



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

Processo n° 10435.720739/2013-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.291 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria PIS E COFINS. SUBVENÇÃO
Recorrente ACUMULADORES MOURA S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. RTT.

Confirmado que os incentivos fiscais dos programas PRODEPE (crédito presumido de ICMS) crédito presumido de IPI PARA REGIME AUTOMOTIVO são subvenções para investimento, é de se notar que a norma veiculada pelo artigo 21, inciso I, c/c o artigo 18, da Lei nº 11.941/09, é categórica ao afastar, no âmbito do RTT, estes recursos recebidos da base de cálculo para apuração da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

PIS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. RTT.

Confirmado que os incentivos fiscais dos programas PRODEPE (crédito presumido de ICMS) crédito presumido de IPI PARA REGIME AUTOMOTIVO são subvenções para investimento, é de se notar que a norma veiculada pelo artigo 21, inciso I, c/c o artigo 18, da Lei nº 11.941/09,

é categórica ao afastar, no âmbito do RTT, estes recursos recebidos da base de cálculo para apuração do PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora. Votaram pelas conclusões do relator, os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique da Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada contra a recorrente acima identificada, para cobrança do PIS e da COFINS, pelo regime não-cumulativo, relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009, todos acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora:

Tributo	Valor
COFINS	R\$ 5.345.624,18
PIS	R\$ 1.160.563,15

Os autos de infração lavrados no presente processo são reflexos do auto de infração de IRPJ e CSLL, consubstanciado no processo administrativo nº 10480.720836/2013-55, e decorrem da exclusão indevida de receitas de subvenções de incentivos fiscais de ICMS (PRODEPE) e do IPI (Regime Automotivo).

De acordo com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal, a fiscalizada gozou do benefício fiscal do Crédito Presumido do IPI - Regime Automotivo (Lei n.º 9.440/97) e do Incentivo fiscal do ICMS - PRODEPE (Lei do Estado de Pernambuco n.º 11.675, de 11/10/1999 e Decreto n.º 21.959, de 27/12/1999).

Identificou-se que, igualmente com relação ao IRPJ e CSLL, a empresa não considerou as receitas de Subvenção Fiscal dos créditos presumidos do ICMS (PRODEPE) e dos créditos presumidos do IPI (Regime Automotivo) nas bases de tributação do PIS e da COFINS.

Segundo a fiscalização, independentemente da discussão técnico-contábil de tais receitas se tratarem de SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO (classificadas como outras receitas operacionais) ou SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS (classificadas como receitas de natureza não operacional), a atuada incorreu em infração de falta de inclusão de receitas nas bases de cálculo dessas contribuições. Isto porque a legislação para o PIS e COFINS determina que deve ser incluída na sua base de cálculo o faturamento da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Ademais, as receitas que não integram a base de cálculo são unicamente às definidas pela lei, e as receitas provenientes dos incentivos das subvenções fiscais, independentes de serem destinadas para custeio ou investimentos, não se encontram entre as excetuadas na norma de regência dessas Contribuições.

Enquadramento Legal: art. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (PIS/Pasep) e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (Cofins)

Em sessão do dia 27 de junho de 2013, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Recife prolatou Acórdão nº 11-41.520, julgando improcedente a impugnação, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

Ementa:

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA. No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, os valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS e do IPI, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese do Regime Tributário de Transição (RTT), previsto nas Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009, quando se tratar de subvenção para investimento, assim caracterizada nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

REQUISITOS. Nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

Ementa:

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA. No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, os valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS e do IPI, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese do Regime Tributário de Transição (RTT), previsto nas Leis nº 11.638, de 2007, e nº 11.941, de 2009, quando se tratar de subvenção para investimento, assim caracterizada nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS. Nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em nulidade do auto de infração, quando este foi lavrado por autoridade competente, com observância de todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

1020. A ciência da decisão ocorreu em 23/08/2013, conforme AR acostado às fls.

alegações: Em 19/09/2013, a recorrente apresentou recurso voluntário com as seguintes

Preliminar de nulidade

- suscitou preliminar de nulidade do lançamento efetuado, tendo em vista a existência de contradição em suas premissas, o que teria acarretado cerceamento ao seu direito do contraditório e da ampla defesa.

- disse que a autoridade fiscal, considerou que os incentivos gozados pela empresa seriam subvenção para investimento, para fins de calcular o excesso na distribuição dos dividendos; e, contraditoriamente, considerou que os mesmos incentivos fiscais tratar-se-iam de subvenção para custeio, que deveriam ser oferecidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL (além dos reflexos para o PIS/PASEP e para a Cofins).

- afirmou que a contradição entre as 2 (duas) linhas de acusação adotadas no lançamento impossibilitam o contribuinte de identificar qual a real interpretação da autoridade fiscal, prejudicando indubitavelmente o exercício de sua defesa, pois não há como considerar, a um só tempo, as subvenções como para investimento e de custeio.

- por outro lado, a contribuinte também não pode se defender adequadamente se assumir como válidas as 2 (duas) linhas de acusação, que são contraditórias e excludentes entre si, porquanto isso implicaria admitir, no âmbito do processo administrativo fiscal, o desenvolvimento de exercícios argumentativos baseado em suposições, divagações e investigações sobre qual o real fundamento do lançamento, o que amesquinha as garantias constitucionais à ampla defesa, ao contraditório, ao devido processo legal e a correta fundamentação dos atos administrativos.

-além disso, a autoridade fiscal afirmou que a simples exclusão de tais subvenções da base de cálculo do PIS e da COFINS implicaria em infração, o que afronta a legislação e jurisprudência no sentido de que há reflexos distintos dependendo se for para investimento ou custeio, violando o artigo 21 da Lei nº 11.941/09.

Do mérito

- a autoridade fiscal exige as contribuições independente da classificação contábil dos incentivos, enquanto que a decisão recorrida inova na fundamentação ao afirmar que os incentivos em questão seriam subvenção para custeio.

- tomaram como fundamento legal o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, regulamento editado pelo Poder Executivo, que não pode criar direitos ou restrições que não estejam estabelecidos em lei.

- cita legislação e jurisprudência, concluindo que é desprovida de fundamentação legal qualquer interpretação restritiva no sentido de que os recursos das subvenções para investimento devem ser aplicados necessariamente em inversões fixas e específicas, como erroneamente entenderem a autoridade fiscal e a DRJ, ao amparo do Parecer Normativo CST nº 112/78.

- o CARF afasta a aplicabilidade do citado Parecer, que seria, para a autoridade fiscal, o único fundamento normativo para interpretação do tema subvenção para investimentos.

- além do posicionamento do CARF, é firme a jurisprudência do STJ sobre a ilegalidade de atos normativos editados pela Administração que extrapolam os parâmetros estabelecidos pela lei de regência.

- o artigo 21 da Lei nº 11.941/09 manteve a exclusão dos incentivos fiscais decorrentes de subvenção para investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS, mesmo após as alterações contábeis trazidas pela Lei nº 10.638/07.

- afirma que as subvenções gozadas pela recorrente são efetivamente subvenções para investimentos criadas como estímulo a investimentos do particular, pelo e no interesse do Poder Público, sendo intributáveis pelo PIS e COFINS.

- acerca da natureza jurídica, finalidade e outras características dos recursos obtidos a partir do Programa de Desenvolvimento de Pernambuco - PRODEPE, asseverou que o crédito presumido concedido no âmbito do citado programa é verdadeira subvenção para investimento, tendo em vista: (i) que o PRODEPE foi concedido com a finalidade expressa de fomentar investimentos industriais no Estado; (ii) a existência de mecanismos de controles referentes à habilitação ao incentivo e ao desenvolvimento das atividades incentivadas; (iii) a ocorrência, no caso concreto, de evolução e crescimento da produção da contribuinte após o início de recebimento do incentivo fiscal.

- diversamente do alegado pela autoridade fiscal, o Estado de Pernambuco exige que as empresas incentivadas não permitam a "redução da capacidade instalada de produção", nem a "redução do nível de recolhimento do imposto de produção não incentivada em benefício do aumento da produção incentivada", além de exigir a realização da "totalidade dos investimentos previstos no prazo de até 36 (trinta e seis) meses".

- acusou equívoco na premissa adotada pela autoridade fiscal, no tocante à necessidade de aplicação das subvenções do PRODEPE como requisito para caracterização como subvenção para investimento, já que a faculdade quanto à aplicação do incentivo em capital de giro e investimento, não significa que inexista um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que assegure que a renúncia fiscal tenha se materializado em implantação ou expansão do empreendimento econômico.

- como evidência da aplicação dos incentivos na expansão de suas atividades, em atendimento à finalidade de concessão dos incentivos estaduais em análise, apresentou o incremento obtido, durante o uso dos incentivos, na ampliação de sua produção, refletida no aumento da quantidade de baterias produzidas, bem como da mão-de-obra empregada.

- acerca da natureza jurídica e características do crédito presumido do IPI - Regime Automotivo falou que a União lança mão de parcela de sua arrecadação para subvencionar determinados contribuintes, objetivando atrair e induzir que empresas se estabeleçam e se desenvolvam em determinadas regiões.

- fez menção e transcreveu a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.532, de 1996, (convertida na Lei nº 9.440, de 1997), para afirmar que o referido incentivo tem por finalidade o estímulo ao desenvolvimento regional e aumento do nível de emprego nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, tornando atrativos os investimentos no setor automotivo (peças e fabricantes).

- sustentou que a sistemática de concessão do incentivo com base no faturamento da pessoa jurídica se justifica por se tratar de benefício fiscal oferecido com o objetivo de estimular a instalação e desenvolvimento de novas empresas do setor na região incentivada, tornando-a atrativa e tentando superar, assim, as históricas razões de subdesenvolvimento dessas regiões (Norte, Nordeste e Centro-Oeste).

- frisou, com base na Exposição de Motivos Interministerial nº 00043/MDIC/MF, de 13/08/2001, e do Parecer nº 194, de 20/07/2001, da Consultoria Jurídica do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que o benefício fiscal tem por finalidade o desenvolvimento industrial da região.

- ressaltou o equívoco na interpretação restritiva adotada pela autoridade fiscal sobre a subvenção em tela, a qual também teve como base exclusivamente o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, no sentido de que os créditos presumidos de IPI - Regime Automotivo somente seriam subvenção para investimento se aplicados em bens ou direitos,

porquanto tal inteligência contraria frontalmente o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, uma vez que tal norma não limita a aplicação da subvenção para investimentos em bens e direitos, dispondo apenas pela não tributação das subvenções que forem recebidas, inclusive sob a forma de isenções e redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

- ressaltou que a concessão do incentivo fiscal em tela é precedida pela apresentação, por parte da impugnante, de projetos de implantação e expansão de suas atividades e que tais características revelam o distanciamento da natureza jurídica do incentivo como subvenção para custeio, os quais se destinam a fazer frente aos custos comuns (ordinários) da pessoa jurídica, sem vinculação com aumento da capacidade produtiva.

- aduziu que, sendo a subvenção de investimento destinada a projetos de expansão e modernização dos empreendimentos, sua aplicação, como medida a assegurar o melhor uso dos recursos, deve ocorrer de forma adequada aos ciclos de investimentos planejados para os projetos incentivados. Interpretar que a legislação aplicável exige que os investimentos sejam realizados em proporção direta e à medida em que recebidos os recursos da subvenção de investimento é dar ensejo a verdadeira imposição de uso não planejado dos recursos.

- respeitadas as vedações de distribuição de resultados e de uso dos recursos em atividades de custeio, afirmou que a manutenção de saldo dos recursos incentivados em aplicações financeiras, para seu uso de forma planejada, durante a vigência dos incentivos, evitando o desperdício de realização de investimento em momento de maturação dos investimentos anteriores, é medida de correto planejamento e certamente alinhada com o propósito da concessão dos incentivos em questão.

- afirma que é entendimento pacificado no âmbito do STJ que os créditos presumidos não são considerados receitas.

- requer, em pedido sucessivo e eventual, caso não acolhidas suas razões e não julgada improcedente a infração, determine o expurgo da base cálculo do PIS e da COFINS, dos valores reconhecidos pela fiscalização como investidos em bens e direitos, conforme item 50 do TEAF.

- no presente caso, é inegável serem os incentivos do PRODEPE e do REGIME AUTOMOTIVO subvenções concedidas sob forma de créditos presumidos e, no caso de mantido o entendimento de que seriam para custeio, voltado à redução de custos com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado, os respectivos valores devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS, por não terem a natureza de receita.

- também contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Posteriormente, a recorrente informa que obteve julgamento favorável no processo principal nº 10480.720836/200355, que se refere à tributação das subvenções para o IRPJ e para a CSLL, com o cancelamento do lançamento relacionado à tributação das subvenções, conforme teor do Acórdão nº 1102-001.226, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção. Este entendimento foi mantido em sede de julgamento de Recurso Especial da PFN, pois conforme o Acórdão nº 9101-002.394, de 13/07/2016, da Câmara Superior de

Recursos Fiscais, a natureza dos créditos presumidos fruídos pela recorrente foram reconhecidos como subvenção para investimento.

Por fim, requer a recorrente que seja observada a decisão do processo principal para se evitar decisões conflitantes, cita o art. 2º, IV e § 5º do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Lucia Miceli - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

Preliminar de nulidade

Em face às ambigüidades e contradições constantes nos lançamentos, requer a nulidade do lançamento por erro na sua construção, em afronta ao artigo 142 CTN, impedindo o exercício do pleno direito de defesa, desrespeitando o artigo 5º, inciso LV da CF/88. Alega que autoridade fiscal considerou que os incentivos seriam subvenção para investimento, para fins de calcular o excesso na distribuição dos dividendos; e também os considerou como subvenção para custeio, para fins de lançamento com sua inclusão na base de cálculo do PIS e COFINS.

Não assiste razão à recorrente. Um auto de infração será considerado nulo se os procedimentos não estiverem dentro do previsto no artigo 142 do CTN, bem como no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. No presente caso, compulsando os autos, verifica-se que todos os requisitos estão atendidos, pois houve a verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível.

Também não restou configurado o alegado cerceamento ao direito de defesa, pois a autuada tinha condições de se defender, tanto que assim o fez. Nas questões de mérito, a autuada contestou a base de cálculo assim como o fundamento legal, demonstrando ter claro entendimento do lançamento.

Com relação à suposta ambigüidade do lançamento, a decisão recorrida abordou a questão, cujas razões adotada no meu voto transcrevo a seguir, no termos do artigo 57, § 3º do RICARF:

13. Embora os argumentos aqui expostos sejam suficientes para não acatar a tese da nulidade, cumpre ainda esclarecer que, para caracterizar a ocorrência do excesso de distribuição de dividendos, a autoridade fiscal firmou seu convencimento, com base nas justificativas apresentadas pelo sujeito passivo e na constatação que fez considerando os valores contabilizados na reserva de subvenção para investimento. Todavia, não se verifica no contexto do Termo de Encerramento em estudo que a autoridade fiscal exerceu juízo de valor pela regularidade da constituição da indigitada reserva. Apenas aferiu a existência da

mencionada contabilização. Ao contrário, no bojo de todo o Termo e Encerramento verifica-se nitidamente que o autuante posiciona-se no sentido de qualificar, fundamentadamente, que os mencionados incentivos são subvenção para custeio, inclusive para a hipótese das exigências do PIS/PASEP e da Cofins, que constituem a lide aqui analisada.

14. Aduza-se que o autuado pode até não concordar com o enquadramento jurídico efetuado pelo Auditor-Fiscal em relação aos subsídios recebidos. Entretanto, esta eventual discordância trata-se de matéria de mérito e, se acatada, tem como consequência a declaração de improcedência, total ou parcial, da autuação, mas nunca a decretação de sua nulidade, que somente tem cabimento, segundo exposto anteriormente, nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (incompetência do autuante ou de preterição do direito de defesa).

Ademais, especificamente com relação ao lançamento de PIS e COFINS, o auditor fiscal consignou taxativamente no Termo de Encerramento da Ação Fiscal que a recorrente incorreu "na infração de falta de inclusão de receitas nas bases de cálculo dessas Contribuições; aqui, independentemente da discussão técnico-contábil de tais receitas se tratem de SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO (classificadas como outras receitas operacionais) ou SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS (classificadas como receitas de natureza não operacional)". (grifei)

Nestes termos, não há qualquer dúvida quanto ao posicionamento do auditor fiscal com relação ao lançamento do PIS e COFINS, pois restou claro que independe da natureza da subvenção, podendo ser para custeio ou investimento, pois o resultado será o mesmo: a inclusão na base de cálculo dos valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS e IPI.

Outra alegação que ensejaria a nulidade seria que o lançamento afrontaria a legislação e jurisprudência no sentido de que há reflexos distintos dependendo se for para investimento ou custeio, violando o artigo 21 da Lei nº 11.941/09. Ocorre que este argumento é também relacionado ao mérito, cabendo, caso acatado, na improcedência, total ou parcial, do lançamento.

Por todo acima exposto, deixo de acolher a preliminar de nulidade.

Do mérito - da natureza dos os incentivos do PRODEPE e do REGIME AUTOMOTIVO

Em seu recurso voluntário, a recorrente sustenta que os incentivos a que fez jus seriam classificados como subvenção para investimento, uma vez que:

1) Com relação ao PRODEPE (crédito presumido de ICMS): (i) foi concedido com a finalidade expressa de fomentar investimentos industriais no Estado de Pernambuco; (ii) existem mecanismos de controles referentes à habilitação ao incentivo e ao

desenvolvimento das atividades incentivadas; (iii) a ocorrência, no caso concreto, de evolução e crescimento da produção da contribuinte após o início de recebimento do incentivo fiscal.

2) Com relação ao Regime Automotivo (crédito presumido de IPI): também foi concedido com o objetivo de incentivar a instalação e expansão da empresa, inexistindo qualquer limitação no Decreto-Lei 1.598/77 quanto à sua aplicação exclusivamente em bens e direitos diretamente relacionados com o projeto incentivado.

Passo a julgar.

Como já mencionado no relatório, os lançamentos de PIS e COFINS são reflexos do auto de infração de IRPJ e CSLL, consubstanciado no processo administrativo nº 10480.720836/2013-55, que decorre da exclusão indevida de receitas de subvenções de incentivos fiscais de ICMS (PRODEPE) e do IPI (Regime Automotivo). Naquele processo principal, a natureza das subvenções é o centro da lide, uma vez que o auditor fiscal concluiu que os dois programas seriam para custeio, devendo estes valores serem incluídos na base de cálculo do IRPJ e CSLL. No recurso voluntário apresentado naquele processo, a recorrente repete as mesmas alegações de fato e de direito já relatadas neste processo para cobrança do PIS e COFINS, afirmando que a subvenção dos mencionados programas seriam para investimento, o que afastaria a tributação de IRPJ e CSLL.

Como noticiado pela própria recorrente, esta matéria já está definitivamente julgada nos autos do processo administrativo principal nº 10480.720836/2013-55, com decisão favorável à tese da recorrente, conforme Acórdão nº 9101-002.394, de 13/07/2016, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa transcrevo a seguir:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMAS. PRODEPE. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PARA REGIME AUTOMOTIVO INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.

Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispondo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou

expansão do empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento

No citado acórdão, da lavra do i. Conselheiro André Mendes de Moura, concluiu-se que os dois programas - PRODEPE e CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PARA REGIME AUTOMOTIVO - atenderiam, em tese, os requisitos para que fossem considerados como subvenção para investimento. Faltaria a verificação de outro requisito, que seria se os recursos teriam sido efetivamente aplicados em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Da análise das informações constantes no próprio Termo de Encerramento da Ação Fiscal, concluiu-se que restou demonstrada a aplicação de 72% , em ativo fixo, dos valores recebidos dos citados programas. A seguir, transcrevo parte do voto que analisa esta questão:

Das informações apresentadas pela Contribuinte, não contestadas pela autoridade autuante e reproduzidas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, vale apresentar o quadro sintético a seguir, com base nas informações dos anos-calendário objeto da autuação:

Aplicações em Investimento	2008	2009
Investimento Fixo		
Máquinas e Equipamentos Nacionais	14.182.996,43	6.755.403,90
Máquinas e Equipamentos Importados	3.960.702,53	10.252.404,51
Terrenos e Melhorias	236.430,00	0,00
Obras Cíveis	9.919.665,47	5.309.000,44
TOTAL	28.299.794,43	22.316.808,85

*Considerando-se apenas o ativo fixo, percebe-se a aplicação de investimentos na ordem de **R\$50.616.603,28** (R\$28.299.794,43 + R\$22.316.808,85) para os anos-calendário de 2008 e 2009.*

Por sua vez, a autuação fiscal para os programas compreendeu os seguintes valores:

AC	2008	2009	TOTAL
Prodepe	12.532.387,74	13.492.381,42	26.024.769,16
Crédito IPI	20.751.516,32	23.560.875,10	44.312.391,42
	33.283.904,06	37.053.256,52	70.337.160,58

Ora, levando-se em consideração apenas valores efetivamente aplicados em ativo fixo, percebe-se que correspondem a 72% dos valores autuados. Deve-se ainda considerar que os recursos subvencionados não tiveram ingresso e não foram aplicados exclusivamente nos anos de 2008 e 2009, ou seja, podem ter sido investidos em anos-calendário anteriores ou posteriores aos do objeto da autuação.

Por isso, o percentual de 72% evidencia a efetiva aplicação dos recursos para os anos-calendário de 2008 e 2009.

Tratam-se, portanto, de subvenções para investimento.

Como consequência, houve o cancelamento dos lançamentos de IRPJ e CSLL relativo a esta infração.

Assim, considerando que este lançamento de PIS e COFINS é reflexo do principal de IRPJ, e partindo da premissa de que se trata de subvenção para investimento, deixo de analisar as alegações quanto à natureza do benefício fiscal, passando para as demais questões de mérito.

De acordo com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal, no entendimento do auditor fiscal, estes recursos subvencionados, seja qual for sua natureza, se de custeio ou investimento, devem ser adicionados na base de cálculo das contribuições.

Já a recorrente afirma que, uma vez confirmado que se trata de subvenção para investimento, não tem incidência das contribuições, seja em função artigo 21 da Lei nº 11.941/09, que manteve a exclusão dos incentivos fiscais decorrentes de subvenção para investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS, mesmo após as alterações contábeis trazidas pela Lei nº 10.638/07.

Passo a julgar.

Uma vez que a recorrente apura o IRPJ pelo lucro real, a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS se dá pelo **regime não cumulativo**, cujas bases de cálculo estão definidas, respectivamente, pelo art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 dezembro de 2003, transcritos a seguir:

Lei nº 10.637, de 2002:

CAPÍTULO I DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DO PASEP

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Lei nº 10.833, de 2003:

CAPÍTULO I DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

De acordo com os diplomas legais acima, 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.

