



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.908227/2011-46
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.586 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de novembro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente AIDC TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 60 a 66) interposto em 02/10/2018 contra decisão proferida no Acórdão 14-87.651 - 4ª Turma da DRJ/RPO, de 28/08/2018 (e-fls. 49 a 54), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento do saldo credor da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa referente ao primeiro trimestre de 2008.

Posteriormente, apresentou Declaração de Compensação (Dcomp) utilizando o crédito postulado.

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

A DRF/Varginha-MG, por meio do despacho decisório de fls. 22/27, não reconheceu o crédito e não homologou a compensação.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 13/17, o indeferimento foi devido à reapuração do rateio dos créditos relativos à importação de modo a adequar os créditos vinculados à receita de exportação de janeiro para o percentual apurado pela fiscalização de 0,07% e de março para zero, porquanto não houve exportação nesse mês.

Também foram incluídas na base de cálculo da contribuição as receitas com incentivo fiscal, uma vez que a fiscalização considerou que todas as receitas auferidas são tributadas e não há previsão de exclusão dessa rubrica na legislação de regência.

Cientificada do despacho decisório e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 31/41, alegando, primeiramente, em resumo, que, diferentemente do que a fiscalização afirma, não houve glosa, mas sim uma realocação do crédito apurado, assim nega dever a contribuição apurada pela autoridade fiscal.

Quanto às subvenções fiscais do ICMS, argumenta que, apesar de que com a edição da Lei nº 11.638, de 2007, tais valores passarem a transitar pela conta de resultado no grupo de receitas não operacionais, a lei não tem o condão de ampliar a base de cálculo da Cofins, tampouco muda a essência do incentivo fiscal.

Alega ainda que os ingressos decorrentes das subvenções não se coadunam com operações de natureza de receita e estão fora do campo de incidência da contribuição.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 14-87.651 - 4ª Turma da DRJ/RPO, resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos: (a) que, quanto aos créditos, o que ocorreu foi uma realocação e não uma glosa; (b) que o tributo cobrado não foi constituído pela fiscalização, mas sim confessado por meio de DComp; (c) que de acordo com o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, somente os créditos vinculados ao mercado externo se prestam para compensação com débitos diversos ou ressarcimento em dinheiro; (d) que a fiscalização realocou créditos vinculados à exportação para o mercado interno tributado, passível apenas de desconto com a própria contribuição e não de compensação com débitos diversos ou ressarcimento; (e) que o fato de não ter havido glosa, mas mera realocação de créditos, não elide a existência do débito informado pela ora recorrente, uma vez que não havendo crédito suficiente a compensação não pôde ser homologada; (f) que esse processo não é de cobrança de débitos mas de pedido de ressarcimento e homologação de compensação; (g) que a base de cálculo da Cofins não cumulativa está definida no art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, como sendo o faturamento, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica; (h) que a Lei também dispõe sobre as receitas que não compõem a base de cálculo da Contribuição; (i) que as exclusões da base de cálculo são restritas àquelas previstas na Lei; (j) 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; (k) 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; (l) 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

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

recuperação de custos/despesas; (m) 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; (n) 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; e (o) que com a edição da Lei nº 12.973, de 2014, as receitas decorrentes de subvenções para investimento deixaram de integrar a base de cálculo das Contribuições não cumulativas.

Cientificada da decisão da DRJ em 04/09/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 56), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 02/10/2018 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 58), argumentando, em síntese, que: (a) o Recurso Voluntário é tempestivo; (b) houve de fato, no período de março de 2008, receitas provenientes de operações de exportação de mercadorias para o exterior no montante anteriormente informado; (c) subvenção fiscal não tem natureza de receita; (d) 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) é entendimento do Carf que as subvenções estaduais não são receitas para fins de incidência das Contribuições; (f) o Carf se apega à jurisprudência firmada pelo STJ no sentido da não inclusão na base de cálculo das Contribuições dos valores relacionados a incentivos; (g) 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) 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

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

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 primeiro trimestre de 2008, 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”.

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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 configuram 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

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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 de 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 apresentada em 11/03/2013, 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 de uma operação da base de cálculo de uma contribuição tributária, se a natureza desta operação não se amolda à base de cálculo da contribuição?”.

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:

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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

.....
Art. 195-A. A assembleia 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 neste ano de 2021, para adotá-las como razões de decidir:

Acórdão 9303-011.441 – CSRF / 3ª 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 nº11.638, 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 distribuisse 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

Fl. 8 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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 ficassem 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 nº 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 nº 11.941, de 2009, a seguir reproduzidos, na redação então vigente e aplicável aos fatos geradores ocorridos no período em análise (lembrando que à opção do sujeito passivo, a Lei nº 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 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 sócio 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

Fl. 9 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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 nº 10.637, de 2002, e do art.1º da Lei nº 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 nº 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 nº 160, de 2017

Fl. 10 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

Por fim, cabe analisar os efeitos do art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Fl. 11 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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 / 3ª 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 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.

Esta Turma já enfrentou a matéria no Acórdão nº 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

Fl. 12 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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 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.

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 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.

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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.

Fl. 14 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

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.

Fl. 15 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

- 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 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 (1º trimestre de 2008), 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 nº 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.

Fl. 16 da Resolução n.º 3401-002.586 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10660.908227/2011-46

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles