



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.729839/2013-11
ACÓRDÃO	3401-014.214 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REAL COMERCIO E INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 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/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

O processo traz lançamento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Relata o auditor no Termo de Encerramento da Ação Fiscal que a contribuinte tem como atividade principal a fabricação de refrigerantes, sujeitando-se à incidência monofásica do PIS e da Cofins quanto aos produtos de sua fabricação e à incidência não cumulativa quanto às demais receitas.

Que no período fiscalizado a empresa foi beneficiária do PROADI, programa de incentivo fiscal do ICMS concedido pelo Estado do Rio Grande do Norte, que consiste no recebimento de subvenção da seguinte forma: do ICMS a pagar a cada período de apuração, até 75% do valor que deveria ser pago é transformado em empréstimo à empresa, que não recolhe esta parte.

Posteriormente, no prazo acordado para pagamento do empréstimo, a empresa é beneficiada com a redução de até 99% do valor a pagar, dependendo do cumprimento de condições determinadas, de modo que recolhe apenas 1% do valor que pegou emprestado.

Relata o auditor que a contribuinte registrou os valores da subvenção recebida do PROADI em conta de resultado e os incluiu nas bases de cálculo para a tributação do IRPJ e da CSLL, tributando-os.

E que, embora tenha oferecido as receitas de subvenção à tributação do IRPJ e da CSLL, não as ofereceu à tributação das contribuições do PIS e da Cofins. Motivo pelo qual foram tributadas de ofício, resultando no lançamento de insuficiência de recolhimento das contribuições.

Além desta infração, apurou o auditor que a contribuinte utilizou em dezembro de 2009 créditos de dezembro/2004 a novembro/2007 que não haviam sido apropriados nos períodos próprios, informando-os para desconto no Dacon, de uma só vez, como se fossem créditos do mês de dezembro de 2009.

Informa o auditor que tais créditos só poderiam ser admitidos nos respectivos períodos a que pertencem. E que um aproveitamento extemporâneo desses só seria permitido mediante a retificação dos Dacons desde os períodos de competência, para a correta apropriação dos créditos, em diversas soluções de consulta.

Assim, sendo indevida a apropriação dos créditos extemporâneos nº Dacon de dezembro/2009, tais créditos foram glosados na fiscalização.

Considerando as receitas do PROADI omitidas e as glosas dos créditos extemporâneos o auditor refez a escrituração do PIS e da Cofins do período em tela apurando em alguns meses insuficiências de recolhimento e, também em alguns meses, créditos (os extemporâneos) indevidamente utilizados. Lanço tais infrações no Auto de Infração combatido.

A contribuinte teve ciência do Auto de Infração em 18/12/2013 e em 17/01/2014 apresentou sua impugnação.

[...]

Dos créditos extemporâneos Quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, alega a contribuinte que podem ser feitos sem a prévia retificação dos Dacons, conforme § 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Afirma que em momento algum a fiscalização contestou a existência ou a legalidade dos créditos apresentados, apenas negou o aproveitamento extemporâneo devido ao descumprimento de uma obrigação acessória, mesmo que inexistindo previsão legal para tanto.

[...]

Cita vários acórdãos do CARF com o mesmo entendimento seu.

[...]

O citado acórdão decidiu pela procedência em parte da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Anocalendário:

2009, 2010, 2011 PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL ICMS.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de desoneração de ICMS a pagar, constituem, em regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo da contribuição. Ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, a partir da Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, que pode ser excluída da base de cálculo do PIS, desde que comprovado o cumprimento dos requisitos estabelecidos nos arts. 18 e 21 daquela lei.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RECONHECIMENTO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

O art. 18 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que a pessoa jurídica beneficiária de subvenções governamentais para investimento deve

reconhecer o valor da subvenção em conta do resultado pelo regime de competência.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. COMPROVAÇÃO. DACON.

RETIFICAÇÕES.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Anocalendário:

2009, 2010, 2011 COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL ICMS.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de desoneração de ICMS a pagar, constituem, em regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo da contribuição. Ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, a partir da Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, que pode ser excluída da base de cálculo da Cofins, desde que comprovado o cumprimento dos requisitos estabelecidos nos arts. 18 e 21 daquela lei.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RECONHECIMENTO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

O art. 18 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que a pessoa jurídica beneficiária de subvenções governamentais para investimento deve reconhecer o valor da subvenção em conta do resultado pelo regime de competência.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. COMPROVAÇÃO. DACON.

RETIFICAÇÕES.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Anocalendário:

2009, 2010, 2011 MULTA DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA PARA O LANÇAMENTO.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil Federal detêm a competência privativa para formalizar lançamentos de ofício constituidores de crédito tributário, incluindo tributo e multa de ofício.

E conclui, tendo em conta o Regime Tributário de Transição – RTT, nos termos da Lei nº 11.941/2009:

Por todo o exposto, voto por considerar a impugnação parcialmente procedente, considerando excluídos das bases de cálculo do PIS e da Cofins as receitas do PROADI recebidas pela contribuinte de janeiro a dezembro de 2011. Após refazer a escrituração do PIS e da Cofins, conforme demonstro nos quadros abaixo, proponho:

1) manter totalmente o crédito tributário lançado dos períodos de apuração de jan/2009 a dez/2010, 2) quanto ao período de apuração de jan/2011 a dez/2011:

2.1) excluir totalmente os valores lançados a título de insuficiência de recolhimentos (apurados pela fiscalização ao considerar as subvenções do PROADI como receitas omitidas das bases de cálculos do PIS e da Cofins) 2.2) excluir parte dos valores lançados a título de créditos descontados indevidamente (valores apurados após reconstituição da escrituração do PIS e da Cofins, após a exoneração informada no item 2.1 acima.)

Inconformada com a parte da decisão de primeiro grau, que deu pela improcedência da impugnação, a contribuinte interpôs recurso voluntário, basicamente repetindo em parte os argumentos da impugnação. Especificamente, quanto aos créditos de períodos anteriores utilizados em 12/2009, aduz, que os créditos extemporâneos podem ser utilizados sem a prévia retificação dos DACON's, com base no § 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Posteriormente o feito foi convertido em diligência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

O recurso é tempestivo e dele eu conheço.

O relatório de diligência assim se manifestou:

Mediante o Termo de Intimação Fiscal, de 05/11/2018 (ciência em 07/11/2018), foi a empresa diligenciada chamada a apresentar documentos, planilhas e justificativas; todavia apenas apresentou sucessivos pedidos de prorrogação para atendimento (exceção feita a juntada dos livros Diário/Razão dos anos de 2004 a 2006) 1.

Após a concessão de três prorrogações para atendimento, cientificamos a empresa (01/04/2019) do Relatório de Diligência Fiscal no qual foi concluído que, por falta de informações suficientes, não foi possível a verificação da materialidade dos créditos defendidos pela empresa autuada. Foi dado um prazo de 30 dias para manifestação, conforme determinado na Resolução/CARF nº 3301000.652.

No último dia para vencimento do prazo (02/05/2019), a diligenciada postou 41 (quarenta e um) arquivos de notas fiscais, razão contábil (contas relacionadas a créditos PIS/COFINS) e duas planilhas (já apresentadas anteriormente no procedimento de fiscalização); passamos a analisá-los.

Realizamos, então, o exame dos documentos fiscais e dos livros diário e razão apresentados no intuito de confirmar a base dos créditos alegados pelo contribuinte no montante de R\$ 17.327.350,89, conforme abaixo discriminado (fonte Dacon/2009)

Valores do DACON (COFINS)				Valores levantados a partir das planilhas apresentadas p/Contribuinte		
Tributo	Ficha	Linha	Rubrica	Credito Dez/2009 (Cfe DACON)	Credito Ref Período de Dez/2009	Credito Ref. Períodos de Dez/2004 a 11/2007
COFINS	16A	1	Bens para Revenda	10.469.000,46	2.612.058,56	10.857.541,89
COFINS	16A	4	Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor	4.661.661,52	199.854,23	4.461.807,29
COFINS	16A	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	242.350,00	8.700,00	233.650,00
COFINS	16A	9	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	851.688,82		851.688,82
COFINS	16A	10	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	922.662,89		922.662,89
COFINS	16A	14	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	20.147.963,89	2.820.612,79	17.327.350,89
COFINS	16A	15	Créditos a Descontar a Alíquota de 7,6%	1.531.245,24	214.366,67	1.316.878,67
COFINS	16A	17	Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto	363.404,21	363.404,21	
COFINS	16A	21	Outros Créditos a Descontar	304.923,37	304.923,37	
COFINS	16A	24	TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES	2.199.572,82	882.684,15	1.316.878,67

Valores do DACON (PIS)				Valores levantados a partir das planilhas apresentadas p/Contribuinte		
Tributo	Ficha	Linha	Rubrica	Credito Dez/2009 (Cfe DACON)	Credito Ref Período de Dez/2009	Credito Ref. Períodos de Dez/2004 a 11/2007
PIS	06A	1	Bens para Revenda	13.469.600,46	2.612.058,56	10.857.541,89
PIS	06A	4	Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de vapor	4.661.661,52	199.854,23	4.461.807,29
PIS	06A	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	242.350,00	8.700,00	233.650,00
PIS	06A	9	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	851.688,82		851.688,82
PIS	06A	10	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	922.662,89		922.662,89
PIS	06A	14	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	20.147.963,89	2.820.612,79	17.327.350,89
PIS	06A	15	Créditos a Descontar a Alíquota de 1,65%	332.441,40	46.540,11	285.901,29
PIS	06A	17	Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto	79.257,43	79.257,43	
PIS	06A	21	Outros Créditos a Descontar	66.200,22	66.200,22	
PIS	06A	24	TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES	477.899,05	191.997,76	285.901,29

Após análise da vasta documentação apresentada (41 arquivos de notas fiscais e 46 de Razão e Diário), concluímos que embora o contribuinte não tenha procedido à retificação dos demonstrativos DACON anteriores, este juntou documentos suficientes para comprovar a existência das aquisições e despesas informadas extemporaneamente no Dacon de dezembro/2009.

Abaixo a conclusão por rubrica informada3:

1- Quanto aos bens para revenda (R\$ 10.857.541,89), foi realizado exame das notas fiscais juntadas em 02/05/2019, onde concluímos pela comprovação do valor informado pela diligenciada no seu Dacon dez/2009.

2- Quanto às despesas de energia elétrica (R\$ 4.461.807,29) e aluguéis de máquinas(233.650,00), concluímos, conforme notas fiscais apresentadas/valores contabilizados, que estas despesas se encontram comprovadas.

3- Quanto aos encargos sobre bens do ativo imobilizado nos valores de R\$ 851.688,82(depreciação) e R\$ 922.662,89 (aquisição ou construção), conforme estimativa (DIPJ 2004 a 2009) e valores contabilizados, concluímos pela comprovação desses valores como base de cálculo dos créditos (PIS e COFINS), conforme informado no demonstrativo Dacon/2009

No que concerne à controvérsia relativa à inclusão do ICMS, no âmbito da apuração do PIS e da COFINS, em operações vinculadas ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial – PROADI, impõe-se, inicialmente, delimitar a natureza jurídica dos valores percebidos a título de incentivo fiscal, especialmente sob a perspectiva de sua eventual caracterização como subvenção.

Em consonância com essa compreensão, o Parecer Normativo CST nº 112/1978 — embora voltado, especificamente, ao tratamento das subvenções no âmbito do Imposto sobre a Renda — esclarece que a subvenção não se reveste da natureza jurídica de pagamento nem de compensação, qualificando-se como mera contribuição pecuniária concedida em favor de pessoa física ou jurídica, com o objetivo de assegurar sua manutenção ou de permitir a execução de atividades, serviços ou obras compatíveis com seu objeto social. Tal entendimento, por sua natureza conceitual, projeta efeitos interpretativos relevantes também para a análise da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS.

No plano normativo, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos públicos, definiu expressamente as subvenções em seu art. 12, § 3º, ao classificá-las como transferências correntes destinadas a cobrir despesas de custeio de entidades públicas ou privadas, sem exigência de contraprestação direta ao ente concedente. Vejamos:

Art.12. (...)§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Dessa forma, à luz da doutrina, da orientação administrativa consolidada e do arcabouço legal aplicável, os incentivos concedidos no âmbito do PROADI apresentam natureza jurídica de subvenção, caracterizando-se como apoio estatal voltado à promoção do desenvolvimento econômico regional, e não como receita operacional decorrente do exercício da atividade empresarial. Tal enquadramento é determinante para a correta análise da incidência do PIS e da COFINS, bem como para a definição do tratamento a ser conferido ao ICMS correlato, afastando-se interpretações que impliquem a tributação de valores que não se incorporam ao patrimônio do contribuinte a título de riqueza própria.

Verifica-se que o diploma legal em referência cuida, primordialmente, das subvenções de custeio. No que diz respeito, especificamente, às subvenções econômicas — uma vez que as subvenções sociais não se mostram relevantes para a solução da controvérsia, por estarem vinculadas a entidades cujas receitas, via de regra, situam-se fora do campo de incidência

tributária — a Lei nº 4.320/1964 estabelece, em seu art. 16, as finalidades a que se destinam tais transferências:

II) Das Subvenções Econômicas Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais; b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

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

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

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

Art. 44. Integram a receita bruta operacional: (...)

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

Ainda com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação alterada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, que prescreve em seu art. 38, §2º:

Art.38. (...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

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

Ainda o CARF:

Número do processo: 11516.720832/2016-28

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 3ª SEÇÃO

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 30/04/2011 a 30/06/2011 CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que os créditos presumidos do ICMS, como Subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, não cumulativas. No caso concreto, muito embora requisitado cópia da Escrituração Contábil Digital (ECD) e do Balancete apensados aos autos, não se discutiu a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reservas, devendo, então, tais valores serem excluídas da base de cálculo dessas contribuições. Base na Solução de Consulta COSIT no 99.011, de 14 de dezembro de 2021.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 PIS. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Número da decisão: 9303-015.011

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Assim, merece prosperar o pleito da contribuinte

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior