



Processo nº 10660.901153/2012-06

Recurso Voluntário

Resolução nº **3401-002.584 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária**

Sessão de 22 de novembro de 2022

Assunto CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Recorrente AIDC TECNOLOGIA LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade da RFB de origem: a) informe se a recorrente aderiu ao RTT no ano de 2008; b) informe se a parcela decorrente das subvenções recebidas, apurada até o limite do lucro líquido do exercício, foi destinada para a formação de reserva de lucros de incentivos fiscais; e c) cientifique a recorrente acerca das informações produzidas, lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido na Resolução nº 3401-002.581, de 22 de novembro de 2022, prolatada no julgamento do processo 10660.901150/2012-64, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Arnaldo Diefenthäler Dornelles (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cujo crédito pleiteado não foi reconhecido pela autoridade fiscal. As Declarações de Compensação que pretendiam utilizar o crédito, por consequência, não foram homologadas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o indeferimento do crédito se deu em razão da realocação dos créditos relativos à aquisição de produtos eletrônicos no mercado interno e de café no mercado interno, tendo em vista que esses custos não são comuns às receitas auferidas, o que impede o seu rateio proporcional.

Além disso, a fiscalização constatou que a ora recorrente deixou de incluir a receita oriunda de incentivos fiscais (conta contábil 5105040000) na base de cálculo das Contribuições.

Cientificada do Despacho Decisório, a ora recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, onde alega, em síntese, que: (a) a fiscalização não glosou os créditos declarados, mas apenas os realocou; e (b) os incentivos fiscais do ICMS, que são subvenções para investimento, não integram a base de cálculo das Contribuições não cumulativas.

O julgamento em primeira instância resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos: (a) que não houve cerceamento do direito de defesa; (b) que os débitos das DComp não homologadas se tratam de confissão de dívida; (c) que o processo trata de reapuração nos débitos e nos créditos, com alteração de percentual de rateio; (d) que o fato do sujeito passivo alegar que não ter havido glosa, mas mera realocação de créditos, não elide a existência dos débitos informados por ele, uma vez que não havendo créditos suficientes a compensação não pode ser homologada; (e) que este processo não é de cobrança de débitos mas de pedido de resarcimento e não homologação de compensação; (f) que o sujeito passivo não contestou os valores dos créditos apurados pela autoridade fiscal (e seus rateios), para cada um dos meses do trimestre, salvo a tributação (débitos) gerada pela inclusão dos incentivos fiscais; (g) que nos autos não há definição de que tipo seriam os "incentivos fiscais" informados pelo sujeito passivo em sua contabilidade; (h) que na sua impugnação não foi apresentada qualquer comprovação do enquadramento do tal incentivo fiscal, ou de sua efetiva origem, não foi juntado pelo sujeito passivo documento algum, ou mesmo a legislação estadual que o concedeu; (i) que o § 3º do art. 150 da CF prescreve que a vedação prescrita em sua alínea "a" não se aplica na exploração de atividades econômicas, muito menos trata-se dessa vedação quando a subvenção, benefício fiscal ou incentivo fiscal é dado a uma pessoa jurídica de direito privado; (j) que se a receita viesse de uma outra pessoa jurídica de direito privado, ao invés do poder público, ela também seria tributada - tratamento isonômico; (k) que a tributação da subvenção ou do incentivo fiscal não está vedada pelo inciso I do art. 151 da CF; (l) que a lei define a receita que comporá a base de cálculo das Contribuições; (m) que nos termos da Lei nº 10.833, de 2003, as demais receitas sempre integraram a base de cálculo das Contribuições não cumulativa; (n) que as receitas operacionais que não estão abrangidas pela Contribuições são apenas aquelas advindas da venda do ativo imobilizado, e não englobam os benefícios e incentivos fiscais; (o) que o inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964 (IRPJ) já previa que os valores auferidos a título de subvenções para custeio ou operação integravam a receita bruta operacional; (p) que geralmente as receitas advindas de benefícios / incentivos fiscais, quando tem por finalidade a implantação de instalações industriais (imobilização), gerarão, em parte, créditos da não cumulatividade das contribuições em prol das pessoas jurídicas que os realizarem; (q) que o benefício fiscal recebido se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica, não constituindo mero ingresso de caixa / direito a ser transferido para o ente Estatal; (r) que o efeito do benefício / incentivo fiscal no lucro da pessoa jurídica é o mesmo do que ocorre com o estorno de ICMS, pois de fato aquela "despesa" deixa de existir naquele valor, gerando evidentemente aumento do lucro da pessoa jurídica; (s) as exclusões da

base de cálculo das Contribuições não cumulativas são exaustivas, conforme previsto em lei; (t) que receita é toda entrada bruta de benefícios durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa e que implica aumento do seu patrimônio líquido, excluídos os ingressos decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas; (u) que as subvenções recebidas podem ser classificadas como receitas não operacionais ou receitas extraordinárias que correspondem aos eventos econômicos somados ao patrimônio líquido, não associados com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência; (v) que subvenções, no presente caso, de natureza econômica, são recursos recebidos por empresas privadas, direta ou indiretamente, de órgãos públicos, mediante aporte de recursos financeiros, devolução integral ou parcial de imposto, redução de impostos, ampliação de prazo de pagamento de imposto, isenção de imposto, etc., destinadas a implantação de empreendimentos econômicos e/ou de recuperação de custos/despesas; (w) que o fato de se poder contabilizá-las em conta patrimonial, Reserva de Capital, ou conta de resultado, Receitas não Operacionais, não altera sua natureza de receita; (x) que a Lei nº 6.404, de 1976, ao prever em seu art. 195-A que a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou de subvenções governamentais para investimentos poderá ser excluída da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, reconheceu a natureza de receitas das subvenções recebidas; (y) que até 3 de dezembro de 2008 as subvenções para custeio ou para investimento integravam a base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins no regime não cumulativo; (z) que a partir de 4 de dezembro de 2008 (data da vigência da MP nº 449, de 2008) até 31 de dezembro de 2009 (data limite em que o RTT era facultativo) as subvenções para investimentos recebidas pelas pessoas jurídicas optantes pelo RTT poderiam ser excluídos da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real (Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, art. 18 c/c art. 21). As pessoas jurídicas não optantes continuaram impossibilitadas, no referido período, de promoverem a exclusão, por falta de previsão legal; (aa) que a partir de 1º de janeiro de 2010, data em que o RTT se tornou obrigatório, todas as pessoas jurídicas poderiam excluir as subvenções para investimento da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, registradas em conta de resultado e desde que atendidos os mesmos requisitos necessários à exclusão do lucro real (Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, art. 18 c/c art. 21); (ab) que a partir de 1º de janeiro de 2015 as subvenções para investimentos poderiam ser excluídas da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins de todas as pessoas jurídicas, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; (ac) que a partir da publicação da LC nº 160, de 2017, todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS serão considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Esta hipótese aplica-se, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados; (ad) que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos unilateralmente (sem convênio) até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, passaram a ser considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 e desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mencionada Lei Complementar; (ae) que no caso em concreto, a legislação é clara quanto à tributação das subvenções para o período objeto da análise, o que por si só já é suficiente para a manutenção do lançamento; e (af) que não há nos autos comprovação do tipo de incentivo recebido pelo sujeito passivo, sua base legal, nem há comprovação se

cumpriria os requisitos legais prescritos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e as exigências de registro e depósito prescritos no art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa interpôs Recurso Voluntário argumentando: (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo; (b) que, no período, houve de fato receitas provenientes de operações de exportação de mercadorias para o exterior no montante anteriormente informado; (c) que subvenção fiscal não tem natureza de receita; (d) que caso a subvenção fiscal tivesse natureza de receita, seria possível distribuí-la aos sócios no fim do exercício anual, como distribuição de dividendos, o que é vedado; (e) que é entendimento do Carf que as subvenções estaduais não são receitas para fins de incidência das Contribuições; (f) que o Carf se apegava à jurisprudência firmada pelo STJ no sentido da não inclusão na base de cálculo das Contribuições dos valores relacionados a incentivos; (g) que o STF deu provimento ao RE 240.785-2/MG, no sentido de que a inclusão do ICMS, como faturamento, na base de cálculo das Contribuições representa violação ao inciso I do art. 195 da CF; e (h) que não sendo as subvenções e créditos presumidos do ICMS classificados como receita, não há que se falar em incluí-las na base de cálculo das Contribuições.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigmática como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Da inclusão das subvenções fiscais do ICMS na base de cálculo da Cofins não cumulativa

Conforme relatado, a fiscalização incluiu na base de cálculo da Cofins não cumulativa, devida pela recorrente no período fiscalizado, a receita oriunda de incentivos fiscais do ICMS (conta contábil 5105040000 – Receita de Incentivos Fiscais), o que foi mantido pela DRJ.

