ICMS é fato notório que sequer necessitaria de prova neste processo, por força do art.334, I do Código de Processo Civil.

Portanto, inequívoca a natureza de *subvenção de investimento*. Todavia, resta saber se é possível, dada a forma que a subvenção foi escriturada, conforme termo de constatação fiscal (fl.938):

A empresa é beneficiária de regime especial concedido pelo Governo do Estado de Goiás que lhe permite, dentre outros benefícios, a apuração de crédito presumido de ICMS. Esse crédito é registrado contabilmente em resultado na conta 0096410112 denominada “ Imposto GO”, por se tratar de uma subvenção para investimento, conforme doc 1 .

A própria autoridade fiscal reiteradas vezes reconhece que se trata de uma conta de resultado, mas nega a possibilidade de exclusão do valor da subvenção por negar-lhe a natureza de *subvenção de investimento* com base no PN CST nº112/78. É dizer, nega aplicabilidade do art.21 da lei 11.941/09:

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. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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;

Uma vez verificado que a subvenção em questão é, sim, uma *subvenção de investimento*, torna-se matemática a conclusão que a opção do Recorrente pela sua escrituração em uma conta de resultado lhe dá o direito de excluir esses valores da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

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.

Em síntese, as *subvenções de investimento* instituídas no âmbito do COMEXPRODUIR podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições desde que escrituradas em conta de resultado, o que se deu no caso concreto.

2. Das indenizações recebidas pela Recorrente

Outra questão controvertida no âmbito desse Recurso Voluntário diz respeito à exclusão de indenizações recebidas da base de cálculo do PIS e da Cofins, passando necessariamente pela definição de *receita* para fins de incidência dessas contribuições.

Parece-me que a Receita Federal tem tentado alargar tanto quanto possível o conceito de receita, para incluir nela figuras que certamente discrepam da sua natureza, como mencionou, data venia, o voto no Acórdão de Impugnação (fl.1288):

Inexistindo suporte legal a justificar a exclusão, considerando-se que as importâncias eventualmente percebidas a fim de reparar dano patrimonial restam classificadas como receitas não-operacionais, devem estas compor, pelo valor integral, a base de cálculo das contribuições de que tratam as leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, em obediência ao caráter universal da matéria tributável adotada. A Solução de Consulta n. 49 – SRRF04/Disit, de 26 de junho de 2012, estampa idêntica conclusão.

Precisa é a crítica do Supremo Tribunal Federal às tentativas de alargar a base de cálculo dessas contribuições, a exemplo do voto do preclaro Ministro Marco Aurélio, no RE 240.785/MG, julgado pelo Pleno desse tribunal em 08/10/2014:

A tríplex incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. (...) A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Estamos com aqueles, como Ricardo Mariz de Oliveira, que entendem que *"receita é algo novo, que se incorpora a uma determinado patrimônio. Por conseguinte a receita é um 'plus jurídico' que se agrega ao patrimônio"* (Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social. 1ª Quinzena de Janeiro de 2001 - n.1/2001 - Caderno 1. São Paulo: IOB, p.21).

Nesse mesmo sentido, há diversos precedentes desta Seção de Julgamento, a exemplo do Acórdão 3302-00.873, julgado em 01/03/2011, no qual se decidiu que as indenizações de seguros não podem ser consideradas receitas para fins de incidência da Cofins pois, segundo o Relator Walber José da Silva, os valores recebidos não afetaram o patrimônio nem seu resultado operacional.

Além disso, por força do art.62, §1º, II, b e §2º do RICARF, é dever do Conselheiro observar o conteúdo das decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C do CPC, aplicando-as sempre que cabíveis.

O STJ já se manifestou acerca da inclusão das indenizações na base de cálculo do Imposto de Renda, em acórdão assim ementado:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípuo é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. (Precedentes: REsp 686.920/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 1021368/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 25/06/2009; REsp 865.693/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no REsp 1017901/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe

12/11/2008; REsp 963.387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/10/2008, DJe 05/03/2009; REsp 402035 / RN, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 17/05/2004; REsp 410347 / SC, desta Relatoria, DJ 17/02/2003).

2. In casu, a verba percebida a título de dano moral adveio de indenização em reclamação trabalhista.

3. *Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, a fortiori, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.*

4. *"Não incide imposto de renda sobre o valor da indenização pago a terceiro. Essa ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado. Qualquer espécie de dano (material, moral puro ou impuro, por ato legal ou ilegal) indenizado, o valor concretizado como ressarcimento está livre da incidência de imposto de renda. A prática do dano em si não é fato gerador do imposto de renda por não ser renda. O pagamento da indenização também não é renda, não sendo, portanto, fato gerador desse imposto. (...) Configurado esse panorama, tenho que aplicar o princípio de que a base de cálculo do imposto de renda (ou de qualquer outro imposto) só pode ser fixada por via de lei oriunda do poder competente. É o comando do art. 127, IV, do CTN. Se a lei não insere a "indenização", qualquer que seja o seu tipo, como renda tributável, incorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática. (...) Atente-se para a necessidade de, em homenagem ao princípio da legalidade, afastar-se as pretensões do fisco em alargar o campo da incidência do imposto de renda sobre fatos estranhos à vontade do legislador." ("Regime Tributário das Indenizações", Coordenado por Hugo de Brito Machado, Ed. Dialética, pg. 174/176)*

5. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1152764/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/06/2010, DJe 01/07/2010)

Entendo, portanto, que as indenizações recebidas não se qualificam como receitas, por se tratarem de mera reparação do patrimônio que fora desfalcado por outrem - é mera reposição, e não acréscimo.

3. Conclusão

Dessa modo, dou PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário do contribuinte, para excluir as subvenções de investimento e as indenizações recebidas da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins.

É como voto.

Relator Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Processo nº 19515.721790/2013-11
Acórdão n.º **3402-002.904**

S3-C4T2
Fl. 22

CÓPIA