



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.721107/2015-73
ACÓRDÃO	3302-014.757 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIBRASA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

SUBVENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa do PIS/Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem receita tributável, não devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para afastar a inclusão das subvenções do programa do Estado de Pernambuco(PRODEPE) da base de cálculo do PIS e da Cofins.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Catarina Marques Moraes de Lima (suplente convocado(a)), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos até o presente momento, adoto como parte do meu relato, o relatório do acórdão 103-002.588, da 5ª Turma da DRJ03:

Trata-se de impugnação apresentada em face dos autos de infração referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no ano-calendário de 2011, que perfazem os seguintes valores:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Conf 5477	Valor 499.126,60
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2015)		Valor 213.766,67
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 374.344,96
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 1.087.238,23
Valor por Estorno UM MILHÃO, OITENTA E SETE MIL, DUZENTOS E TRINTA E OITO REAIS E VINTE E TRÊS CENTAVOS		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Conf 6656	Valor 108.363,01
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2015)		Valor 46.409,86
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 81.272,29
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 236.045,16
Valor por Estorno DUZENTOS E TRINTA E SEIS MIL, QUARENTA E CINCO REAIS E DEZESSEIS CENTAVOS		

Inicialmente, o Termo de Verificação Fiscal – TVF destacou que a fiscalização iniciou-se em 19/08/2014 sobre a empresa FIBRASA NORDESTE S/A, CNPJ 00.185.368/0001-71. Contudo, no curso do procedimento ocorreu a incorporação da fiscalizada, em 04/2015, pela empresa FIBRASA S/A, de modo que a sucessora passou a ser responsável tributária pelas obrigações da incorporada, nos termos dos arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional.

Não obstante a reorganização societária acima, as informações e documentos utilizados pela fiscalização dizem respeito à sucedida, salvo observação em contrário.

Conforme estatuto social, o objeto da Fibrasa Nordeste S/A, Sociedade Anônima Fechada, “é a fabricação e comercialização de embalagens, laminados e produtos afins, assim como a importação e exportação em geral e participação em outras sociedades que tenham ou não idêntico objeto social”.

Em relação a suas obrigações acessórias, a companhia apresentou DIPJ 2012, referente ao ano calendário de 2011, com a opção pelo lucro real como forma de tributação do lucro e regime de apuração anual de IRPJ e CSLL. Definiu a forma de determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal por estimativa com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, de acordo com a DIPJ 2012, tendo ainda optado pelo Regime Tributário de Transição – RTT.

No curso do procedimento fiscal, após emissão de diversos termos de intimação, para os quais a fiscalizada apresentou respostas e documentos, verificou-se a existência de infrações à legislação tributária, o que acarretou lançamentos de ofício relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IOF no período objeto de auditoria.

Especificamente quanto à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, foi imputada infração referente à insuficiência de declaração/recolhimento do PIS e da Cofins.

A fiscalização verificou na ficha 6A da DIPJ 2012 o registro na linha 33 - Doações e Subvenções para Investimento do valor de R\$ 6.567.455,21. Já na linha 18 – Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT constava o valor de R\$ 4.344.178,83. Daí, com base no FCONT, concluiu que para chegar a este último valor, o contribuinte teria excluído indevidamente o valor do incentivo fiscal no valor de R\$ 6.567.455,21. Ante essas verificações, a fiscalização entendeu que o referido incentivo concedido pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual nº 11.675/99 (Prodepe), deve ser qualificado como subvenção para custeio, e não como subvenção para investimento. Então concluiu não haver amparo legal para a exclusão dessas receitas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Cientificado dos autos em 24/12/2015 (fl 25), o impugnante apresentou sua defesa em 25/1/2016.

Inicialmente, o sujeito passivo arguiu a nulidade do auto de infração alegando que houve cerceamento do seu direito de defesa, pois não teria tido acesso à íntegra do processo.

Ainda em sede de preliminar, aduziu que a fiscalização incidiu em erro no cálculo do montante do tributo devido, pois não poderia ter aplicado, diretamente, as alíquotas da contribuição para o PIS e da COFINS sobre o valor identificado a título subvenção de ICMS do PRODEPE. Acrescenta que o correto seria ter ajustado a apuração e as declarações correspondentes, incluindo as receitas supostamente tributáveis, para, depois, apurar o novo saldo.

No mérito, tece considerações sobre o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco — PRODEPE e em seguida dispõe que o benefício concedido pelo estado de Pernambuco configura subvenção para investimento, e não subvenção para custeio, como afirmou a fiscalização. Acrescentou que a autoridade fiscal não demonstrou que os valores relativos ao benefício não teriam sido efetivamente investidos.

Menciona ainda que os valores que a Autoridade Lançadora intenta tributar, na verdade, são receitas próprias do Estado de Pernambuco, das quais o ente abriu mão com o fito de impulsionar atividades como a da Impugnante para o desenvolvimento local. Logo, o montante tributado não seria receita do Impugnante.

Também alega que os valores de ICMS dispensados pelo Estado de Pernambuco através do PRODEPE estão ligados às despesas, sendo-lhes um fator redutor. Desse modo, por não configurarem receitas, não constituem hipótese de incidência do PIS/COFINS.

Ainda aduz a ocorrência *Bis in Idem*, pois teria ocorrido duplicidade na cobrança do PIS e COFINS sobre os valores subvencionados pelo Estado de Pernambuco, já

que todo o ICMS (devido e incentivado) já estaria sendo tributado pelo PIS e pela COFINS quando da inclusão do faturamento na sua base de cálculo.

O Impugnante também questiona a multa aplicada de 75%, alegando inobservância aos princípios da proporcionalidade, da isonomia e da vedação ao confisco.

Por fim, defende que os acréscimos moratórios não incidem sobre as penalidades pecuniárias, conforme previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Ante o exposto requer o acolhimento da impugnação, para efeito de reconhecer a improcedência do lançamento e, sucessivamente, que seja afastada ou reduzida a multa de ofício e, em qualquer caso, que os juros de mora sejam aplicados apenas em relação ao principal.

É o relatório.

A decisão da qual foi retirado o relatório acima, julgou improcedente a impugnação da contribuinte, recebendo o acórdão a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se acolhe alegação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa se o contribuinte tomou ciência das informações por via postal, podendo inclusive o mesmo se dirigir à unidade da Receita Federal do Brasil para obtenção e acesso a qualquer outra informação desejada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108 (VINCULANTE).

Incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

SUBVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição.

Inconformada com a decisão acima mencionada a contribuinte recorrente interpôs recurso voluntário onde reprisa as alegações trazidas em sua impugnação.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Da Preliminar

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do auto de infração sob o argumento de cerceamento do direito de defesa, em vista de inacessibilidade à íntegra do processo. Para fazer prova, anexou tela da consulta efetuada.

Inicialmente vale esclarecer que no Processo Administrativo Fiscal, a aplicação das nulidades possui regramento específico, nos termos estabelecidos no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

As situações que ensejam a nulidade estão expressamente definidas pelo ordenamento jurídico. Como não há questionamento sobre a competência da autoridade que fez os lançamentos, a alegação se restringe ao cerceamento ao direito de defesa por inacessibilidade aos autos. Referida alegação não se sustenta frente aos documentos e elementos juntados aos autos e aos ritos que devem ser seguidos no Processo Administrativo Fiscal.

A ciência da autuação ocorreu por via postal mediante entrega no domicílio fiscal do impugnante do Termo de Ciência de Lançamentos - Encerramento Total do Procedimento Fiscal. A entrega foi confirmada por meio de Aviso de Recebimento (AR dos Correios) e consta no registro de fl. 26.

Independentemente da alegação de inacessibilidade eletrônica ao processo, todos os procedimentos formais e documentos necessários foram disponibilizados ao contribuinte. Os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito constavam do TVF, das intimações e das respostas às intimações prestadas pelo próprio impugnante e dos autos de infração.

As telas de acesso ao sistema da RFB, trazidas pela recorrente, podem até demonstrar alguma dificuldade de acesso, embora não seja possível identificar se houve alguma falha de sistema ou de acesso do contribuinte. Entretanto, esta dificuldade de nenhuma forma impediria o seu acesso ao processo, em todas as suas folhas, visto que poderia, e deveria, o contribuinte, nesses casos, se dirigir à repartição para obter atendimento presencial, mediante esta alegação de dificuldade de acesso às suas informações por meio do e-Cac.

A despeito das informações necessárias terem sido entregues à recorrente, é seu direito o acesso à cópia integral do processo. Diante do óbice alegado, não parece crível que um contribuinte com este porte e interações com a Receita Federal, tendo dificuldade de acessar o sistema eletrônico, não tenha tomado nenhuma providência ou, ao menos, não tenha se dirigido à RFB para obter as informações do processo que desejasse.

Assim, um pedido de cópia do processo, se inacessível por alguma falha ou indisponibilidade de sistema (e-Cac), pode ser perfeitamente obtido na repartição, em atendimento presencial. Importa destacar que os sistemas eletrônicos são adotados nos órgãos federais e no Poder Judiciário e têm o condão de ampliar e facilitar o acesso às informações, não de obstar.

Ainda em sede de preliminar, a recorrente suscita a nulidade dos autos em razão de suposto erro no cálculo do tributo devido, pois deveria a fiscalização refazer a apuração das contribuições.

Do TVF, extrai-se que a fiscalização demonstrou os fundamentos legais e apresentou os cálculos que lastrearam os tributos objetos dos lançamentos, sem haver a necessidade, como alega o requerente, de refazer e corrigir os demonstrativos apresentados ao Fisco. Há de se ressaltar que, se tal exigência fosse correta, agiria a Autoridade Fiscal como revisor contábil dos demonstrativos do contribuinte.

Veja que a fiscalização apenas questionou a omissão de receita decorrente de incentivo fiscal auferido pelo requerente, valor que, a princípio, não implicaria em alteração nos créditos apurados e, por conseguinte, teria como efeito apenas a elevação das contribuições devidas.

Assim, caso a recorrente entendesse que deveria haver nova reapuração das contribuições, em vista de eventual erro de cálculo efetuado pela fiscalização, caberia a ele demonstrar nos autos os cálculos que aduz serem corretos.

Logo, não é razoável que o impugnante suscite a nulidade do auto tendo em conta um suposto erro do Fisco que não fora efetivamente demonstrado. Se tal questionamento fosse

passível de anular lançamentos constitutivos de créditos tributários, estaríamos diante da possibilidade de contribuintes apresentarem alegações genéricas e se beneficiarem destas, de modo a nunca terem de responder por créditos tributários constituídos por lançamentos de ofício.

Em vista do exposto, não acolho as preliminares de nulidade.

II – Mérito

Quanto à questão de fundo, a discussão limita-se aos incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, os quais a fiscalização considerou subvenções para custeio e, portanto, sujeitos à incidência tributária.

Pertinente, neste momento, verificar a legislação sobre o tratamento tributário dado às concessões governamentais.

Nesse sentido, adoto os ensinamentos do Conselheiro Marcos Roberto da Silva, contido no Acórdão nº 3401-012.621, em sessão de 27.02.2024, que passo a transcrever:

“Conforme bem delineado pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, citado e reproduzido pela decisão de primeira instância, as subvenções para custeio dizem respeito a incentivos nos quais destinam recursos a pessoas jurídicas com vistas a auxiliá-las em suas despesas correntes e operacionais. Já as subvenções para investimentos destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos.

No que concerne às subvenções para custeio, sendo assim caracterizadas, devem integrar a receita bruta operacional, nos termos do art. 44, inciso IV da Lei nº 4.506/64 e estarão sujeitas a incidência das contribuições para o PIS e da COFINS.

Já em relação às subvenções para investimentos, também sendo assim caracterizadas, a regra geral é que não devem integrar as bases de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS, nos termos dos arts. 1ºs, §3º das Leis nºs 10.637/02 (inciso X) e 10.833/03 (inciso IX), incluído pela Lei nº 12.973/2014 (vigência a partir de 1º de janeiro de 2015). Reproduzo:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

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

X - 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) (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos

Importante ressaltar que os referidos artigos, bem como outros afetos a este tema, foram revogados pela Medida Provisória nº 1.185/2023, entretanto, a produção de efeitos das revogações nela previstas somente ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 2024, conforme disposição contida no art. 16 da MP.

