



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.723721/2013-79
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.430 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrentes COMPAR COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES E FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. IRPJ CSLL.

A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por Estados e Distrito Federal, destacando ainda o caráter retroativo desse direcionamento, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160, de 2017, e tendo em conta o entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP 1.517.492/PR (relativo a crédito presumido).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos. No mérito, também por unanimidade de votos, negou-se provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e deu-se provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Acompanharam a relatora pelas conclusões, em ambos os recursos, os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Cynthia Elena de Campos e Liziane Angelotti Meira, cabendo registrar que o acompanhamento pelas conclusões ocorreu por decidir o colegiado o tema exclusivamente com fundamento na Lei Complementar 160/2017 e no entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP 1.517.492/PR. Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, tendo em conta que a relatora original, Conselheira Tatiana Midori Migiyama, não mais compõe a CSRF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada) não votou neste julgamento, por ter sido colhido o voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama na sessão de 11/04/2023.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (relatora original), Vinícius Guimaraes, Semíramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Como redator *ad hoc*, o Cons. Rosaldo Trevisan serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o Acórdão 1401-001.838, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos:

- Por maioria de votos, deu provimento à subvenção para investimentos para efeito de tributação IRPJ, CSLL;
- Por maioria de votos, negou provimento à subvenção para investimentos para efeito de tributação do PIS e da Cofins;
- Por unanimidade de votos, negou provimento em relação à isenção do IRPJ sobre o lucro da exploração.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DO IRPJ. FRUIÇÃO.

O benefício fiscal de redução do IRPJ, fundamentado no artigo 1º da Medida Provisória nº 2.19914/2001, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.196/2005, cuja expedição do laudo constitutivo do direito ocorreu após o ano calendário subsequente ao de início de operação do projeto beneficiado, tem termo inicial de fruição no ano-calendário de expedição do laudo.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. CARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que possuam vinculação, ainda que indireta, com a aplicação dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizam como subvenção para investimento, podendo ser excluída na determinação do lucro real.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.

O Pis e a Cofins têm como fato gerador o faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, dentro das quais está inserido o crédito presumido de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo das contribuições sociais.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação à natureza da subvenção – se custeio ou investimento para fins de tributação para o IR e CSLL. Para tanto, traz, entre outros, que:

- A destinação dos recursos recebidos, portanto, é importante na determinação da aludida subvenção, que se caracteriza pela aplicação dos recursos correspondentes na implantação ou expansão de empreendimento econômico;
- Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública (no caso, o não desembolso), quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

Petição foi apresentada pelo sujeito passivo, informando que desiste parcialmente do direito recursal, bem como renuncia a alegação de direito versada tão somente quanto ao débito em relação a isenção do IRPJ sobre lucro da exploração no ano de 2008.

Em despacho às fls. 1249 a 1253, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência quanto à manutenção da exigência de PIS e Cofins sobre as subvenções obtidas pelo poder público. Traz, entre outros, que:

- A Recorrente demonstrou o pleno enquadramento das subvenções recebidas do Estado do Pará nos ditames do §2º, art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598 e art. 443 do RIR/99, pois, comprovada a pré-intenção do Estado em transferir capital para a iniciativa privada visando o interesse público, e respeitado esse interesse com o direcionamento pré-acordado dos recursos

recebidos, de modo que restou reconhecido no acórdão recorrido que trata-se de subvenção para investimento.

- Tais valores foram registrados como reserva de capital até a sua efetiva utilização, de modo a não afetar o resultado da empresa.

Em despacho às fls. 1394 a 1396, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo entre outros, que:

- Infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas;
- Pelo art. 44 da Lei 4.506/64 integram a receita bruta operacional as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Petições foram apresentadas pelo sujeito passivo, requerendo a distribuição do processo em epígrafe ao relator e a inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pela Cons. Tatiana Midori Migiyama na sessão de 11/04/2023. Naquela ocasião, após o voto da relatora original pelo conhecimento de ambos os recursos especiais, houve pedido de vista pelo Cons. Rosaldo Trevisan, conforme registrado em Ata:

Ata de 11/04/2023:

Vista ao Conselheiro Rosaldo Trevisan. A relatora votou pelo conhecimento de ambos os recursos. Nesse momento, foi pedida a vista. Não foi proferido o voto de mérito, nem apreciado o conhecimento pelos demais conselheiros. Presidiu o julgamento a

Conselheira Liziane Angelotti Meira. O processo retornará à pauta na sessão de maio de 2023.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto da Cons. Tatiana Midori Migiyama, relatora original, a seguir:

Voto da Cons. Tatiana Midori Migiyama, proferido em 11/04/2023

Depreendendo-se da análise do recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los, eis que atendidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com os exames de admissibilidade constante em despachos.

