ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10469.724404/2014-52

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10469.724404/2014-52
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-004.645 – 3ª Turma**
Sessão de	15 de fevereiro de 2017
Matéria	PIS E COFINS AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	GUARARAPES CONFECÇÕES S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Conseqüentemente, não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisum, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra ao acórdão nº **3202-002.910,** proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que as subvenções decorrentes de incentivos fiscais do ICMS, concedidos por meio do programa de incentivo e apoio ao desenvolvimento industrial oferecido pelos governos dos Estados do Ceará (PROVIN) e do Rio Grande do Norte (PROADI), não configuram como ingresso de receita, e não devem compor a base de cálculo do PIS/COFINS para fins de tributação.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"Trata o presente processo de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS e da Contribuição para o Programa de Integração Socia lPIS, fls. 03/69, anos calendário de 2010 e 2011, referente a Subvenções decorrentes de incentivos fiscais do ICMS, concedidos por meio de programa de incentivo e apoio ao desenvolvimento industrial oferecido pelos governos dos Estados do Ceará (PROVIN) e do Rio Grande do Norte (PROADI).

O Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI) é regido pela Lei nº 7.075, de 17 de novembro de 1997, e pelo Decreto nº 13.723, de 24 de dezembro de 1997, e tem por objetivo ***apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do Estado do Rio Grande do Norte através da concessão de financiamento a empresas industriais, sob a forma de contrato de mútuo.***

Já o Programa Estadual de Incentivos voltados para a Promoção Industrial do Ceará teve início em 1979, tendo sido criado nesse mesmo ano o Fundo de Desenvolvimento Industrial – FDI, pela Lei nº 10.367/79, sendo regulamentado pelo Decreto 22.719 A, de 20 de agosto de l993, Decreto nº 23.113, de 18/03/94, Decreto nº 23.913, de 21/11/95 e Decreto nº 24.670, de 16/10/97, ***com o objetivo de promover o desenvolvimento das atividades industriais em todo o território do Estado do Ceará.***

Tratamento Contábil e Fiscal das Subvenções

Até a edição da Lei nº 11.638/07, instituidora do Regime Tributário de Transição e Neutralidade Tributária, os valores apropriados a título de subvenção para investimento, para não serem tributados, ***deveriam ser***

computados como reserva de capital, empregável, exclusivamente, para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social da companhia.

Ditos montantes não poderiam, noutras palavras, sob pena de incidência de IRPJ ou de CSLL, ser destinados a outros fins.

As reservas de capital, por expressa determinação da legislação societária, só podiam ser empregadas para alguns escopos predeterminados. Mais precisamente, nos moldes do artigo 200 da Lei nº 6.404/76, tais reservas não poderiam ser utilizadas para fins outros que não os de: (a) absorção de prejuízos que ultrapassassem os lucros acumulados e as reservas de lucros; (b) resgate, reembolso ou compra de ações; (c) resgate de partes beneficiárias; (d) incorporação ao capital social e (e) pagamento de dividendos a ações preferenciais, desde que tal vantagem fosse estatutariamente assegurada a esta classe de títulos.

Com a superveniência da Lei nº 11.638/07, este panorama foi um pouco alterado. Foi introduzido na Lei nº 6.404/76 o artigo ***195A, responsável por determinar, de um lado, que as subvenções para investimento transitassem pela conta de resultados,*** *e, de outro, que estes valores fossem incluídos em* ***reserva específica para incentivos fiscais****. Previu-se, ainda, na forma do artigo 199 daquele diploma, que os valores em tela só poderiam ser destinados à integralização ou ao aumento do capital social ou à distribuição de dividendos, contanto que os importes reservados ultrapassassem o total do capital social.*

As subvenções para investimentos constituem transferência de capital, o que significa, em princípio, que não constituem lucro nem estarão disponíveis para distribuição como dividendo, eis que contabilizadas em reservas de capital, conforme disposto na Lei 6.404/76 (antes das alterações introduzidas pela Lei 11.638/07).

De se notar que a Lei 11.638/07, ao tempo que revogou o dispositivo que permitia a contabilização desses recursos em conta de reserva de capital, criou, dentre as reservas de lucros, a ***Reserva de Incentivos Fiscais****, numa demonstração clara de que* ***as doações e subvenções governamentais para investimentos não podem ser objeto de distribuição aos acionistas****. Ressalte-se que, antes dessa norma, um dos requisitos para a não tributação das subvenções era exatamente a não distribuição aos sócios (ex vi do § 2º do art. 38 do Decreto lei nº 1.598/77). Nesse aspecto, nenhuma solução de continuidade. (...).*

Verificando os assentamentos contábeis do contribuinte, nos anos-calendário de 2010 e 2011, constatamos que o procedimento adotado em relação à contabilização dos incentivos financeiros ocorreu da seguinte forma:

PROADI (1º) D – 7.1.002.020.0002 ICMS (dedução de vendas) C – 6.1.005.003.0001 ICMS (PC a recolher) (2º) D – 6.1.005.003.0001 ICMS (PC a recolher) C – 7.1.002.020.0002 ICMS (dedução da receita bruta) PROVIN (1º) D – 7.1.002.021.0002 ICMS (dedução de vendas) C –

6.1.005.003.0001 ICMS(PC a recolher) (2º) D – 6.1.005.003.0001 ICMS (PC a recolher) C – 7.1.002.021.0002 ICMS (dedução da receita bruta)

Ao adotar essa sistemática, o contribuinte reconhece o incentivo financeiro concedido no âmbito dos programas

PROADI/PROVIN como uma receita operacional (redução de custos), categoria onde se insere a subvenção para custeio.

Sendo assim, não constituiu a ***Reserva de Incentivos Fiscais****, nos termos da Lei 11.941/09, e se apropriou dos recursos subvencionados, distribuindo lucros e dividendos oriundos desses valores.*

No entanto, aqui, há uma questão de extrema relevância a ser observada: o contribuinte é beneficiário de incentivo fiscal de redução de imposto sobre a renda (75%) calculado com base no ***Lucro da Exploração*** *do empreendimento industrial. Ao reconhecer em sua contabilidade os incentivos financeiros dos Estados do Rio Grande do Norte e do Ceará como integrantes do* ***resultado operacional*** *submete tais recursos ao benefício da redução do imposto de renda.*

O Lucro da Exploração e os Incentivos Estaduais – PROADI/PROVIN

Em anos anteriores, o tratamento contábil adotado pela empresa ora fiscalizada em relação aos incentivos do PROADI e PROVIN era de receita financeira. Sendo assim, em atendimento às disposições normativas, efetuava do lucro líquido a exclusão desses valores, para efeito de cálculo do Lucro da Exploração. Porém, no ano-calendário de 2008, concluiu que o disposto no ADI SRF nº 22/2003 aplicava-se ao seu caso. Dessa forma, procedeu à retificação das declarações, a partir do ano-calendário 2002, inclusive, refazendo o lucro da exploração, no que resultou em valores substanciais, os quais já foram por ela compensados. A partir de então passou a adotar esse entendimento.

No entanto, como veremos, o ADI não disciplina os efeitos fiscais da renúncia parcial (99%) do valor do principal relativo ao financiamento do ICMS concedido pelo Poder Público às pessoas jurídicas, mas apenas da renúncia dos juros e correção monetária.

O recebimento do mútuo não pode ser considerado uma redução do ICMS: (i) porque gera uma obrigação de pagar, que somente será resolvida se for implementada determinada condição futura; (ii) porque não está vinculado ao pagamento do ICMS (o valor do ICMS é apenas um parâmetro para aplicação do financiamento. Tanto é assim, que, segundo o disposto no art. 7º, § 3º, da Lei 7.075/97, os recursos convertem-se em receita do Tesouro do Estado); (iii) para ser compatível com a linha adotada pelo ADI SRF nº 22/2003, o valor do benefício deverá ser tratado como redução de custo (NÃO OPERACIONAL) no momento do pagamento do mútuo, na medida da redução prevista no contrato estipulado com a instituição financeira, momento em que serão gerados os reflexos no valor do imposto a ser apurado e recolhido.

Portanto, ao tratar os recursos do PROADI e PROVIN, consubstanciados na renúncia do valor do principal do financiamento, como dedução direta do ICMS sobre vendas (redutora da receita bruta) reconheceu esse benefício como sendo de natureza operacional, o que não condiz com a realidade. Essa conduta resultou na inclusão no cálculo do Lucro da Exploração de valores cuja natureza jurídica, conforme já salientado, é de resultado não operacional, não foi produto da venda de mercadorias por ela fabricadas, ou seja, essa receita não foi alcançada diretamente com o uso da estrutura operacional, mas oriunda de um agente externo.

Por fim, e não menos importante, o fato de ter natureza operacional, se assim o fosse, o que não se aplica ao presente caso, não asseguraria sua inclusão no Lucro da Exploração, haja vista que a legislação se refere ao lucro da exploração do empreendimento e não da empresa como um todo, excluindo, portanto, tudo aquilo que não seja originado dos fatores de produção relacionados ao empreendimento incentivado. O benefício tem natureza objetiva, isto é, a redução do imposto de renda visa à atividade desenvolvida, e não a empresa. Por todos esses motivos, mesmo que custeio fosse não comporia tais recursos o Lucro da Exploração".

O Acórdão recorrido, restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano-calendário: 2010, 2011

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. INVESTIMENTOS. NATUREZA JURÍDICA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITAS.

Os incentivos 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 Governos Estaduais às sociedades empresárias, desde que escriturados em contas de resultados, podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide Cofins apurada no regime não cumulativo sobre subvenções governamentais de investimentos, posto não configurarem receitas da pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2010, 2011

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. INVESTIMENTOS NATUREZA JURÍDICA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITAS.

Os incentivos 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 Governos

Estaduais às sociedades empresárias, desde que escriturados em contas de resultados, podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. INCIDÊNCIA.

Não incide Cofins apurada no regime não cumulativo sobre subvenções governamentais de investimentos, posto não configurarem receitas da pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Provido.

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que o acórdão recorrido ao declarar indevida a incidência do PIS/COFINS, sobre os valores relativos a incentivos de ICMS, adotou entendimento divergente daquele que prevaleceu em outras Turmas desse Eg. CARF, além de incorrer em contrariedade à Lei.

Quanto ao tratamento contábil e fiscal das subvenções, a Fazenda aduz que: *"a fiscalização apurou que a contribuinte, nos anos-calendários de 2010 e 2011, reconheceu a subvenção estatal formulada no âmbito dos programas de incentivo PROADI/PROVIN como Receita OPERACIONAL, enquadrando-a como se tratasse de subvenção para custeio. Deixou, desse modo, de registrar a Reserva de Incentivos Fiscais (reserva de lucros), **na forma imposta pela Lei 11.941/2009**, a fim de excluir tais valores da incidência tributária. E, por conseguinte, deu destinação diversa daquela disposta para programas de incentivo ao desenvolvimento industrial, apropriando-se dos recursos subvencionados como se receita operacional fosse e, conseqüentemente, distribuindo esses valores a título de lucros e dividendos".*

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **204-01.911 e 203-13.200.** Em seguida, por ter sido comprovada a divergência jurisprudência, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1184/1190, foi dado seguimento total ao Recurso.

"As razões relevantes para admissibilidade do recurso foram a seguir extraídas do citado despacho:

No tocante ao ICMS, restituído por meio do contrato de mútuo, a decisão recorrida entendeu que tal ingresso configurou subvenção de investimento, razão por que não deveria integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS prevista nas Leis de Regência da cumulatividade e da não cumulatividade. Argumentou que o PN-CST nº 112, de 1978, ao acrescentar novos requisitos para a configuração de uma subvenção de investimento, inovou no ordenamento jurídico. Por conta disso, concluiu que os benefícios em questão, PROADI/PROVIN, são subvenções de investimento, não estando sujeitas à incidência das Contribuições referidas.

*O Acórdão indicado como paradigma n° **204-01.191**, em sentido oposto, entendeu que o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado-membro, em cumprimento ao Programa PROVIN, caracteriza-se como subvenção para*

custeio e deve ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição.

Na mesma linha, o Acórdão indicado como paradigma ***nº 203-13.200,*** *apoiando-se justamente no PN-CST nº 112, de 1978, defendeu que as subvenções para investimento estão sujeitas à incidência da contribuição".*

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões fls. 1200/1215, pugna pela não conhecimento do Recurso da Fazenda Nacional, por entender que não houve comprovação de divergência jurisprudencial, e na hipótese do Recurso ser conhecido, seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial.

Compulsando os autos, verifico junto ao Acórdão da DRJ, fls. 1026/1044, a motivação e fundamentos contidos na descrição do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal. Transcrevo:

"O contribuinte é beneficiário de incentivos fiscais no âmbito dos Governos dos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte, denominados, respectivamente, de Programa de Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI) e Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN).

Frente às definições trazidas pelo Parecer 112/78, questiona-se: os incentivos concedidos pelos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte caracterizam-se como subvenção para custeio ou investimento? No nosso entendimento, e aí passaremos a expor, ***referidos benefícios têm a natureza de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO****.*

Tratamento Contábil e Fiscal das Subvenções

72. Até a edição da Lei nº 11.638/07, instituidora do Regime Tributário de Transição e Neutralidade Tributária, os valores apropriados a título de subvenção para investimento, para não serem tributados, deveriam ser computados como reserva de capital, empregável, exclusivamente, para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social da companhia. Ditos montantes não poderiam, noutras palavras, sob pena de incidência de IRPJ ou de CSLL, ser destinados a outros fins.

As reservas de capital, por expressa determinação da legislação societária, só podiam ser empregadas para alguns escopos predeterminados. Maisprecisamente, nos moldes do artigo 200 da Lei nº 6.404/76, tais reservas não poderiam ser utilizadas para fins outros que não os de: (a) absorção de prejuízos que ultrapassassem os lucros acumulados e as reservas de lucros; (b) resgate, reembolso ou compra de ações; (c) resgate de partes beneficiárias; (d) incorporação ao capital social e (e) pagamento de dividendos a ações preferenciais, desde que tal vantagem fosse estatutariamente assegurada a esta classe de títulos.

74. Com a superveniência da Lei nº 11.638/07, este panorama foi um pouco alterado. Foi introduzido na Lei nº 6.404/76 o artigo 195-A, responsável por determinar, de um lado, que as subvenções para investimento transitassem pela conta de resultados, e, de outro, que estes valores fossem incluídos em ***reserva específica para incentivos fiscais****. Previu-se, ainda, na forma do artigo 199 daquele diploma, que os valores em tela só poderiam ser destinados à integralização ou ao aumento do capital social ou à distribuição de dividendos, contanto que os importes reservados ultrapassassem o total do capital social.*

75. Não é difícil notar, nesses termos, que o tratamento contábil das subvenções para investimento era – e ainda é – rígido, ***sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL****. Em outras palavras, os recursos subvencionados, para que não sejam tributados, devem ser mantidas em reservas de capital ou de lucros, conforme o período de apropriação, e só podem ser utilizadas nos estritos lindes da lei. ... 77. As subvenções para investimentos constituem transferência de capital, o que significa, em princípio, que não constituem lucro nem estarão disponíveis para distribuição como dividendo, eis que contabilizadas em reservas de capital, conforme disposto na Lei 6.404/76 (antes das alterações introduzidas pela Lei 11.638/07).*

81. De se notar que a Lei 11.638/07, ao tempo que revogou o dispositivo que permitia a contabilização desses recursos em conta de reserva de capital, criou, dentre as reservas de lucros, a ***Reserva de Incentivos Fiscais****, numa*

*demonstração clara de que **as doações e subvenções governamentais para investimentos não podem ser objeto de distribuição aos acionistas**. Ressalte-se que, antes dessa norma, um dos requisitos para a não tributação das subvenções era exatamente a não distribuição aos sócios (ex vi do §2º do art. 38 do Decretolei nº 1.598/77). Nesse aspecto, nenhuma solução de continuidade. (...). ...*

86. Assim, como condição para a não tributação, as pessoas jurídicas que obtiverem subvenções para investimento do Poder Público deveriam creditá-las à reserva de capital. Com a revogação da alínea d do §1º do art. 182 da Lei 6.404/76, as subvenções governamentais não podem ser creditadas diretamente ao patrimônio líquido. Serão reconhecidas como receita ao longo do período necessário para confrontar com as despesas que a subvenção pretende compensar.

87. A par das modificações perpetradas pela Lei 11.638/2007, foi editada a Medida Provisória nº 449/2008, instituindo um regime transitório de tributação (RTT), até a regulamentação pela legislação fiscal das alterações promovidas pela lei contábil. Mas, no que tange às subvenções para investimentos, a própria MP tratou de estabelecer a disciplina fiscal.

Expostos os fatos e sua interpretação, a fiscalização constrói o lançamento a partir da definição das bases de cálculo das contribuições estabelecidas pelas leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Avança a autoridade fiscal para avaliar o tratamento dado pela contribuinte às subvenções recebidas de unidades da federação a partir do disposto no art. 18 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Nesse passo, diz a autoridade autuante que não tendo o contribuinte observado os requisitos estatuídos no art. 18 da Lei 11.941/09, acima transcrito, torna-se, evidentemente, tributável o valor das subvenções para investimentos, haja vista a natureza privada (apropriação e disponibilização dos recursos públicos aos acionistas) com que foram tratadas.

Continuando sua análise, a fiscalização passa a considerar as receitas integrantes da base de cálculo e as possíveis exclusões, concluindo que:

As receitas que não integram a base de cálculo são unicamente as definidas pelas leis acima. E a receita referente à Subvenção governamental ora tratada não se encontra entre as especificadas na norma de regência dessas Contribuições. E mesmo que constasse (a MP nº 627/13, incluiu incisos a esses artigos, dentre eles o inciso X, o qual trata da subvenção para investimentos), pelo fato do contribuinte não observar os requisitos para não tributação (constituição de reserva etc.), conforme já mencionado, sujeitar-se-ia tal valor à incidência das contribuições.

Arremata:

*Portanto, os valores registrados nos anos-calendário de 2010 e 2011 a crédito das contas 7.1.002.**020**.0010 (jan a out/2010) e 3.1.02.15 - ICMS*

*INCENTIVOS FISCAIS (a partir de nov/2010), em relação ao PROADI, 7.1.002.**021**.0010 (jan a out/2010) e 3.1.02.15 - ICMS INCENTIVOS FISCAIS, em relação ao PROVIN".*

Neste sentido, o lançamento foi efetuado com fundamento de que os incentivos concedidos pelos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte caracterizam-se como subvenção de investimento, e que , ao tratar os recursos do PROADI e PROVIN:

"*consubstanciados na renúncia do valor do principal do financiamento, como dedução direta do ICMS sobre vendas (redutora da receita bruta) reconheceu esse benefício como sendo de natureza operacional, o que não condiz com a realidade. Essa conduta resultou na inclusão no cálculo do Lucro da Exploração de valores cuja natureza jurídica, é de resultado não-operacional, não foi produto da venda de mercadorias por ela fabricadas, ou seja, essa receita não foi alcançada diretamente com o uso da estrutura operacional, mas oriunda de um agente externo".*

Verifica-se que o voto condutor da decisão recorrida, o recurso voluntário mereceu provimento sob o fundamento de que:

"O que há, de fato, são opções fiscais (tax options) para o Contribuinte que gozar de subvenções de investimento. A ele é dada, alternativamente, I) a liberdade de escriturar os valores recebidos em conta de reserva de capital, aproveitando o regime previsto no Decreto 1.598/77, excluindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores recebidos; ou II) escriturar esse montante em conta de resultado, subsumindo-se ao regime jurídico da lei 11.941/09, que permite a exclusão dos valores da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Em síntese, as subvenções de investimento analisadas neste caso podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições desde que escrituradas em conta de resultado, o que se deu no caso concreto".

Com efeito, observo que, a decisão indicada como paradigma, acórdão nº **204-01.911,** analisou tão somente a questão relativa a exigência de **PIS cumulativo**, referente aos períodos de 1999 a 2001.

Acórdão paradigma **204-01.911:**

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. O valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará, em cumprimento ao Programa PROVIN, caracteriza-se como subvenção para custeio e deve ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição.

Como se vê, as decisões paragonadas laboram a partir de legislações distintas: o Acórdão Recorrido, deu provimento ao apelo voluntário com fundamento nas leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a incidência não cumulativa do PIS e da COFINS, respectivamente, definiram as bases de cálculo das referidas contribuições, como sendo receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Por outro lado, o acórdão paradigma, trata de um sujeito passivo que esta no regime cumulativo do PIS/COFINS, têm por base de cálculo o faturamento, cujo conceito já está consolidado pelo STF no sentido de compreender apenas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços. Desse modo, as subvenções não se consubstanciam em entradas financeiras decorrentes da venda de mercadorias ou serviços, logo, esses benefícios concedidos não integram a base de cálculo do PIS/COFINS na sistemática cumulativa.

Neste passo, o acórdão indicado como paradigma não se presta a comprovar divergência jurisprudencial, trata-se de regimes jurídicos distintos do PIS e da COFINS, (cumulatividade e não cumulatividade) o acórdão recorrido versa sobre fatos geradores ocorridos em 2010 e 2011, normas posteriores, não há como comprovar dissenso jurisprudencial.

Para dirimir qualquer dúvida, resta impossível se comprovar qualquer divergência, quanto a natureza e características das subvenções, consta no Termo de Verificação Fiscal que as subvenções para investimento tem como objetivo transferir o capital, e deveriam transitar pela conta de resultados, bem como ser incluídas em reserva de incentivos fiscais, obedecendo ainda, os requisitos da lei nº 11.941/09. Neste mesmo sentido, a Acórdão recorrido interpretou e fundamentou sua decisão escorado na mesma lei.

Já o acórdão paradigma, voto vencedor da lavra do Ilustre Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos, fundamenta que o correto enquadramento contábil das subvenções e, por decorrência, à incidência da Cofins pode ser encontrado na norma legal que tratava dos lançamentos contábeis para efeito de exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, antes da edição da Lei n° 6404/76 (Lei das SA), ou seja, a Lei n°4.506/64.

Com efeito, é nítida a inexistência de divergência jurisprudencial, até porque, os paradigmas acostados pela Fazenda Nacional versão sobre normas anteriores á aplicada no acórdão recorrido, e ainda, tratam apenas do PIS e do Benefício (PROVIN) enquanto, o acórdão recorrido contempla a COFINS e trata dos benefícios PROADI e PROVIN.

Neste sentido, O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (versão atualizada, pg.30) estabelece que:

> *O RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, assim estabeleceu, em seu art. 67, § 1º, do Anexo II: "§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente."*
>
> *Em 15 de fevereiro de 2016, foi publicada a Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, com a seguinte redação: "§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente."*

No que diz respeito ao Acórdão paradigma n° **203-13.200,** o lançamento foi efetuado para exigência do PIS, referente aos períodos de apuração de **31/01/1999 a**

30/06/2002, **31/08/2002 a 30/11/2002** e **31/12/2002 a 31/12/2003**, na forma híbrida de tributação, regime cumulativo e não cumulativo das referidas contribuições. Vejamos:

> ***Período de apuração: 31/01/1999 a 30/09/1999***
>
> ***DECADÊNCIA PIS/PASEP***
>
> *Nos termos da Súmula Vinculante n° 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei n° 8.212, de 1991_ Assim, a regra que define o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários do PIS/Pasep é a do § 40 do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar da data do fato gerador.*
>
> ***INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA . BASE DE CÁLCULO RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS RECEITA BRUTA***
>
> *A diminuição de uma obrigação, originada pelo fortalecimento da moeda nacional, em detrimento da moeda estrangeira à qual está indexada tal passivo, deve ser registrada na contabilidade mediante o débito na conta das obrigações e, como contrapartida, o crédito em conta de receitas, não se admitindo que sejam creditadas contas de despesas*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O P1S/PASEP*
>
> *Período de apuração: 31/12/2002 a 31/12/2003*
>
> ***INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE, CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS. PROADI PROVIN SUBVENÇÕES fj. PARA INVESTIMENTO . REGIME DE COMPETÊNCIA.***
>
> *Nos termos do Parecer Normativo CST n 0 112, de 1979, subvenções para custeio e para investimento são contabilizadas,/ credito de receitas, operacionais e não operacionais, respectivamente se observai, ainda, o regime de competência para o reconhecimento de tais receitas, ou seja, mensalmente à medida que for sendo usufruído o incentivo, mediante a dedução do ICMS a recolher.*
>
> *INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA BASE DE CÁLCULO OUTRAS RECEITAS*
>
> *Conforme o artigo 1" da Lei n" 10637, de 2002, 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.*
>
> ***Relatório***
>
> *Trata-se de Auto de Infração cientificado pessoalmente à autuada em 29/10/2004, lavrado para a constituição de crédito tributário do PIS/Pasep,* ***na sua incidência cumulativa****, relativo aos periodos de apuração de*

31/01/1999 a 30/06/2002, e 31/08/2002 a 30/11/2002, e na sua incidência ***não cumulativa****, relativo aos períodos de apuração de 31/12/2002 a 31/12/2003, no montante cle RS; 18.781 800.21, nele incluídos juros de mora e a multa de oficio de 75%*

De acordo com o auto de infração, as diferenças apuradas nas bases de cálculo da contribuição se deveram, para ambos os regimes, à não inclusão de: a) parcelas do ICMS — Substituição Tributária (Protocolo ICMS n° 46/2000, cf autorização do Ato Declaratório Interpretativo SRF n" 19/2004, e Norma de Execução ri 03/2004 do Secretário da Fazenda do Estado do Ceará; b) de variações monetárias ativas conespondentes a ganhos registrados por conta da diminuição de divida indexada em moeda estrangeira; c) subvenções auferidas a título de incentivo fiscal dos estados do Ceará e do Rio Grande do Norte (Provin e Proadi); e d) outras receitas.

Como se observa, a motivação do lançamento do Auto de Infração do Acórdão paradigma, firma-se no sentido de que:

"diferenças apuradas nas bases de cálculo da contribuição se deveram, para ambos os regimes, à não inclusão de: a) parcelas do ICMS — Substituição Tributária (Protocolo ICMS n° 46/2000, cf autorização do Ato Declaratório Interpretativo SRF n" 19/2004, e Norma de Execução ri 03/2004 do Secretário da Fazenda do Estado do Ceará; b) de variações monetárias ativas correspondentes a ganhos registrados por conta da diminuição de divida indexada em moeda estrangeira; c) subvenções auferidas a título de incentivo fiscal dos estados do Ceará e do Rio Grande do Norte (Provin e Proadi); e d) outras receitas".

11 1 4 discussão judicial 41 Ao lavrar o presente 411 114 (sie), a autoridade fiscal incluiu valores na base de cálculo do PIS que a impugnante identificou-os como possivelmente discutidos em ações judiciais ainda em cuoso Não se pode afirmar com com toda a certeza se que valores fazem referência a estas ações, uma vez que este descritivo não foi apresentado

Estão elas às lis 523/594 e lis 597/781, e, segundo o relato feito pela Recorrente no documento de lis. 520/522, que acostou ao Recurso Voluntário em 25/04/2007, versam sobre: a) Mandado de Segurança n° 99.0009907-9, com trânsito em julgado em 13/03/2006, por meio do R.E n° 409594, no qual foi reconhecida pelo STF a inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo do P1S/Pasep de quaisquer outras receitas que não exclusivamente as decorrentes do faturamento da venda de produtos e serviços; e Mandado de Segurança n" 98 0023521-3, com trânsito .em julgado em 15/09/2006, por meio do RE n 4841 79, no qual foi reconhecido pelo ST1 a ilegalidade da exigência da inclusão do ICMS Substituição Tributária nas operações de aquisição de mercadorias (trigo e derivados) na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins

O item "b" acima referenciado será tratado mais adiante, mas, observem, meus caros pares, que a ação judicial que a autuada estava a se referir quando clamara pelo não reconhecimento da concomitância, descrita na letra "a" acima, versa justamente sobre as mesmas matérias do auto de

infração, qual seja, a conhecida tese do "alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins" Ou seja, exceção feita às "três" matérias tributárias esmiuçadas pelo Auditor-Fiscal no auto de infração, para as quais, embora estejam também diretamente relacionadas com a tese do alargamento da base de cálculo, visto que, efetivamente, não são receitas decorrentes do conceito de faturamento reconhecido pelo Poder Judiciário, mas que envolvem outras discussões sobre a forma de apropriação, as outras, ou seja, as rubricas Outras Receitas Operacionais, correções Monetárias Ativas, Rendimentos de Aplicações Financeiras, Receitas Financeiras Diversas e Receitas de Variações Cambiais, foram atingidas em cheio pela decisão judicial, o que configura, sim, a concomitância de objeto

*Após as considerações acima, há que se enfrentar o mérito das matérias que merecem ser conhecidas, quais sejam, as constantes do item **11** 002" do auto de infração, que tratou do regime da não cumulatividade, portanto, compreendendo os períodos posteriores a novembro de 2002 e sob a égide da Lei n" 10 637, de 2002, perfeitamente identificadas na leitura que faz do auto de infração combinada com os quadros demonstrativos elaborados pelo Auditor-Fiscal, a saber: 1) Variações cambiais ativas que, por se referirem aos efeitos da oscilação da moeda estrangeira em exigibilidades, provocaram redução da dívida, ou um ganho; 2) Incentivos Fiscais do Provi]] e do Proadi, contabilizados pela empresa como Reservas de Capital, mas consideradas pelo Fisco como receitas sujeitas à incidência da contribuição; 3) Outras Receitas, representadas pelas rubricas contábeis: Outras Receitas Operacionais, Variações Monetárias Ativas, Rendimentos de Aplicações Financeiras, Variações Monetárias Diversas, e Receitas Financeiras Diversas; e 4) Recolhimentos efetuados posteriormente ao início dos trabalhos de fiscalização.*

Fragmentos do voto paradigma:

Para o Fisco, trata-se de subvenção concedida correspondente à parte do 1CMS devido pela empresa, sob condição resolutiva, para que tais recursos sejam aplicados no seu capital de giro, conforme, informa, estaria estipulado nas cláusulas do contrato Explica que a empresa recebe o equivalente a 50% 4 e a 75%5 do valor financiado do ICMS, sob a única condição de que tal valor seja pago na data aprazada para o vencimento, o que configuraria as hipóteses dos artigos 116, II e 117, 11, do Código Tributário Nacional, ou seja, a empresa deveria reconhecer tais "ganhos" decorrentes da subvenção por ocasião do financiamento do ICMS e não somente por ocasião da quitação do mesmo, conforme vem procedendo a empresa, e, ainda assim, a crédito de uma conta de Reserva de Capital e não de uma conta de receitas.

Da mesma forma, a DRJ, massima venia, analisou o caso levando em conta apenas o teor dos contratos e sob o ponto de vista teórico, já que sua decisão se baseia praticamente no entendimento firmado pela antiga Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal por meio do Parecer Normativo nn 112, de 1979, quanto ao tratamento fiscal a ser dado às subvenções, o qual aqui não se contesta

De minha parte, socorro-me das considerações especificas sobre o tema "subvenções" contidas no Parecer Normativo CST nº 112, de 1979.

Mas, de qualquer modo, o referido Parecer define que as subvenções, sejam elas para custeio ou para investimento, devem compor o resultado da empresa, operacional (custeio) e não operacional (investimentos), o que nos leva a concluir- que, invariavelmente, sua contabilização se dá a crédito da conta de receitas.

Feitas tais considerações, e levando em conta que o artigo 1 0 da Lei n° 10.637, de 2002, estabelece que o fato gerador da contribuição devida ao PIS/Pasep é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, voto pela manutenção da incidência sobre as receitas decorrentes de subvenções para investimento

Verifica-se que o acórdão recorrido utilizou como fundamento para a incidência do PIS/COFINS, sobre as subvenções, o seguinte:

Feitas tais considerações, e levando em conta que o artigo 1º da Lei n° 10.637, de 2002, estabelece que o fato gerador da contribuição devida ao PIS/Pasep é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, voto pela manutenção da incidência sobre as receitas decorrentes de subvenções para investimento.

De minha parte, socorro-me das considerações especificas sobre o tema "subvenções" contidas no Parecer Normativo CST n" 112, de 1979.

Mas, de qualquer modo, o referido Parecer define que as subvenções, sejam elas para custeio ou para investimento, devem compor o resultado da empresa, operacional (custeio) e não operacional (investimentos), o que nos leva a concluir- que, invariavelmente, sua contabilização se dá a crédito da conta de receitas".

Nada obstante, consta na descrição dos fatos que integra o Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal do Acórdão recorrido, o seguinte:

Até a edição da Lei nº 11.638/07, instituidora do Regime Tributário de Transição e Neutralidade Tributária, os valores apropriados a título de subvenção para investimento, para não serem tributados, deveriam ser computados como reserva de capital, empregável, exclusivamente, para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social da companhia.

Ditos montantes não poderiam, noutras palavras, sob pena de incidência de IRPJ ou de CSLL, ser destinados a outros fins.

A par das modificações perpetradas pela Lei 11.638/2007, foi editada a Medida Provisória nº 449/2008, instituindo um regime transitório de tributação (RTT), até a regulamentação pela legislação fiscal das

alterações promovidas pela lei contábil. Mas, no que tange às subvenções para investimentos, a própria MP tratou de estabelecer a disciplina fiscal.

Avança

***a autoridade fiscal para avaliar o tratamento dado pela contribuinte às subvenções recebidas de unidades da federação a partir do disposto no art. 18 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Nesse passo, diz a autoridade autuante que: não tendo o contribuinte observado os requisitos estatuídos no art. 18 da Lei 11.941/09, acima transcrito, torna-se, evidentemente, tributável o valor das subvenções para investimentos, haja vista* a natureza privada (apropriação e disponibilização dos recursos públicos aos acionistas) com que foram tratadas. fls1033.**

Deste modo, o acórdão paradigma utiliza como fundamento para justificar a incidência do PIS/COFINS, o artigo 1º da lei nº 10.637/2002 e Parecer CST nº 112/1979, por outro lado, o acórdão recorrido fundamenta pela não incidência do PIS/COFINS o artigo 21 da lei n°11.941/09.

Com efeito, é nítida a inexistência de divergência jurisprudencial, até porque, o paradigma acostado pela Fazenda Nacional versa sobre normas anteriores á aplicada no acórdão recorrido, e ainda, não trata dos efeitos e do enquadramento contábil contidas na lei nº 11.941/09.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de não conhecer o Recurso interposto pela Fazenda Nacional, em razão de não ter sido comprovada divergência, nos termos do § 1º da Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016.

É como voto é como penso.

Demes Brito