Diante das definições acima apresentadas, a questão a ser analisada é verificar se as subvenções governamentais concedidas pelos Estados da Bahia, Pernambuco, Mato Grosso, Piauí, Mato Grosso do Sul e Goiás devem ser consideradas Subvenções para Custeio ou para Investimento.

Antes de adentrarmos na análise das questões afetas ao cabimento da tributação das subvenções para investimentos, vejamos o tratamento contábil que deve ser aplicado às concessões governamentais.

O §2º do artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/77 dispôs que as subvenções para investimentos não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que registradas em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital):

§2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos

Como estamos diante de uma Sociedade Anônima, a Recorrente está sujeita às normas contábeis determinadas pela Lei nº 6.404/76 que, no mesmo sentido do Decreto-lei nº 1.598/77, determinava o registro das Subvenções para Investimentos na conta Reserva de Capital nos termos do art. 182, §1º, “d”. Contudo, esta determinação legal foi revogada pela Lei nº 11.638/2007, facultando a destinação das doações e subvenções governamentais para investimentos para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76.

A partir de então, o tratamento contábil a ser aplicado às Subvenções para Investimentos, conforme previsão contida no CPC – 07 R1, todas as subvenções deveriam ser contabilizadas como receitas, ou seja, compor o resultado do exercício.

Destaque-se que a Lei nº 11.941/2009 (conversão em Lei da MP nº 449/2008) teve por objetivo a garantia da neutralidade tributária decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007. Para tanto instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do Lucro Real. O art. 18 da Lei nº 11.941/2009 disciplinou as condições para exclusão das subvenções para investimento do lucro real nos seguintes termos: 1) reconhecer o seu valor em conta de resultado pelo regime de competência; 2) excluir do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); 3) manter em reserva de lucro a parcela decorrente de subvenções até o limite do lucro líquido; 4) adicionar ao LALUR quando tiver destinação diversa. Repare que, apesar de estar tratando de Lucro Real, o art. 21 ressalta que poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS o valor das subvenções de que trata o referido art. 18.

Ou seja, de acordo com a Lei nº 11.941/2009, verifica-se a necessidade de análise do tratamento contábil dispendido às subvenções para investimentos em relação aos requisitos e condições aplicados não só para fins de tributação do imposto de renda pelo lucro real mas também para as contribuições sociais.

Passando à análise das questões afetas à tributação. A regra geral para fins de tributação das contribuições para o PIS e da COFINS é que as Subvenções para Investimentos não serão tributadas nos termos dos arts. 1ºs, §3º das Leis nos 10.637/02 (inciso X) e 10.833/03 (inciso IX), a princípio a partir de 1º de janeiro de 2015, conforme já exposto parágrafos acima. Entretanto, para que não haja tributação, nos termos da lei, necessário verificar se as subvenções para investimentos de fato devem ser assim classificadas/caracterizadas tal qual enquadradas pelo sujeito passivo.

Antes da edição da Lei nº 12.973/2014, utilizavam-se os conceitos de subvenções governamentais contidos no Parecer Normativo CST 112/1978, bem como o tratamento contábil neles aplicados para verificação do seu correto enquadramento. Ou seja, deveriam ser efetiva e especificamente destinadas ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico e registradas em contas de reserva de capital (até edição da Lei nº 11.638/2007) ou compor contas de resultado do exercício com faculdade de registro em conta de Reserva de Incentivos Fiscais (após a edição da Lei nº 11.638/2007). Não cumprindo estes requisitos, as Subvenções para Investimentos seriam tributadas.

Com o advento do novo tratamento contábil dado às subvenções, é editada a Lei nº 12.973/2014 cujo art. 30 traz a determinação de que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real desde que concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos, registradas na conta de reserva de lucros (Reservas de Incentivos Fiscais) e que sua utilização seja apenas para a absorção de prejuízos ou aumento de capital.

Até a edição da Lei nº 12.973/2014, inclusive, resta evidente a necessidade de ocorrência das seguintes condições, em síntese, para que os valores recebidos a título de Subvenções para Investimento não sejam sujeitos à tributação federal: 1) concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; 2) registro em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Lucros/Reserva de Incentivos Fiscais); 3) utilizados para absorção de prejuízos ou aumento de capital; 4) aplicação na implantação ou expansão do empreendimento (nos termos do PN 112/78).

Entretanto, a partir da vigência da Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no caput de tal dispositivo.

Já o §5º esclareceu ainda que esse entendimento deve ser aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Portanto, com a inserção dos mencionados §§4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, entendo que não é mais cabível a exigência a respeito da demonstração pelos sujeitos passivos de que houve a aplicação dos recursos oriundos das subvenções na implantação ou expansão do empreendimento.

Destaque-se ainda que, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, os convênios deverão atender também as seguintes condições a serem observadas pelos entes federativos: 1) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; 2) efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária.

Ou seja, além dos requisitos/condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, exigidos do subvencionado, há ainda exigências a serem cumpridas pelo Estado subvencionador, nos termos do caput do citado art. 30 e do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Relevante aqui fazer um adendo de que, apesar deste relator ter apresentado os requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, especificamente no que concerne a registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reservas de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76) e na verificação da sua utilização para absorção de prejuízo ou aumento de capital

social, tais requisitos são determinações legais específicas para fins de apuração do lucro real.

Ou seja, não há previsão legal expressa destas condições para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS. Este entendimento também se encontra consubstanciado nas conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 253/2023 de 25 de outubro de 2023.

Após a apresentação deste necessário transcurso da evolução legislativa sobre as subvenções governamentais, entendo que, para todos os processos administrativos (e judiciais) não definitivamente julgados, deve ser analisado o cumprimento dos seguintes requisitos para fins de verificação da possibilidade da sua exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS:

- 1) concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- 2) publicação pelo Estado subvencionador, em seus respectivos diários oficiais, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais;
- 3) registro e depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais na Secretaria Executiva do CONFAZ.” (destaquei)

Nesses termos, ao que concerne ao caso concreto, aplicarei os mesmos requisitos do nobre Conselheiro.

Por fim, antes da análise das questões controvertidas, sabe-se que o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, foi expressamente revogado pela Lei nº 14.789, de 2023, não obstante, entendo não ser possível o afastamento do citado dispositivo ao caso, inclusive não cabendo a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no sentido de surtir efeitos sobre fatos geradores pretéritos, com base no art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que o artigo expressamente revogado versava sobre as regras de registro das subvenções para investimento, e não sobre penalidades, razão pela qual, não se poderia assim, supor que o a Lei nº 14.789, de 2023, imporia uma "penalidade" menos severa que a Lei nº 12.973, de 2014, do que haveria espaço para aplicação da alínea “c”, inciso IV, do art. 106 do CTN.

A fiscalização concluiu que todos os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS usufruídos em 2011, caracterizam-se como subvenções para custeio, e que nesta condição devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Estado de Pernambuco – PRODEPE

O programa não estabelecia vinculação dos recursos liberados para fins de investimento, com possibilidade, inclusive, de uso da subvenção como capital de giro, nos termos previstos pela norma que instituiu o programa, a Lei nº 11.675, de 1999, do Estado de Pernambuco.

O propósito desta norma baseia-se na atração e promoção de investimentos na atividade industrial. De acordo com o art. 5º do diploma legal, o incentivo, destinado à empresas industriais, abrangeu, exclusivamente, as “hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos”.

Por consequência, essa subvenção também se concedeu como estímulo à instalação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Os atos normativos que instituíram os benefícios no Estado de Pernambuco Pernambuco e a publicação do Estado com a relação do benefício vigente encontram-se no processo.

Deste modo, em razão dos os fundamentos utilizados pela fiscalização, para descaracterização das subvenções para investimentos classificadas pela recorrente e enquadrando-as como subvenções para custeio, dentre elas a exigência do registro das subvenções para investimentos na conta de reserva de capital, nos termos do art. 182, §1º, “d”, da Lei nº 6.040, de 1976, contudo, revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, e considerando que os requisitos previstos nas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190, de 2017 – art. 3º, I e II da LC nº 160, de 2017 – foram atendidos, deve-se dar parcial provimento ao recurso para afastar a inclusão das subvenções do programa do Estado de Pernambuco, da base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS.

Por todo o exposto, voto em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para afastar a inclusão das subvenções do programa do Estado de Pernambuco (PRODEPE) da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Eis o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.