Recorda-se que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional traz discussão acerca da natureza da subvenção – se custeio ou investimento para fins de tributação para o IR e CSLL - o que saliento que o acórdão recorrido, por ser anterior à publicação da LC 160/2017 não fez referência a esse diploma legal, assim como os acórdãos paradigmas. Nada obstante, entendo que a divergência dos critérios adotados à época, anteriormente a LC 160/2017 restou comprovada. Eis o despacho:

“[...]”

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões-distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a subvenção **se torna** para investimento [...] se este é o **escopo** visionado pela entidade pública concedente, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-01.239, de 2011, e 9101-002.393, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o fato da lei que institui o benefício revelar a **intenção** da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, **é apenas indicativo** de tratar-se de subvenção para investimento (**primeiro acórdão paradigma**) e que a mera **“intenção”** do legislador estadual **não é suficiente** para caracterizar a subvenção recebida como subvenção para investimento (**segundo acórdão paradigma**).

De se destacar que, embora não se trate de subvenção relativa a um mesmo Estado da Federação, nos acórdãos recorrido e paradigmas, todos eles se referem a **crédito presumido de ICMS**, sendo a matéria **tratada de forma abstrata** (suficiência, ou não, do intuito do órgão subvencionador para fins de caracterização da natureza da subvenção como de investimento), como se observa do seguinte trecho do acórdão recorrido:

O objetivo desenvolvimentista de promoção de investimentos está acentuadamente presente nos casos de benefícios unilaterais de ICMS, concedidos pelos Estados da Federação.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**. [...]

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgue discussão acerca da manutenção da exigência de PIS e Cofins sobre as subvenções obtidas pelo

poder público, pelo simples confronto das ementas, é de se constatar a divergência. Eis parte do despacho:

“[...]”

*Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que as subvenções obtidas do poder público, dentro das quais está inserido o crédito presumido de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo das contribuições sociais, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9303-004.560, de 2016, e 3201-002.881, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita”, para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS (**primeiro acórdão paradigma**) e que os créditos presumidos de ICMS [...] não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo), uma vez que são meros ingressos ou recuperação de custos, e não receita (**segundo acórdão paradigma**). [...]”*

Em vista do exposto, conheço os Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, relativamente ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, quanto à natureza da subvenção, adianto meu entendimento por negar provimento ao recurso. Para tanto, recorro o voto do acórdão recorrido:

“[...]”

Como se explicou antes, a concessão de créditos presumidos de ICMS, por sua própria natureza, apresenta objetivo de promoção de investimentos no Estado, mediante atração de empreendimentos econômicos interessados na menor carga tributária vicejante.

Eventualmente, segundo ocorrido in casu, pode acontecer de o Estado subvencionador prescrever condições precedentes para o gozo da benesse – que, inclusive, podem se materializar mediante a obrigatoriedade de realização de aportes em determinada esfera. Tal situação não tange, entretanto, à finalidade do incentivo, que remanesce a mesma.

Os prévios requisitos postos à tomada dos créditos presumidos de ICMS nada versam acerca do desiderato indutivo de investimento.

Por essa razão, não influem sobre a caracterização da subvenção, em uma de suas duas modalidades, haja vista representarem somente critérios de determinação da oportunidade da renúncia orçamentária.

Em recente julgamento (citar acórdão Komlog), a D. Conselheira Livia..., teceu as seguintes considerações acerca dos benefícios fiscais concedidos pelo Programa Pró Emprego criado pelo Estado de Santa Catarina, bastante acertadas ao meu ver:

[...]

No entanto, com as modificações providas pela Lei nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas contra resultado. Porém, objetivando a manutenção do tratamento tributário anteriormente dispensado aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009

estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

Logo, mesmo após a extinção da possibilidade de contabilização da subvenção para investimento e das reduções e isenções de tributos na conta de reserva de capital, ainda assim esses valores não compunham a base tributária do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o supracitado artigo 18. [...]”

Neste cenário não houve, salvo prova em contrário, qualquer desvio de destinação, que afrontasse a legislação pertinente.

Por fim, há ainda de se ressaltar que a incidência do IRPJ e da CSLL aos créditos presumidos de ICMS consubstanciaria ilegítima inferência da União nos assuntos estaduais.

Afinal, corresponderia esta conduta a apropriação parcial, pela primeira, do resultado financeiro da renúncia fiscal engendrada pelos Estados.