A recorrente afirma em seu Recurso Voluntário “que subvenção fiscal não tem natureza de receita”, e acrescenta que, caso tivesse, “seria possível distribuí-la aos sócios no fim do exercício anual, como distribuição de dividendos, o que é vedado, em razão de sua evidente natureza que não é receita”.

Transcreve ementa do Acórdão 9303-005.503, prolatado pela Câmara Superior em 15 de agosto de 2017, onde se entendeu que os benefícios fiscais estaduais não configuraram receita para fins de incidência Contribuições não cumulativas.

Transcreve, ainda, ementa da APL 5004137-57.2016.404.7201 SC, julgada no TRF4 em 6 de dezembro de 2016, que, na mesma linha,

entendeu que os créditos presumidos de ICMS não constituem receita ou faturamento da empresa, base de cálculo das Contribuições, e da AC 5005516-95.2014.404.7203 SC, julgada no TRF4 em 23 de junho de 2015, onde se disse que o ICMS não integra a base de cálculo das Contribuições.

Por fim, afirma que “o STF, oportunamente, deu provimento ao RE 240.785-2/MG, no sentido de que a inclusão do ICMS, como faturamento, na base de cálculo do PIS e da COFINS, representa violação ao art. 195, I, da CF”.

Sobre o fato de serem ou não receitas os incentivos fiscais do ICMS, reportamo-nos, inicialmente, ao que foi previsto no art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973, 2014, para dizer que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, devendo essa disposição ser aplicada aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados:

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"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."

Fazemos referência, ainda, ao disposto no art. 21 da Lei nº 11.941, de 2009, que, quando trata do Regime Tributário de Transição – RTT na apuração da Cofins, instituído com o objetivo de garantir a neutralidade tributária decorrente da aplicação dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos na Lei nº 6.404, de 1976, pela Lei nº 11.638, de 2007, permitiu a exclusão do valor das subvenções da base de cálculo da Cofins:

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. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

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.

Além disso, é de se destacar o disposto no inciso IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, que excluiu as receitas de subvenções para investimento da base de cálculo da Cofins não cumulativa:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

.....

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

.....

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; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Da leitura desses dispositivos, e da compreensão do contexto em que aplicáveis, resta evidente o tratamento dado pelo legislador à matéria: 1. que os incentivos fiscais do ICMS devem ser compreendidos, de forma retroativa, como subvenções para investimento; 2. que quando da aplicação do RTT (opcional para os anos de 2008 e 2009 e obrigatório a partir de 2010), era possível a exclusão do valor das subvenções da base de cálculo da Cofins; e 3. que as receitas oriundas de subvenções fiscais, a partir de 1º de janeiro de 2015 (ou de 1º de janeiro de 2014, caso tenha havido a opção prevista no art. 75 da Lei nº 12.973, de 2014), não mais integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa.

Mas o que é mais evidente é que o legislador interpretou que as subvenções para investimento, aqui incluídos os incentivos fiscais do ICMS, são receitas que, em tese, poderiam compor a base cálculo da Cofins não cumulativa. Não fosse assim, não haveria qualquer sentido nas exclusões introduzidas no inciso II do parágrafo único do art. 21 da Lei nº 11.941, de 2009, e no inciso IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003.

O curioso é que a aplicação dessa lógica, em sentido reverso, já havia sido defendida pela própria recorrente, quando, em sua Manifestação de Inconformidade, contrapondo o argumento da fiscalização de que são taxativas as exclusões permitidas da base de cálculo das contribuições, dentre as quais não se encontram os incentivos fiscais, indagou como deverá haver previsão legal para uma exclusão da base de cálculo de uma contribuição tributária, se a natureza desta operação não se amolda à hipótese de incidência?