Entretanto, diante das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, estabelecendo novos critérios contábeis de escrituração a partir de 2008, e que afetou o tratamento das subvenções para investimento, devemos observar o que determina a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que criou o Regime Tributário de Transição. De fato, como alega a recorrente, os citados diplomas legais trataram da possibilidade de exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo da PIS e da COFINS, em especial os artigos 18 e 21 abaixo transcritos:

*Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*I – reconhecer o valor da doação ou **subvenção em conta do resultado** pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;*

*II – **excluir do Livro de Apuração do Lucro Real** o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;*

*III – **manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;***

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

(...)

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

Como a própria recorrente consignou em sua defesa, a Exposição de Motivos da MP nº 449/2008 traz as razões da exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ, e de igual modo da base de cálculo do PIS/COFINS, como forma de reforçar a capitalização das indústrias e ratificar a isenção tributária já existente à época em virtude do art. 38 do Decreto Lei 1598/77, a despeito de sua contabilização como receita, mas condicionada à sua inclusão na Reserva de Lucros a que se refere o art. 195-A da Lei 6.404/76, além de que estes valores não tenham destinação diversa que não seja as previstas no artigo 443 do RIR/99.

No presente caso, temos que estes requisitos foram devidamente cumpridos, já que:

1) consta no item 28 do TVF os valores contabilizados em Reserva de Incentivos Fiscais, tendo por base os demonstrativos extraídos da ECD:

28. Os demonstrativos abaixo, extraídos das escriturações contábeis digitais (ECD) da empresa, discriminam as destinações dadas aos resultados contábeis dos anos de 2008 e 2009:

DEMONSTRATIVO DA DESTINAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		
Ano calendário de 2008		
Discriminação	Valores em R\$	
(=) Lucro Líquido do Exercício	83.102.110,22	
(-) Dividendos Intermediários	(30.000.000,00)	
(-) Reserva Legal Constituída	(4.153.092,27)	
(-) Dividendos Distribuídos na AGO	(0,00)	
(=) Disponível após distribuição dos dividendos e da constituição da Reserva Legal	48.948.017,95	
Reserva de Incentivos Fiscais Constituída.	55.208.860,66	
Discriminação dos Incentivos Fiscais:	Redução IRPJ	3.411.646,50
	PRODEPE	12.532.387,74
	Reg. Automotivo	39.264.826,42
	Total	55.208.860,66
(=) Valor excedente dos dividendos distribuídos em relação ao Lucro Líquido do Exercício	6.259.842,71	

DEMONSTRATIVO DA DESTINAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		
Ano-calendário de 2009		
Discriminação	Valores em R\$	
Lucro Líquido do Exercício	74.977.354,07	
Dividendo Intermediário	30.000.000,00	
Reserva Legal Constituída	3.748.768,09	
Dividendo Distribuído na AGO	7.921.390,99	
(=) Disponível após distribuição dos dividendos e da constituição da Reserva Legal	33.307.194,99	
Reserva de Incentivos Fiscais Constituída	63.306.995,99	
Discriminação dos Incentivos Fiscais:	IRPJ	3.580.016,38
	PRODEPE	13.492.381,42
	Reg. Automotivo	46.234.598,19
	Total	63.306.995,99
(=) Valor excedente dos dividendos distribuídos em relação ao Lucro Líquido do Exercício	29.999.801,00	

2) Como já relatado anteriormente, também restou demonstrado que o percentual de 72% da efetiva aplicação dos recursos em ativos fixos para os anos-calendário de 2008 e 2009.

Nestes termos, concludo que assiste razão à recorrente, não incidindo a tributação do PIS e da COFINS sobre os valores decorrentes da subvenção para investimento, por força do artigo 21 c/c artigo 18, ambos da Lei nº 11.941/09.

Deixo de analisar as demais questões de mérito por ser desnecessário.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Maria Lucia Miceli - Relatora