[...]

De tudo o que se expôs, dessumem-se as seguintes conclusões:

i. As subvenções para investimento se diferenciam das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos;

ii. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto de investimento predeterminado;

iii. Os créditos presumidos de ICMS em estudo, outorgados têm natureza clara de subvenção para investimento em seu sentido amplo. A previsão de incentivos de tal espécie, afinal, tem objetivo claro de promover a atração de investimentos para o Estado concessor. Irrelevante é a análise das contrapartidas compelidas ao contribuinte, postas como pré-condições à fruição da benesse. [...]”

Compartilho desse entendimento, considerando ainda que tais subvenções foram concedidas pelo Estado do Pará através dos Decretos 507/2003, 1.594/20058 e 2.667/2006, visando a expansão no atendimento do mercado consumidor naquela região – pelo aumento de sua produtividade como através de uma maior eficiência em produção e distribuição.

Constou comprovado ainda que os investimentos realizados no imobilizado do sujeito passivo superaram os incentivos recebidos do Estado concessor – demonstrando inequivocamente o comprometimento do projeto em análise. Ademais, consoante observado do “Demonstrativo das Mutações no Patrimônio Líquido”, os valores das subvenções foram devidamente registrados em Reserva de Capital, não afetando o resultado da empresa. Inclusive

não foi distribuído como lucros aos sócios, como determina dispositivo que trata de IRPJ e CSLL.

Sendo assim, até mesmo em convergência com o disposto na LC 160/2017, deve-se negar provimento à Fazenda Nacional, eis que discussão restou superada ao se promover alteração no art. 30 da Lei 12.973/2014:

“Art. 30.....”

[...]

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-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. [...]”

A LC 160/2017 atribuiu a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e benefícios fiscais atinentes ao ICMS concedidos pelos Estados, não se aplicando os requisitos antigos arrolados no PN CST 112/2017.

Por consequência da LC 160, foi publicada a IN 1.881/2019, que acrescentou o § 8º ao art. 198 da IN RFB 1700/2017:

“Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

[...]

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.

Não há mais que se exigir a sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. E, nesse caso, restou comprovado considerando o investimento que o sujeito passivo fez em seu imobilizado e o valor das subvenções concedidas -que o contribuinte expandiu seus empreendimentos.

Vale destacar ainda o caráter retroativo da novidade, consoante o estabelecido no art. 10 da LC n.º 160, de 2017: Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de

produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. 26

Constata-se que a nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC n.º 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela LC n.º 24, de 1975”

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Passando ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, adianto também meu entendimento por dar provimento ao seu recurso, salientando, em respeito ao direcionamento de alguns conselheiros dessa turma, que houve à época registro contábil em reserva de capital.

Recorda-se que o acórdão recorrido na parte vencida trouxe aresto de relatoria da ex-conselheira Maria Tereza Martinez Lopes – acórdão 9303-002.618 – que atestou que tal subvenção não teria, portanto, natureza de receita.

Ademais, ainda com o advento da Lei 11.941/09, que impôs o registro da subvenção como reserva de incentivo (e receita), restou clarificado que para fins de PIS e Cofins tais “receitas” deveriam ser excluídas da base das contribuições, eis o art. 21:

“Art. 21.....

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

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

[...]”

Ora, resta inegável que a subvenção em questão foi concedida pelo poder público -Estado do Pará. Proveitoso ainda destacar que os arts. 54 e 55 da Lei 12.973/2014 – que alteraram dispositivos da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/03 – clarificaram ainda mais a possibilidade de se excluir da base de cálculo dessas contribuições:

“ Art. 1º.....

[...]

§3º.....

[...]

X – de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público. [...]”

Em vista de todo o exposto, voto por:

- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

Esclareça-se, por fim, tendo em conta os debates por ocasião do julgamento do presente processo, que a maioria do colegiado concordou apenas com as conclusões da relatora, restando consignado em Ata, como determina o art. 63, § 8º do RICARF, que o fundamento adotado majoritariamente no colegiado, à luz do caso em análise, do registro em conta de resultado, e das imputações fiscais constantes dos autos, não tem relação com o endosso ao acórdão recorrido, ou com o debate sobre a classificação das subvenções como custeio ou investimento, calcando-se exclusivamente na Lei Complementar 160/2017 e no entendimento firmado de forma vinculante pelo STJ no Tema Repetitivo 1182, que ressalva a aplicação do decidido no ERESP 1.517.492/PR.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (voto da Cons. Tatiana Midori Migiyama)