Quanto ao argumento trazido pela recorrente em sede de recurso de que subvenção fiscal não é receita porque não pode ser distribuída como dividendo, convém olharmos as alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 2007, na Lei nº 6.404, de 1974, mais especificamente em seus arts. 182 e 195-A:

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:

.....
d) ~~as doações e as subvenções para investimento.~~ (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

.....
Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Conforme se percebe, não há a vedação apontada pela recorrente, tanto que o legislador teve que dispor no art. 195-A sobre como as subvenções governamentais devem ser contabilizadas para que possam ser excluídas da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Diante do exposto, entendo não restarem dúvidas de que os incentivos fiscais do ICMS se enquadram no conceito de receita de que trata o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003.

Não obstante, isso não significa necessariamente dizer que, para os períodos anteriores àqueles afetados pela exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo da Cofins não cumulativa, promovida pela Lei nº 12.973, de 2014, essas receitas devam ser oferecidas para tributação.

Sobre esse assunto, me valho das criteriosas análises desenvolvidas no voto vencedor do Acórdão 9303-011.441, de lavra do i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, e no voto condutor do Acórdão 9303-011.415, de lavra do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, ambos acolhidos pela Câmara Superior por maioria de votos no ano de 2021, para adotá-las como razões de decidir:

Acórdão 9303-011.441 – CSRF / 3^a Turma, de 19 de maio de 2021

Pois bem, esclarecidos os fatos sob litígio, passo à análise da matéria, que não é nova no CARF e já foi analisada por diversas vezes por este Colegiado. Assim, utilizo como razões para decidir, o voto vencedor de minha lavra (reproduzo somente parte, dando ênfase no que interessa ao aqui discutido: PA de 01/01/2012 a 31/03/2012), proferido no Acórdão nº 9303-007.622, de

20/11/2018 (PAF nº. 11516.722376/2015-70), no qual é elaborada uma abordagem completa da tributação das subvenções em amplo arcabouço normativo. Confira-se:

“(...) Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em três períodos distintos:

- (a) durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não-cumulativa das contribuições sob análise;
- (b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e
- (c) a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Primeiro Período, até 2007

Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu §1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

(...) .

Segundo Período, de 2008 a 2014

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado.

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. Deveras, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo reflexo no patrimônio dos valores recebidos.

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638, de 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 distribuísse aos proprietários o valor da subvenção.

Portanto, a contabilização da subvenção para investimento passou a ser a seguinte:

- reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência:

D = Tributos a Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Receita (aumento do resultado) XXX,XX

- apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção:

D = Receita (aumento do resultado)

C = a Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória) XXX,XX

- transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido

D = Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)

C = a Lucros e Prejuízos Acumulados (P L) XXX,XX

- destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros:

D = Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)

C = a Reserva de Incentivos Fiscais (R. Lucro P L) XXX,XX

Pelos lançamentos acima, verifica-se a mesma intenção do legislador, qual seja, permitir que os valores de subvenções para investimento, apesar de compor o lucro, não fossem distribuídos aos proprietários, mas que ficasse no patrimônio da companhia, para incentivo de suas atividades.

Em face dessa nova realidade jurídica, para fins societários, a legislação preocupou-se em dar um tratamento fiscal adequando. Assim, foi instituído o RTT - Regime Tributário de Transição, pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts.18 e 21 da Lei n.º 11.941, de 2009, a seguir reproduzidos, na redação então vigente e aplicável aos fatos geradores ocorridos no período em análise (lembmando que à opção do sujeito passivo, a Lei n.º 11.941, de 2009, pode ser aplicada retroativamente, desde 2008):

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 n.º 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 n.º 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 sócio sou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência serão 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.
(...).

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

(...).

Esclareça-se que o art. 18 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 faz expressa referência ao art.18, entendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

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, nesse período, **tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais**, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;
- porém, **por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão**, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art.1º da Lei n.º 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Terceiro Período, a partir de 2015

Com o advento da Lei n.º 12.973, de 2014, para fatos geradores a partir de 2015, temos um tratamento similar àquele dado às subvenções para investimento durante a vigência do RTT, qual seja, a subvenção para investimento, desde que seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...).

Efeitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017

Por fim, cabe analisar os efeitos do art. 9º da Lei Complementar n.º 160, de 2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, para inclusão dos §§4º e 5º ao art. 30 da referida lei.

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 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...).

§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. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

§5º O disposto no §4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017).

Os dispositivos acima determinaram que todos os incentivos relativos ao ICMS sejam considerados como subvenções para investimento, **inclusive aplicando-se essa consideração retroativamente a processos não definitivamente julgados**.

Entendo que esses dispositivos sejam aplicáveis a situações em que, cumulativamente:

- (a) a subvenção tenha sido considerada pelo contribuinte como subvenção para investimento e a autoridade fiscal tenha entendido tratar-se de subvenção para custeio;
- (b) o valor da subvenção tenha sido tratado nos termos das condições para exclusão da base de cálculo das contribuições (**basicamente seu registro em reserva, para não distribuição**); e
- (c) essa matéria ainda seja objeto de discussão nos autos do processo. (...)".

Da aplicação dos conceitos acima ao caso aqui sob análise

No caso dos autos, restou comprovado os seguintes fatos:

(i) trata-se de valores recebidos entre **31/10/2011 e 31/12/2011**, portanto no segundo período acima descrito e, que a empresa é optante pelo Lucro Real e do **regime não cumulativo** das Contribuições. Confira-se trecho reproduzido do Acórdão recorrido (fl. 975):

“Trata-se de Autos de Infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, **não cumulativas, apurados no período de 10 a 12/2011**, (...). (Grifei)

(ii) quanto às condições para exclusão do valores, no caso, o tratamento dado na contabilidade da empresa, o Contribuinte não trouxe prova nos autos da destinação da subvenção para uma conta contábil de “**Reserva de Incentivos Fiscais**”, conforme dispõe a legislação.

Sobre esse tema, cabe ressaltar que em suas contrarrazões, o Contribuinte traz a seguinte informação, fl. 1.437:

“(...) Devido ao fato de os créditos presumidos terem essa natureza de “benefício fiscal” – e estarem caracterizados como subvenções – os mesmos acabam por **reduzir os custos dos impostos devidos pelas empresas, compensando** àquelas despesas que se tornariam desvantajosas ou até inviáveis”. (Grifei)

Concluindo, temos que a partir de 1º de janeiro de 2008, com a alteração havida na Lei das S.A, fez com que os créditos presumidos do ICMS, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento, cujo valor não tenha sido totalmente **destinado em sua contabilidade à formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais**, devem compor a receita como base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo.

Acórdão 9303-011.415 – CSRF / 3^a Turma, de 15 de abril de 2021

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 ser classificadas 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 n.º 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 distribuísse 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.

Esta Turma já enfrentou a matéria no Acórdão n.º 9303-007.736, de 11/12/2018, de minha relatoria, do qual extraio trechos em que se transcreve o Voto do Acórdão de Impugnação daquele Processo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de Apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010

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 n.º 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei n.º 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 n.º 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa.

Voto

“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 derrogadas 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 subseqüentes.

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 transcrita:

(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 n.º 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 n.º 11.941/2009 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 a elas 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 a 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.

Como bem explicado nos excertos dos votos acima reproduzidos, para o período em análise no presente processo, a exclusão dos incentivos fiscais do ICMS da base de cálculo da Cofins não cumulativa depende, basicamente, da adesão da empresa ao RTT no ano de 2008 e do atendimento das condições previstas no art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009, das quais destacamos aquela que diz que a parcela decorrente das subvenções recebidas, apurada até o limite do lucro líquido do exercício, deve ter sido destinada para a formação de reserva de lucros de incentivos fiscais.

Pelos documentos e informações carreados aos autos, não me parece possível concluir se essas condições foram ou não cumpridas, de tal forma que entendo que o processo ainda não se encontra apto a ser julgado por este Colegiado, razão pela qual proponho a conversão do feito em diligência para que a unidade da RFB de origem:

- a) informe se a recorrente aderiu ao RTT no ano de 2008;
- b) informe se a parcela decorrente das subvenções recebidas, apurada até o limite do lucro líquido do exercício, foi destinada para a formação de reserva de lucros de incentivos fiscais; e
- c) cientifique a recorrente acerca das informações produzidas, lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade da RFB de origem: a) informe se a recorrente aderiu ao RTT no ano de 2008; b) informe se a parcela decorrente das subvenções recebidas, apurada até o limite do lucro líquido do exercício, foi destinada para a formação de reserva de lucros de incentivos fiscais; e c) cientifique a recorrente acerca das informações produzidas, lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Presidente Redator