Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13116.001312/2008-41

Processo nº	13116.001312/2008-41
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-006.112 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	12 de maio de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	NEOLATINA COMERCIO E INDUSTRIA FARMACEUTICA S. A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS. PROGRAMA FOMENTAR. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, e não havendo questionamento acerca do registro contábil dos respectivos valores, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, não havendo que se falar em tributação pela contribuição ao PIS. Prejudicada a análise a respeito da natureza jurídica de tais montantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial nas duas matérias, apenas em relação à Contribuição ao PIS. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos acordam em negar provimento na segunda matéria e declarar prejudicada a primeira matéria, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento nas duas matérias. Votaram pelas conclusões do voto vencido os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Acompanhou o voto vencedor pelas conclusões o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 532 a 564) interposto pelo Fazenda acima identificado em face do acórdão nº **1201-003.799** , de 17/06/2020, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Ano-calendário: 2003
>
> RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.
>
> Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.
>
> Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado Fomentar, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.
>
> COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.
>
> Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Ano-calendário: 2003
>
> LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.
>
> Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o disposto em relação ao lançamento da COFINS, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Trata o presente processo de autos de infração que exigem Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS e Contribuição para o PIS/Pasep, atinentes ao ano calendário de 2003, 2006, 2007, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R$ 664.347,83.

Original

Em síntese, a Fiscalização, ao analisar os contratos de empréstimos com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR – criado pela Lei Estadual nº 9.489/1984 e alterada pela Lei Estadual nº 11.118/1990, com o objetivo de incrementar a implantação e expansão de atividades industriais, preferencialmente as do ramo de agroindústria, mediante a concessão de apoios, financeiro e tecnológico, a empreendimentos considerados importantes para o Estado de Goiás – e a correspondente legislação que dispõe sobre a liquidação antecipada deste financiamento, regida pela Lei nº 13.436/98, alterada pelas Leis nº 14.209/02, 14.46/03, 15.046/04 e 15.124/05 - constatou que a Contribuinte, de fato, liquidou antecipadamente os contratos, consoante demonstrado no Quadro 01, anexo ao processo, e contabilizou os descontos obtidos em razão da antecipação dos pagamentos como subvenções para investimentos.

A Fiscalização, analisando o que o Parecer Normativo Cosit nº 112/78 e a Decisão Cosit nº 04/99 entendem por "subvenção para investimento", frente às disposições contratuais entre a Contribuinte e o agente financeiro do Fundo FOMENTAR, concluiu que, na realidade, a destinação do incentivo fiscal seria o reforço do capital de giro da empresa e não a realização dos investimentos.

Esclareceu a autoridade fiscal que a discussão sobre a natureza da receita obtida, no caso concreto, seria cabível apenas para exigência do IRPJ e da CSLL, pois, do ponto de vista da COFINS e do PIS, não há nenhuma previsão legal que permita a exclusão das receitas decorrentes do desconto obtido com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento, considerando-se o conceito de faturamento previsto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Assim, a Fiscalização, efetuou o lançamento de ofício da COFINS e do PIS sobre as receitas do desconto obtido com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR e, em razão do disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/03, foram aproveitados de ofício os saldos de créditos informados pela fiscalizada na DACON.

Inconformada com a autuação, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao lançamento, apreciada pela DRJ/BSA que, por unanimidade, deu-lhe parcial provimento mantendo os lançamentos apenas para o ano de 2003.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi dado provimento, nos termos da ementa transcrita ao norte.

A decisão recorrida, em apertada síntese, considerou que, independentemente da natureza da subvenção concedida pelo Fundo FOMENTAR – se a título de custeio ou investimento – as subvenções não integrariam as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, arguindo divergência jurisprudencial, admitida pelo despacho de exame de admissibilidade de recurso especial (fls. 568/582) da presidência da Câmara.

Aquela autoridade identificou que o acórdão recorrido, para cancelar os lançamentos, o fez com base em 2 (dois) fundamentos autônomos e independentes, razão pela qual a Recorrente invocou divergência jurisprudencial em relação a ambos os fundamentos autônomos, de forma que as matérias divergentes foram assim identificadas:

Original

1) O ICMS presumido é receita do subvencionado (e não redução de despesa). Paradigmas indicados: Acórdão nº 9303-006.715 e Acórdão nº 9303-003.549;

2) A aplicação da LC 160/2017 não afasta a incidência das contribuições sociais (PIS e COFINS) sobre os valores subvencionados. Paradigmas indicados: Acórdão nº 1302-003.230 e Acórdão nº 9303-006.715**.**

De sua vez, a Fazenda argumenta em seu especial o que se segue:

- tanto no v. acórdão recorrido quanto nos v. acórdãos paradigmas houve a apreciação da mesma questão fático-jurídica, a saber, se são ou não receitas operacionais as entradas caracterizadas como subvenções;

- a similitude fática existe, e o núcleo essencial da controvérsia é idêntico em ambos os casos confrontados: possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de subvenção.

- para o acórdão recorrido, a subvenção não configura receita, mas mero ingresso, razão pela qual não integra a base de cálculo do Pis/Cofins sob a disciplina das Leis nºs 9.718, 10.637/02 e 10.833/03.

- por sua vez, os paradigmas defendem que a subvenção governamental configura receita, estando englobada no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei n° 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03. Entendem que os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

- os acórdãos paradigmas defendem que a subvenção governamental configura receita, estando englobada no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS e pelo PIS.

- ao contrário do acórdão recorrido, adotou-se a tese no sentido de que anteriormente à Lei nº 12.973/2014 (nos paradigmas 2011 e 2005, respectivamente, e aqui nos autos 2003), não é possível se entender que as subvenções de qualquer natureza possam ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, quando estas forem apuradas no regime de cobrança não-cumulativa, por ausência de previsão legal nesse sentido.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da PGFN e do despacho que o admitiu, e apresentou contrarrazões (fls. 592/607) arguindo, em síntese, o não conhecimento de parte do recurso, no que toca à COFINS.

Alegou que constou do acórdão recorrido que não havia lei que autorizasse a cobrança dessa contribuição, de forma não-cumulativa, para o ano de **2003**, e que tal fundamento da decisão seria, de forma autônoma, suficiente para cancelar a exigência dessa contribuição e não foi contestado pela PGFN no recurso especial.

Requereu, assim, que a Câmara Superior não conheça da porção do recurso que trata de COFINS e pediu pelo não provimento do recurso especial.

Original

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O recurso especial foi admitido pelo despacho de fls. 568/582 e sua admissibilidade foi parcialmente questionada pela Contribuinte, de modo que deve haver pronunciamento expresso desta Turma sobre este questionamento da Contribuinte.

O fundamento que a Contribuinte adota para invocar o não conhecimento da parte do recurso especial, que se relaciona à exigência remanescente de COFINS, traz como pressuposto que o acórdão recorrido declarou que não havia lei que autorizasse a cobrança dessa contribuição, de forma não-cumulativa, para o ano-calendário de **2003**, razão pela qual esse ponto da decisão fundamentaria, por si só, a anulação do lançamento de COFINS, independentemente de juízo de valor acerca da natureza da subvenção.

Assiste razão à contribuinte, eis que não havia lei que autorizasse a cobrança dessa contribuição, de forma não-cumulativa, para o ano de **2003**, e que tal fundamento da decisão seria, de forma autônoma, suficiente para cancelar a exigência dessa contribuição.

Assim, o escopo do recurso especial deve delimitado quanto ao respectivo conhecimento no que toca ao PIS, eis que a Recorrente logrou demonstrar a divergência jurisprudencial na comparação com os paradigmas indicados, cujas ementas ora são transcritas:

1) O ICMS presumido é receita do subvencionado (e não redução de despesa).

Acórdão nº 9303-006.715

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005
>
> RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO JURÍDICO. INADMISSIBILIDADE.
>
> A admissão do recurso especial exige a demonstração do dissenso jurisprudencial. Para tanto, é essencial que as decisões comparadas tenham identidade entre si. Se não há similitude fáticojurídica entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma, impossível reconhecer a divergência na interpretação da legislação tributária.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Original

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DIVERSAS DE TRANSPORTE COM FROTA PRÓPRIA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema de apuração não cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, não será admitida a apropriação de créditos vinculados a gastos genéricos associados ao transporte de produtos diversos (matéria prima, produto em elaboração e produto acabado), sob a alegação de que a continuidade das atividades da empresa depende desses dispêndios.

É do contribuinte o ônus de provar que os gastos enquadram-se em uma duas hipóteses contempladas pelo inciso IX do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, identificadas no texto legal como armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou que tratam-se de gastos com o transporte do insumo empregado no processo produtivo da empresa e foram contabilizados como custo de aquisição de estoques.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base imponível da Contribuição para o PIS/Pasep no sistema não cumulativo de apuração, uma vez que o legislador não tenha previsto nenhuma exclusão específica para ingressos dessa natureza.

Acórdão nº 9303-003.549

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS.

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas n°s 68 e 94). Às autoridades administrativas e tribunais que não dispõem de função legislativa não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

O despacho de exame de admissibilidade constatou a caracterização da divergência jurisprudencial, em relação ao primeiro fundamento de decidir do acórdão recorrido e os paradigmas indicados, pelo que se transcreve os competentes trechos:

A PFN defende divergência quando o ac. recorrido não considera como sendo receita a subvenção governamental, independente da discussão de se tratar de uma subvenção de custeio ou de investimento e assim essa rubrica não comporia a base de cálculo das contribuições sociais no regime não cumulativo.

Eis as próprias palavras da PFN a esse respeito, no essencial: [...]

Quanto ao primeiro divergente, verifica-se pela simples leitura que o voto condutor que não houve a discussão acerca da natureza da subvenção, se custeio ou investimento. Do trecho acima transcrito, extrai-se o entendimento firmado pelos julgadores no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Original

[...]

Com efeito, o núcleo essencial da controvérsia é idêntico em ambos os casos confrontados: possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de subvenção.

Para o v. acórdão recorrido, a subvenção não configura receita, mas mero ingresso, razão pela qual não integra a base de cálculo do Pis/Cofins sob a disciplina das Leis nºs 9.718, 10.637/02 e 10.833/03.

Por sua vez, os paradigmas defendem que a subvenção governamental configura receita, estando englobada no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei n° 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03. Entendem que os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Os v. acórdãos paradigmas defendem, assim, que a subvenção governamental configura receita, estando englobada no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS e pelo PIS.

[...]

Da situação fática assemelhada

Em todos os acórdãos discute-se a possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo sobre das receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de subvenção provenientes do crédito de ICMS, e antes da edição da Lei nº 12.973/2014 que deu uma nova conformação jurídica a matéria.

Da divergência constatada

O ac. recorrido decidiu que os valores provenientes do crédito do ICMS não possuem a natureza de receita ou faturamento, **mas de recuperação de custos** na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

O trecho abaixo é suficiente para bem demarcar este primeiro fundamento (autônomo) do ac. recorrido:

Os incentivos fiscais outorgados pelos Estados, ainda mais quando concedidos na forma de financiamento para possibilitar a quitação do ICMS e, posteriormente, na concessão de desconto para a sua liquidação, **não podem ser considerados como receita, já que a sua verdadeira natureza é a de redução de despesa**. (Destacou-se).

Por outro lado, os acórdãos paradigmas, de uma forma geral e em posição oposta, entenderam que os incentivos fiscais recebidos do governo estadual sob a forma de isenção/redução do ICMS a pagar configuram configurariam receitas tributáveis para o PIS e Cofins não-cumulativos.

De forma mais específica, o primeiro paradigma entendeu que o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, sujeitam-se a estas contribuições, quando apuradas pelo regime não-cumulativo, admitidas apenas as exclusões dos valores das rubricas expressamente citadas na Lei.

O segundo paradigma, a partir de um estudo da jurisprudência do STJ/STF a respeito da natureza do crédito de ICMS e da pretensão de sua exclusão de base de cálculo não prevista em lei (como é também o caso que se cuida) chega à conclusão que o referido

Original

benefício fiscal recebidos do Governo Estadual sob a forma de redução do ICMS a pagar configura receita tributável para o PIS e Cofins não cumulativo, bem assim subentendido que faltaria expressa previsão legal para proceder com sua exclusão.

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos 2(dois) paradigmas. Confira-se:

Excerto do 1º paradigma: [...]

À luz dos arts. 1º da Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, as receitas de que aqui se trata incluem-se nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois, segundo estas normas, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, sujeitam-se a estas contribuições, quando apuradas pelo regime não-cumulativo, admitidas apenas as exclusões dos valores das rubricas expressamente citadas.

Uma vez que as receitas decorrentes de subvenções não estão entre aquelas passíveis de exclusão das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem sofrer a incidência destas contribuições.

[...]

Excertos do 2º paradigma:

Como muito bem descrita pela relatora original, a pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se a definir se os benefícios fiscais de créditos de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS apurados pela sistemática da não-cumulatividade.

Esta matéria foi objeto do Acórdão nº 3402-002.454, de 19 de agosto de 2014, da lavra do ilustre conselheiro João Carlos Cassuli Junior, que subscrevi, de forma que transcrevo as razões de decidir da citada decisão e as utilizo para fundamentar meu voto, verbis:

A discussão que emana dos autos, diz respeito à possibilidade, defendida pela Recorrente, ou à vedação, sustentada pela Administração de se excluir da base de cálculo da Contribuição à PIS e COFINS, os valores relativos ao ICMS, sob o fundamento de que tais valores não se constituem em receita ou faturamento da empresa e ainda afirma que o STF tem entendido que o valor do ICMS não pode compor a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS.

[...]

Adentrando ao mérito da questão, sabe-se que a matéria é objeto de discussão no âmbito do STF, em sede de Recurso Extraordinário n° 240.7852/MG, em curso de julgamento desde 1999, que discute a incidência no âmbito da Lei n° 9.718/98. Em referido RE o "score" está 6x1 em favor do contribuinte, tendo sido publicado o seguinte resultado de julgamento:

[...]

A digressão história anterior foi necessária para dizer que a análise jurídica da exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS passam pela análise da constitucionalidade do art. 13, da Lei Complementar n° 87/96 (Lei Kandir), que determina que o ICMS seja calculado "por dentro", e que lhe concede todo esse contorno de "imposto próprio", como mencionado alhures. E essa competência para declarar a inconstitucionalidade de Lei tributária não cabe aos julgadores do CARF, nos termos da Súmula CARF n° 2. Trata-se de uma função que compete ao STF e que o fará com o julgamento da ADC n° 18.

Original

[...]

Finalmente releva notar que no caso excogitado (**pretensão de exclusão de base de cálculo não prevista em lei**), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo "os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado.

Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237).

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Dessa forma, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial.

2) A aplicação da LC 160/2017 não afasta a incidência das contribuições sociais (PIS e COFINS) sobre os valores subvencionados.

Acórdão nº 1302-003.230

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

DO ENCERRAMENTO PARCIAL DO TIAF.

O encerramento parcial da fiscalização, com a expedição do competente termo por parte do agente autuante, não provoca a nulidade do Auto de Infração, que constituiu crédito tributários relativos a ano-calendário específico, cuja fiscalização foi previamente autorizada por autoridade competente.

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE DIVERSOS TRIBUTOS. MESMO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Nos termos autorizados pelo parágrafo 2º, do artigo 38 do Decreto nº 7.574/11, é possível a formalização de um único processo administrativo para a constituição de créditos tributários de tributos diversos, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos

Original

contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado FOMENTAR, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

EMPRESA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. CREDORES. PENDÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL HOMOLOGATÓRIA DO PLANO DE RECUPERAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE DESPESAS COM JUROS PASSIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos contabilizados como custo ou despesa, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, deverão ser adicionados para apuração do Lucro Real. Os valores adicionados poderão ser excluídos na apuração do Lucro Real, no período de apuração em que ocorrer a quitação do débito por qualquer forma.

PEDIDO DE PERÍCIA

O não atendimento, quando da apresentação da Impugnação Administrativa, dos requisito expressamente fixados no inciso IV, artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 impõe o indeferimento do pedido de perícia formulado em sede de Recurso Voluntário.

Acórdão nº 9303-006.715.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICO. INADMISSIBILIDADE.

A admissão do recurso especial exige a demonstração do dissenso jurisprudencial. Para tanto, é essencial que as decisões comparadas tenham identidade entre si. Se não há similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma, impossível reconhecer a divergência na interpretação da legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DIVERSAS DE TRANSPORTE COM FROTA PRÓPRIA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema de apuração não cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, não será admitida a apropriação de créditos vinculados a gastos genéricos associados ao transporte de produtos diversos (matériaprima, produto em elaboração e produto acabado), sob a alegação de que a continuidade das atividades da empresa depende desses dispêndios.

É do contribuinte o ônus de provar que os gastos enquadram-se em uma duas hipóteses contempladas pelo inciso IX do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, identificadas no texto legal como armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou que tratam-se de gastos com o transporte do

Original

insumo empregado no processo produtivo da empresa e foram contabilizados como custo de aquisição de estoques.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base imponível da Contribuição para o PIS/Pasep no sistema não cumulativo de apuração, uma vez que o legislador não tenha previsto nenhuma exclusão específica para ingressos dessa natureza.

Do despacho de exame de admissibilidade:

Da situação fática assemelhada e mesmo arcabouço jurídico

Em todos os acórdãos discute-se a possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo - previstos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 - sobre das receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de subvenção **antes da edição da Lei nº 12.973/2014 (com as alterações da Lei Complementar 160/2017) que deu uma nova conformação jurídica a matéria.** Em todos os julgados também foram feitas referência à Lei Complementar nº 160/2017, direta ou indiretamente, visto que seus respectivos julgamentos também se deram após a sua vigência.

Da divergência constatada

O ac. recorrido decidiu que os valores provenientes do crédito do ICMS além de não possuem a natureza de receita ou faturamento (1º fundamento) também deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições não cumulativas em face do disposto na Lei nº 12.973/2014 (2º fundamento) que deu uma nova conformação jurídica a matéria, enquadrando as subvenções provenientes de crédito do ICMS - "concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" - como sendo de investimento e assim retirando-a do campo de incidência do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.

Cabe mencionar que os fatos geradores do ac. recorrido seriam anteriores a vigência da referida Lei, ou seja, são fatos geradores pertencentes ao ano-calendário de 2003.

É digno também de observação que apesar de a sua ementa3 ter saído flagrantemente equivocada, o voto condutor do ac. recorrido não deixa margem para dúvida de que este segundo fundamento foi também favorável ao contribuinte. O trecho abaixo é suficiente para confirmar esse aspecto relevante do *decisum*:

[...] Diante do exposto, **o tratamento dispensado para as subvenções também deve ser aplicado aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014**, desde que atendida a condição prevista acima, nos termos da decisão proferida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que analisou o tema na sessão de 18/01/2018 e editou a Resolução nº 9101-000.039.

Esse equívoco no teor da ementa em relação ao voto condutor também não passou despercebido da Recorrente, que assim se pronunciou:

[...] Quanto ao segundo ponto, inicialmente, salienta-se que, apesar da ementa reconhecer que anteriormente à edição da Lei nº 12.973/2014 as receitas subvencionadas devem compor a base de cálculo do PIS/COFINS, o que, inclusive, aqui é defendido, pela simples leitura do voto condutor, infere-se que tais receitas foram excluídas.[...]

De outra banda, em situação fática e jurídica assemelhadas, e tratando também de fatos geradores anteriores a referida Lei nº Lei nº 12.973/2014, os paradigmas dão entendimento diverso ao ac. recorrido na medida em que consideram que "não havia previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins"

Original

(**Paradigma 2**); Anteriormente a referida Lei, "como no caso dos autos, que se referem ao ano-calendário de 2011, não é possível se entender que as subvenções, de que natureza sejam, podem ser excluídas da base de cálculo das citadas contribuições, quando estas forem apuradas no regime de cobrança não-cumulativa". (**Paradigma 1**).

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos 2(dois) paradigmas. Confira-se:

Excerto do 1º paradigma:

[...]

Contudo, entendo ser necessário divergir em relação à questão da inclusão das subvenções para investimento nas bases de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no que fui acompanhado pela maioria dos meus pares.

É que, no tocante a tais contribuições, em nada aproveita à Recorrente o reconhecimento do caráter de subvenção para investimento do benefício fiscal de que tratam os presentes autos, uma vez que, somente com a edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as subvenções para investimentos foram excluídas de suas bases de cálculo.

Anteriormente a isso, como no caso dos autos, que se referem ao ano-calendário de 2011, não é possível se entender que as subvenções, de que natureza sejam, podem ser excluídas da base de cálculo das citadas contribuições, quando estas forem apuradas no regime de cobrança não-cumulativa.

Isso porque, com base nos Arts. 1º, caput e §1º, das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (na redação vigente à época dos fatos geradores), as citadas contribuições incidem sobre "o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

Subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

[...]

Excertos do 2º paradigma:

[...]

Uma vez que as receitas decorrentes de subvenções não estão entre aquelas passíveis de exclusão das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem sofrer a incidência destas contribuições.

Importante abordarmos a recente normatização sobre referidas subvenções pelo art. **9º da LC nº 160/2017, a qual acresceu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12973/2014**, abaixo transcrito:

[...]

Verifica-se que todas subvenções concedidas pelos Estados, a título de ICMS, passaram a ser "subvenções de investimento", entendimento esse a ser aplicado desde sempre. Tal fato, como bem esclarecido no voto acima transcrito do Conselheiro Henrique, não afasta a sua característica de receita, o que a própria Lei nº 10.833/2003 a considera como receita, senão vejamos:

Original

> Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
>
> (...)
>
> § 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:
>
> (...)
>
> IX de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> Portanto, **indubitavelmente a partir da vigência da Lei nº 12/973/2014, tratam-se de receitas a serem excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas**. **Porém para os fatos geradores constantes do presente processo, ano-calendário de 2005, não havia previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins**. Razão pela qual, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte em relação a esta matéria. (Destacou-se)
>
> Dessa forma, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial.

Neste sentido, por concordar e adotar os fundamentos do despacho de exame de admissibilidade em relação ao PIS, uma vez que no tocante à COFINS o fundamento não foi atacado, restando, portanto, não conhecido o recurso em relação a este ponto, conheço parcialmente do recurso especial.

2. Mérito

O litígio está claramente identificado quanto à contribuição para o PIS, cabendo ao Colegiado apreciar e decidir sobre o tratamento a ser conferido ao benefício auferido pelo Contribuinte em razão de sua adesão ao programa Fomentar, do governo do estado de Goiás.

Para a autoridade fiscal e para a DRJ, no ano de 2003, diferentemente do que entendeu o Colegiado *a quo*, a situação fática se amolda à exigência de tais contribuições.

O acórdão recorrido, ao analisar o tema da controvérsia, lançou mão dos seguintes argumentos:

> *Em relação ao PIS não-cumulativo, por sua vez, não se aplicam as considerações tecidas anteriormente, uma vez que a autorização para a sua exigência sobre a base de cálculo alargada veio com a edição da Lei nº 10.637/2002, com efeitos desde 1º de dezembro de 2002 em relação a essa parte.*
>
> *Em que pese o contexto legislativo das contribuições em relação ao período analisado, que permitia a exigência das contribuições para o PIS sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas na sistemática não-cumulativa, não é possível conceber a sua incidência sobre os valores subvencionados pelos Estados, diante da própria natureza de tais recursos, que não se amoldam ao conceito de receita. Explica-se.*

Original

Os incentivos fiscais outorgados pelos Estados, ainda mais quando concedidos na forma de financiamento para possibilitar a quitação do ICMS e, posteriormente, na concessão de desconto para a sua liquidação, não podem ser considerados como receita, já que a sua verdadeira natureza é a de redução de despesa.

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples "ganho" registrado na contabilidade do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº. 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins)(...)

Portanto, o significado do termo "receita" para o Direito Tributário (gênero da espécie faturamento/receita bruta) corresponde ao "*ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*", conforme se depreende do voto da Ministra Rosa Weber, no RE nº 606.107.

Sendo assim, em se tratando de ***redução de despesas, jamais poderia ser tratado como receita, pois lhe falta elemento essencial para que seja possível considerá-lo com essa natureza, qual seja, o ingresso****. Ora, as subvenções não se integram ao patrimônio do contribuinte de forma inaugural, de modo que não é possível afirmar que haveria ingresso financeiro na condição de elemento novo e positivo, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente. (grifei)*

Sobre o tema já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotando entendimento no mesmo sentido do que foi exposto no presente voto. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

PIS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS DIFERIDO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL ¬ COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS DIFERIDO. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Ac. nº 9303-006.541. Sessão de 15/03/2018)

Original

Feitas essas considerações, tenho que não haveria como considerar as subvenções como integrante da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, ainda que houvesse discussão sobre a natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento.

Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram solucionadas com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a seguinte redação (...)

Depreende-se do §4º supracitado, que os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam (i) as subvenções deverão ser computadas em reserva de incentivos fiscais; e (ii) não poderão ter destinação diverso do previsto no referido artigo, ou seja, a absorção de prejuízos e/ou aumento do Capital Social da Sociedade. O §5º, por sua vez, esclareceu que o disposto no §4º deve ser aplicado aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Ainda, por força do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a previsão dos §§ 4º e 5º acima aplica-se, inclusive, aos benefícios fiscais de ICMS anteriormente concedidos, instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, considerados convalidados pela referida Lei Complementar, desde que o Ente Federativo subvencionador efetue o registro e depósito da documentação comprobatória correspondente a tais benefícios, na forma regulamentada por Convênio a ser publicado pelo Confaz (...)

Diante do exposto, o tratamento dispensado para as subvenções também deve ser aplicado aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que atendida a condição prevista acima, nos termos da decisão proferida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que analisou o tema na sessão de 18/01/2018 e editou a Resolução nº 9101-000.039.

Na oportunidade, restou decidido pelos membros daquela turma, relativamente a Auto de Infração lavrado para exigir, além do IRPJ e da CSLL, as contribuições para o PIS e da Cofins sobre crédito presumido de ICMS concedido ao contribuinte, cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendário de 2003 a 2006, que o tratamento trazido pelos §§ 4º e 5º, do art. 30, da Lei n º 12.973/2014, deve ser aplicado, desde que se verifique o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Confaz, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017. Confira-se trecho da decisão proferida pela CSRF:

[...]

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado da em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal: [...]

Original

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos artigos 10 e 3º: [...]

Corroborando o entendimento fixado na Resolução da CSRF, foi proferido o Acórdão nº 9101-003.841, na sessão do dia 03/10/2018, no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte e cancelar integralmente o lançamento, por constatar que o ente concedente do benefício fiscal já teria promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se a aplicação dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003.

Ademais, os i. Conselheiros também afastaram expressamente a exigência de qualquer outro requisito que não estivesse previsto no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, dizendo que o investimento em ativo permanente não é condição para considerar a subvenção como de investimento. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. DISTRITO FEDERAL. CONFAZ. ATIVO PERMANENTE.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Distrito Federal em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência.

Sobre o tema também vale citar o Acórdão nº 1302-003.230, proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária desta Seção de Julgamento do Carf, que analisou Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre a matéria, em relação a período anterior à edição da Lei nº 12.973/2014 e adotou o mesmo entendimento das decisões da CSRF. Cabe destacar, ademais, que foi analisado no referido caso as subvenções decorrentes do programa fiscal ora analisado (Fomentar):

[...]

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado FOMENTAR, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

Original

> COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.
>
> Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.
>
> [...]
>
> *Feitas essas considerações, verifiquei que o Estado de Goiás procedeu o devido registro e depósito do documento exigido nos termos do art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160/2017, nos moldes do Convênio Confaz ICMS nº 190/2017, conforme se depreende dos Certificados de Registro e Depósito SE/Confaz nºs 3/20183 e 18/20184. Ainda, em relação especificadamente ao Programa Fomentar, (Leis Estaduais nºs 9.489/84, 13.436/98 e 15.518/06), verifica-se que foi devidamente convalidado através do Decreto Estadual n° 9.193/2018.*
>
> 3 https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/goias/2018/sei_mf-0649343-certificado-de-registro-e-deposito-03-18.pdf
>
> 4 https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/goias/2018/sei_mf-0878910-certificado-de-registro-e-deposito-18-18.pdf
>
> *Desse modo, cumpridos os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, não restam dúvidas em relação à possibilidade de se aplicar o disposto nos §4º e 5º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, afastando-se a exigência das referidas contribuições sobre os valores subvencionados.*
>
> *Por todo o exposto, voto no sentido conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.*

Pois bem. Data máxima vênia ao exposto no acórdão recorrido, cabe ressaltar que a Lei nº 10.637/2002, ao instituir a incidência não-cumulativa do PIS **manteve o mesmo entendimento sobre a base de cálculo concebido pela Lei nº 9.718/1998**.

O artigo 53 da 9.430/1996 estabelece que o crédito presumido não tem a natureza de recuperação de despesa porque não tem o elo em estabelecer a despesas correspondentes. Reduzir o encargo da pessoa jurídica do ICMS não adquire a natureza de recuperação de despesas. In verbis:

> ***Art. 53.*** *Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos,* ***deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda****, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado. (grifei)*

Destaca-se, ainda, por sua relevância, os arts. 10 e 22 do Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamentou a contribuição para o PIS devidas pelas pessoas jurídicas em geral:

Original

"Art. 10 - As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9", têm como base de cálculo do PIS/PASEP e da COF1NS o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar n.º 70, de 1991, art. 1º, Lei n. 9.701, de 1998, art. 1º, Lei n."9.715, de 1998, art.2°, Lei n." 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei n. 9.718, de 1998, arts. 2°e 3º):

§1º - Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§2º - Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I - considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira; e

II - a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

§ 3º - Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

§ 4° - A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

Art. 22 - Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou

deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei 9.718, de 1998, art. 3º):

I- das vendas canceladas;

II- dos descontos incondicionais concedidos;

III- do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI- das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ Iº - Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

Original

> *§ 2º - Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subseqüentes."*

Portanto, observa-se que não havia exigência expressa na legislação tributária que previsse qualquer exclusão da base de cálculo das receitas financeiras, o que ocorre apenas a partir de 02 de agosto de 2004, em que as receitas financeiras passaram a ser submetidas a um novo regime de apuração, sendo sujeitas à alíquota zero, sob determinadas condições trazidas pelo Decreto n°5.164/2004, *in verbis:*

> *"Art.1°. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas .financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.*
>
> *Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.*
>
> *Art. 2º. O disposto no art. 1 aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa."*

O dispositivo transcrito foi revogado pelo Decreto n° 5.442/2005, redisciplinando a matéria nos seguintes termos:

> *"Art.1. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para .fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.*
>
> *Parágrafo único. O disposto no caput:*
>
> *I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;*
>
> *II- aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS."*

Assim, analisando o caso concreto, entendi que se encontra correto o entendimento da Fiscalização, da DRJ, bem como da Fazenda Nacional, no que concerne aos lançamentos relativos aos fatos geradores transcorridos no ano de 2003, vez que neste período ainda não se encontrava em vigor a legislação que submeteu as receitas financeiras à alíquota zero.

Nestas condições, dou provimento ao recurso especial fazendário, na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Original

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e expor as razões pelas quais a maioria da Turma votou por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, na parte aditida.

A questão essencial é definir o tratamento tributário a ser conferido ao incentivo fiscal aproveitado pelo Contribuinte em razão de sua adesão ao programa FOMENTAR – GO, especificamente quanto à contribuição ao PIS (ante o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional com relação à Cofins).

O recurso especial foi admitido para a discussão das seguintes matérias: 1) "O ICMS presumido é receita do subvencionado (e não redução de despesa)", e 2) "A aplicação da LC 160/2017 não afasta a incidência das contribuições sociais sobre os valores subvencionados".

Nesse ponto, o despacho de admissibilidade assim resumiu a decisão proferida pelo acórdão recorrido:

> O ac. recorrido decidiu que os valores provenientes do crédito do ICMS além de não possuem a natureza de receita ou faturamento (1º fundamento) também deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições não cumulativas em face do disposto na Lei nº 12.973/2014 (2º fundamento) que deu uma nova conformação jurídica a matéria, enquadrando as subvenções provenientes de crédito do ICMS - "concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" - como sendo de investimento e assim retirando-a do campo de incidência do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.

No presente julgamento esta 1ª Turma da CSRF conheceu parcialmente do Recurso Especial nas duas matérias, apenas em relação à Contribuição ao PIS e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordou em negar provimento na segunda matéria, declarando prejudicada a primeira matéria.

Em síntese, no presente caso foi mantida a conclusão do acórdão recorrido de que os créditos presumidos de ICMS referentes ao Programa FOMENTAR/GO devem ser tratados como subvenções para investimento e, como tais, não são tributáveis pelo PIS, e isso por aplicação da Lei Complementar 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, considerando-se

Original

assim desnecessário abordar a natureza de tais valores (isto é, decidir se possuem ou não a natureza de receita).

Não é a primeira vez que esta 1ª Turma da CSRF analisa o tratamento tributário dos incentivos obtidos no contexto do Programa FOMENTAR – GO. Em julgados que abordaram o IRPJ e a CSLL, podemos citar o acórdão 9101-005.508, de 13 de julho de 2021[1] e, mais recentemente, e especificamente para este mesmo contribuinte, do acórdão 9101-006.021, de 9 de março de 2022, cuja ementa se transcreve:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007
>
> INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS. PROGRAMA FOMENTAR. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.
>
> Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.
>
> CSLL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LANÇAMENTO REFLEXO.
>
> Por se tratar de exigência reflexa, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada ao lançamento decorrente, relativo à CSLL.

Em tais oportunidades, restou assentado que a <u>não</u> tributação decorre, diretamente, da aplicação da Lei Complementar 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, uma vez cumpridos os requisitos ali previstos.

[1] Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob, e, por conclusões distintas, a conselheira Livia De Carli Germano. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por unanimidade de votos, considerá-lo prejudicado em face do provimento do recurso especial do Contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.
Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Original

Oportuno transcrever trechos do voto vencedor do citado acórdão 9101-006.021, da lavra do i. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (grifos do original), que adotamos como razões complementares de decidir também para o presente caso:

> (...)
>
> Nesses termos, o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (atual artigo 523 do RIR/2019) prescreveu que:
>
> > 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**:
> >
> > I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
> >
> > II - aumento do capital social.
> >
> > § 1º Na hipótese do inciso I do caput , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.
> >
> > § 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput , inclusive nas hipóteses de:
> >
> > I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
> >
> > II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
> >
> > III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.
> >
> > § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput , esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (*grifamos*)
>
> As razões de política fiscal apresentada na Exposição de Motivos para esse dispositivo merecem ser destacadas:
>
> > 40. O art. 29 [*na lei, o artigo 30*] mantém o tratamento tributário previsto anteriormente, isentando do IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, desde que tais valores sejam mantidos em conta de reserva de lucros específica, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa. (*grifamos*)
>
> Ora, da leitura do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (que possui redação muito semelhante ao do artigo 443 do RIR/99), integrado com a sua *ratio legis*, constata-se

Original

> que o Legislador ratificou que benefícios de isenção ou redução de impostos, desde que registrados em *reserva de lucros*, **continuam** sujeitos ao mesmo tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento.
>
> E na tentativa de mitigar litígios relacionados ao tratamento fiscal dos mais variados incentivos fiscais de ICMS, o Poder Legislativo ainda editou a Lei Complementar nº 160/2017, a qual, por meio do seu artigo 9º, inseriu dois novos parágrafos ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, *in verbis*:
>
> > § 4º **Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo**.
> >
> > § 5º **O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados**. (*grifamos*)
>
> Como se nota, a Lei Complementar nº 160/2017, que tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes de julgamento – como é o caso presente -, prescreveu que os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da CF, devem ser considerados como subvenções para investimento, não devendo nenhum outro eventual requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30.
>
> O próprio Legislador, portanto, mediante edição de lei especial, de caráter nacional, equiparou os incentivos fiscais concedidos no contexto da rotulada "guerra fiscal" a subvenções para investimentos, mantendo como único requisito para a sua não inclusão no Lucro Real o registro dos respectivos recursos incentivados em conta de patrimônio líquido (reserva) da contribuinte beneficiada.
>
> Mas, não é só.
>
> Outro fato que chama atenção é o de que o Legislador nacional, por intermédio do § 5º do artigo 30, também introduzido pela LC 160/2017, ainda fez questão de determinar que a equiparação dos incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS à subvenção de investimentos vincula os Julgadores do CARF.
>
> A LC 160, aliás, inclusive reconheceu a aplicabilidade das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com o referido artigo 155, **desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, conforme previsto nos seus artigos 10 e 3º, *verbis*:
>
> (...)
>
> Nesse contexto, e considerando que: (i) a fiscalização nunca colocou em xeque a forma de contabilização do incentivo fiscal aqui tratado; (ii) não houve qualquer alegação de desvio dos recursos incentivados; e (iii) a contribuinte comprovou o registro e depósito do ato que instituiu o beneficio fiscal do FOMENTAR-GO (fls. 886/895), cumprindo, assim, o comando previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e sua regulamentação7, forçoso concluir que o presente julgador deve aplicar a lei complementar, equiparando tal benesse estadual à subvenção para investimentos, de forma que nenhum reparo cabe ao procedimento da contribuinte em excluir tais receitas no cômputo do Lucro Real.
>
> (...)

Ressalto, apenas para esclarecimento, que em citados precedentes houve na votação uma sutil divergência entre os Conselheiros acerca do *alcance* do artigo 30 da Lei nº

Original

12.973/2014, eis que, para uns, a aplicação do dispositivo dispensaria qualquer investigação acerca da lei estadual, enquanto que para outros ainda seria necessário analisar (em tese) a lei estadual que concedeu o benefício, a fim de se verificar se esta, de fato, teria como intuito o "*estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*".

Tal diferença de entendimentos não influenciou o resultado da votação em tais casos, eis que, mesmo quem entendeu como necessária a investigação acerca da lei estadual especificamente, afirmou, quanto ao FOMENTAR-GO, que "*não há dúvidas de que o § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.346/1998, de maneira cogente, exigiu ("aplicará") do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial.*" (trecho das declarações de voto apresentadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto em tais precedentes).

Assim, alcançou-se maioria neste colegiado quanto ao entendimento de que, por força da Lei Complementar 160/2017 e do artigo 30 da Lei 12.973/2014, o tratamento fiscal aplicável aos incentivos fiscais de ICMS concedidos **no âmbito do Programa Fomentar-GO** deve ser o de **subvenção para investimento**, uma vez que se verifique que os respectivos montantes tenham sido **contabilizados em reserva de lucros específica**.

No caso presente, além de serem inquestionáveis o registro e o depósito do ato que instituiu o beneficio fiscal, conforme previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e regulados pelo Convênio ICMS 190/2017 e alterações, a autuação fiscal não questionou a forma de contabilização, nem cogitou de quaisquer desvio dos valores ou utilização indevida. Assim, por força da Lei Complementar 160/2017 e do artigo 30 da Lei 12.973/2014, o tratamento fiscal aplicável aos incentivos fiscais de ICMS em discussão deve ser o de subvenção para investimento.

De se mencionar a jurisprudência que vem se formando no Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito do tema, muito embora tratando do IRPJ e da CSLL, no sentido de que "*A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.*" [2] e [3]. Mais recentemente, no último dia 5 de abril de 2022, a Segunda Turma do STJ julgou o REsp 1.968.755/PR, confirmando a não tributação, pela União, dos créditos presumidos de ICMS, em função do pacto federativo, e afirmando a aplicação da Lei Complementar 160 e do artigo 30 da Lei 12.973/2014 aos demais benefícios fiscais de ICMS[4].

[2] trecho da ementa do REsp 1.517.492 – PR, Primeira Seção, Rel. para acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 08 de novembro de 2017.
[3] EREsp 1.443.771/RS, Primeira seção, Rel. para acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 14/04/2021.
[4] TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.
1. No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art.

Original

Releva também observar que a 3ª Turma da CSRF também tem decidido que os valores em questão não são tributáveis pelas contribuições ao PIS e a Cofins. De fato, em artigo acadêmico o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto assim constatou[5]:

> Em relação ao PIS e a Cofins no regime cumulativo, nos Acórdãos 9303-005.270 e 9303-005.503, julgados em 2017, decidiu a 3ª Turma da CSRF que, conforme entendimento firmado pelo no STF no julgamento do RE nº 358.273, as subvenções, tanto para custeio quanto para investimento), não se amoldariam ao conceito de faturamento, portanto, estariam fora do campo de incidência dessas contribuições naquele regime.
>
> Já no que atine ao regime não-cumulativo de PIS e de Cofins, nos Acórdãos 9303-004.560, 9303-005.503, 9303-006.541 e 9303-007.650 (julgados entre o final de 2016 e o final de 2018), o mesmo colegiado consignou que créditos presumidos de ICMS também não poderiam ser considerados receita, mas sim redução de custos, não ensejando a incidência de PIS e Cofins ainda que se tratando do regime da não-cumulatividade.

Julgados mais recentes daquela Turma da CSRF também apontam neste sentido:

Acórdão 9303-010.479, sessão de 18 de junho de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE CAPITAL.

150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido.

[5] https://www.conjur.com.br/2019-abr-24/direto-carf-carf-debate-tributacao-subvencoes-investimento, acesso em 12 de maio de 2022.

Original

Em respeito ao art. 63, §8º, da Portaria MF 343/15, é de se refletir o entendimento da maioria do colegiado. Nesse sentido, reflito que entenderam que para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A pela Lei 11.638/2007, as subvenções concedidas pelos Estados, devidamente contabilizadas como reserva de capital e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da LC 160/17), não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

Acórdão 9303-011.471, sessão de 20 de maio de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar.

Acórdão 9303-011.805, de 19 de agosto de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006

SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

Antes de 1º de janeiro de 2008, os valores recebidos a título de subvenções para investimento deviam ser contabilizados a crédito de reserva de capital, para ficarem excluídos da tributação. A partir de 2008, com a alteração havida na Lei das S.A., as subvenções para investimento, passaram a compor a receita e, para que fossem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS não-cumulativas, deveriam ser destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

No caso concreto, não se verifica a devida contabilização, devendo os respectivos valores integrar a base de cálculo das contribuições em análise.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Original

> Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Neste sentido, uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, e não havendo questionamento quanto a seu registro contábil, correto o seu tratamento fiscal como sendo de subvenção para investimento, retirando-se portanto tais valores do campo de incidência da contribuição ao PIS.

Em vista disso, é irrelevante para o deslinde da questão qualquer análise a respeito da natureza jurídica de tais valores, que resta portanto prejudicada.

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Original