



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

Processo n° 10600.720010/2015-44
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.736 – 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria PIS/Cofins - Base de Cálculo
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ELETROSOM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2012

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS.

No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei nº 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido totalmente destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2012

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS.

No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei nº 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido totalmente destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 2.034 a 2.053), contra o Acórdão 3201-003.088, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 2.015 a 2.032), sob a seguinte ementa, no que interessa à discussão (o mesmo foi consignado para a Contribuição para o PIS/Pasep):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de "receita" para fins de incidência das contribuições ...

Ao recurso foi dado seguimento (fls. 2.057 a 2.059) e o contribuinte não apresentou Contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, a discussão restringe-se à incidência ou não da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime da não-cumulatividade, sobre subvenções do ICMS, mais especificamente neste caso, as do Programa CENTROPRODUZIR, do Estado de Goiás.

Em primeiro lugar, cabe consignar que o lançamento não se deu pelo fato de a Fiscalização ter considerado a subvenção como para custeio – e não para investimento, o que fica claro no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.495 e 1.496), quando se diz que “... *conforme a cláusula 4, parágrafo segundo do contrato ... o saldo devedor a ser pago do financiamento adquirido do Estado de Goiás foi convertido em subvenção para investimento no período em questão*”, o que foi ratificado pela DRJ/Belo Horizonte (fls. 1.873), ao dizer o Relator que “... *tem-se por atendidos os três requisitos mencionados na conclusão do Parecer Normativo CST nº 112/1978 ... para que a subvenção ora examinada seja qualificada como subvenção para investimentos*”.

De toda forma, com a edição da Lei Complementar nº 160/2017 – cujo art. 9º deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo os §§ 4º e 5º, isto perdeu a importância, pois todas passaram a ser consideradas para investimento, “com efeitos retroativos”:

Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Superada esta questão, tratemos da inclusão ou não das subvenções para investimento na base de cálculo das contribuições, no regime da não-cumulatividade.

Os períodos de apuração atingidos estão entre a data da vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008), que promoveu profundas alterações na Contabilidade – e os lançamentos contábeis é que serão nosso principal foco –, e a data (1º de janeiro de 2015) a partir da qual, com as alterações nos diplomas legais que regulam a cobrança das contribuições feitas pela Lei nº 12.973/2014, estes ingressos foram expressamente excluídos da base de cálculo.

Entre os vários itens alterados da Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a sê-lo como receita.

Assim, compondo o resultado, as subvenções para investimento poderiam ser distribuídas aos societários, não mais se aplicando a elas os conceitos antes discutidos de reserva de capital. Com efeito, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo efeito no patrimônio dos valores recebidos.

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638/2007 inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscais, com o objetivo de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuisse aos proprietários o valor da subvenção.

Portanto, a contabilização das subvenções para investimento passou a ser a seguinte:

- Reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência;
- Apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção;
- Transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido;
- Destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros.

Necessário se faz, então, verificar como procedeu o contribuinte na contabilização das subvenções, e se foram atendidos todos os requisitos para que elas não fossem tributadas pela Cofins e pela Contribuição para o PIS/Pasep.

Para tal, há que se “esmiuçar” a legislação pertinente e até mesmo se adentrar em matéria de fato.

Não só por mais que útil, mas pela sua clareza e completude, recorro ao Voto Condutor do Acórdão da DRJ/Belo Horizonte – que considerou improcedente a impugnação –, transcrevendo grande parte da argumentação utilizada (fls. 1.873 a 1.877), no que se refere a esta parcela dos valores lançados de ofício:

“Conforme disposto no art. 443 (do RIR/99), a não tributação das subvenções para investimentos, isto é, seu não reconhecimento como receita do período, ficava condicionada ao registro em conta de reserva de capital, à sua não distribuição aos sócios e sua utilização exclusivamente para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital, sendo vedada a restituição aos sócios da parcela do capital eventualmente aumentada pela incorporação da subvenção.

Contudo, as disposições dos incisos do artigo 443 foram derogadas por força das modificações na Lei das S/A (nº 6.404/76) provocadas pela Lei nº 11.638/2007, diploma normativo que objetivou alinhar a legislação nacional aos padrões internacionais de contabilidade.

A alínea "d" do § 1º do artigo 182 da Lei das S/A, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo artigo 10 da Lei nº 11.638/2007 e uma nova modalidade de reserva foi criada, com o acréscimo do art. 195-A à Lei das S/A, a reserva de incentivos fiscais, para a qual seria destinada "a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento".

Com o objetivo de garantir a neutralidade tributária decorrente da aplicação dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, o Executivo editou a Medida Provisória nº 449/2008, convertida posteriormente na Lei nº 11.941/2009, que instituiu por seu art. 15 o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do Lucro Real. In verbis:

Art. 15. *Fica instituído o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.*

O RTT, facultativo para o biênio 2008/2009, tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário 2010, e consistiu, em resumo, na realização de ajustes específicos ao lucro líquido do exercício, de maneira a reverter o efeito tributário decorrente da utilização dos novos métodos e critérios contábeis, para o disciplinamento contábil vigente em 31/12/2007.

A Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 18, disciplinou as condições para exclusão do lucro real das subvenções para investimento, em substituição à regra consolidada no art. 443 do RIR/1999, do seguinte modo:

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:*

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.

§ 1º *As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:*

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º *O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.*

§ 3º *Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.*

Destarte, a subvenção para investimento, que antes não transitava por conta de resultado da pessoa jurídica, com a Lei nº 11.638/2007 passa a transitar. Mas isso não significa que passou a ser, automaticamente, tributada como receita do exercício. A não tributação continuou a depender do igual cumprimento de requisitos, com finalidade última de evitar que tais recursos fossem apropriados privadamente pelos sócios das empresas beneficiadas.

A criação da Reserva de Incentivos Fiscais demonstra, por si só, que as doações e subvenções governamentais para investimentos não podem ser objeto de distribuição aos acionistas, o que continua sendo requisito para a não tributação das subvenções de investimento recebidas.

O artigo 21 da Lei nº 11.941/2009, por sua vez, determinou, em seu parágrafo único, que o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata art. 18, poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

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.

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.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, observa-se que as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT deverão contabilizar como receita as subvenções governamentais para investimento, podendo excluí-las da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado, desde que cumpridos os mesmos requisitos que a excluem da tributação do IRPJ como receita do exercício.

As pessoas jurídicas não optantes pelo RTT e tributadas pelo regime não-cumulativo das contribuições, em regra, não têm embasamento legal para referida exclusão. Conforme já dito, a opção pelo RTT foi facultativa nos anos-calendário de 2008 e 2009, sendo obrigatória a sua adoção a partir do ano-calendário de 2010 na determinação do Imposto de Renda, da CSLL, do PIS e da Cofins.

*No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 40, a Autoridade Fiscal relata que no período fiscalizado (AC 2010 a 2012), os valores referentes aos incentivos fiscais da Secretaria da Fazenda de Goiás foram contabilizados mensalmente a débito da Conta 402 - ICMS a recolher (conta do Passivo Circulante) e a crédito da **Conta 13191 - Incentivos Fiscais SEFAZ GO (conta de resultado - outras receitas/despesas operacionais)**, [...].*

Da análise das DIPJ da Interessada dos exercícios de 2011 a 2013 (AC 2010 a 2012), que corresponde ao período de apuração dos lançamentos do presente processo, extratos às fls. 1697/1858, constata-se o seguinte:

- No ano-calendário de 2010, a Interessada não manteve as receitas de Subvenções para Investimento em Reserva de Lucros, e nem as excluiu do Livro de Apuração do Lucro Real, assim como do cálculo da CSLL.

- Nos anos-calendário de 2011 e 2012, a Interessada declarou as Subvenções para Investimento na Demonstração do Resultado, não ofereceu essas receitas à tributação do IRPJ e da CSLL, mas, assim como em 2010, não manteve as receitas de Subvenções para Investimento em Reserva de Lucros (Balanço Patrimonial - Patrimônio Líquido - Reservas).

E conforme se verifica do Livro Razão da conta 13191 - INCENTIVOS FISCAIS SEFAZ GO (fls. 148/150), todos os valores creditados nessa conta foram transferidos para a conta LUCROS A DISTRIBUIR no final de cada ano-calendário, conforme a seguir transcrito:

(Vide demonstrativo às fls. 1.877)

Verifica-se, portanto, o descumprimento dos requisitos para fruição da exclusão dessas subvenções da base de cálculo do PIS e da Cofins, em observância ao que determina os citados artigos da Lei nº 11.941, de 2009. Sendo assim, as subvenções de investimento recebidas em 2010 a 2012 estão sujeitas à tributação do PIS e da Cofins.”

Como visto, o art. 18 Lei nº 11.941/2009 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 a ele faz expressa referência, entendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep. Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor da subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributada.

Assim, nos períodos objeto da autuação, as subvenções para investimento cujos valores não tenham sido totalmente destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, devem compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia ao ilustre conselheiro relator para expor meu entendimento acerca da matéria trazida em recurso - **contabilização e regras de tributação da subvenção de investimento.**

Sabe-se que a subvenção para investimento anteriormente ao RTT – era efetivamente registrada como Reserva de Capital. E, posteriormente, como receita, mas, em respeito a neutralidade tributária – RTT, sempre foi excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins sem condições e restrições.

Para melhor elucidar a questão, trago primeiramente uma parte da história envolvendo a contabilização da subvenção para investimento.

Anteriormente ao RTT, adotava-se a redação do art. 182, § 1º, alínea “d”, da Lei 6.404/76 (Grifos meus) – revogada posteriormente pela Lei 11.638/07:

“Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

[...]”

Continuando, o PN CST 112/78 trazia que a subvenção para investimento correspondia efetivamente a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de dar-lhe suporte para aplicação específica em bens e serviços para “expandir empreendimentos econômicos” – o que é o caso vertente.

Eis o que traz o PN (Grifos meus):

“[...]”

*2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1. do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTI-MENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência***

de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

2.12 – *Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.*

[...]

E que tal subvenção deveria ser registrada em contas de reserva de capital, ainda em respeito à Nota Explicativa da ICVM 59/86:

“As reservas de capital representam acréscimos efetivos aos ativos da companhia que não foram originados dos lucros auferidos em suas operações, por não representarem efeitos de seus próprios esforços, mas assim de contribuições de acionistas ou de terceiros para o patrimônio líquido da companhia com o fim de propiciar recursos para o capital (em sentido amplo), inclusive contribuições governamentais sob a forma de subvenções por incentivos fiscais. (...) Quanto às doações e subvenções, fazem-se necessários alguns comentários adicionais. As doações recebidas pela companhia poderão ser em bens (imóveis, móveis) ou direitos. A contabilização de bens doados, tendo como contrapartida uma conta de reserva de capital, deve ser feita a valor de mercado pelo valor que custaria adquirir o bem recebido em doação. Em relação às subvenções recebidas pela companhia, elas podem ser classificadas em dois tipos diferentes: subvenções para investimento e subvenções para custeio. As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICMS e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial. As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.”

Tais normas estavam em conformidade com o art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77:

“Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

§ 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

registradas como reserva de capital.[...]”

Tal dispositivo esclarecia que deveriam ser registradas como “reserva de capital”, e não como receitas – antes da Lei 11.638/07, a subvenção para investimento.

Frise-se tal entendimento o Parecer Normativo CST 2/1978 que contemplava que as subvenções que integram a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária são aquelas destinadas ao custeio, não alcançando as que se destinem a investimentos.

O que, em breve síntese, com tal registro – não haveria como considerarmos tal subvenção na base de cálculo do PIS e Cofins.

Posteriormente e no período em questão, passamos a observar o parágrafo único do art. 21 da Lei 11.941/09 (Grifos meus):

“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) (Revogado pela 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.”

Vê-se que o parágrafo único do art. 21, inciso I, da Lei 11.941/09 traz “o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, **de que trata o art. 18 desta Lei;**”. Esse dispositivo apenas faz referência ao valor das **subvenções para investimento**. Não há

como interpretar que esse dispositivo ainda trouxe a restrição da “destinação diversa da reserva de incentivo” (distribuição de dividendos) para fins de PIS e Cofins, tal como fez para o IRPJ e a CSLL.

Tanto é assim, que a Lei 12.973/14 deixou mais claro que a restrição da “destinação diversa” da reserva de incentivo somente tem implicação para o IRPJ e a CSLL. Eis o art. 30 da Lei 12.973/14 – que, recordando, somente se aplica ao IRPJ e a CSLL (*Grifos meus*):

“Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1o Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2o As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1o ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.”

A Lei 12.973/14 trouxe dispositivo separado para fins de PIS e Cofins para sanar todas as dúvidas de que a restrição de “destinação diversa (distribuição de dividendos) da reserva de incentivo **não traz implicação para fins de PIS e Cofins – eis o dispositivo (Grifos meus):**

“Art. 55. A Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência)

[...]

§ 3o

[...]

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;”

Vê-se claro que, para fins de se evitar interpretações equivocadas, a Lei 12.973/14 trouxe dispositivo diferente para fins de PIS e Cofins - que, por sua vez, nem faz referência ao art. 30 da r. Lei - esse último dispositivo é aplicável somente ao IRPJ e CSLL e para tais tributos traz implicação tributária se for dada destinação diversa para a reserva de incentivo fiscal. Há toda lógica para isso, pois sabe-se que para fins de IRPJ e CSLL faria todo o sentido impor a restrição para a distribuição de lucros, pois efetivamente tais tributos incidem sobre o lucro, diferentemente do PIS e da Cofins.

Sendo assim, entendo que para fins de PIS e Cofins não há como se entender que tal valor seria tributável somente porque foi registrado como “receita” ou foi dada destinação diversa para a reserva de incentivo, vez que à época havia disposição legal trazendo que se foi assim registrado deveria, então, ser excluído da sua base de cálculo e a destinação diversa somente traria implicação tributária para fins de IRPJ e CSLL, e não para fins de PIS e Cofins, observando os dizeres da própria legislação à época dos fatos geradores. E clarificada pela Lei 12.973/14.

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

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama