MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.721988/2016-41

Processo nº	10925.721988/2016-41
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-011.462 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	20 de maio de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ELETROCAL INDUSTRIA E COMERCIO DE MATERIAIS ELETRICOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012, 01/02/2013 a 28/02/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
Não se conhece de recurso especial, quando as situações enfrentadas no acordão recorrido diferem substancialmente daquelas do acórdão indicado a título de paradigma, impedindo a verificação de divergência jurisprudencial sobre a matéria objeto do recurso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012, 01/02/2013 a 28/02/2013

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.
Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, a mesma ementa e conclusões da COFINS ao PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-006.721,** de 25/07/2019 (fls. 849/864), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Dos Autos de Infração

O processo trata de Autos de Infração de fls. 2/45, lavrado em 31/10/2016, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, relativos aos períodos de apuração de janeiro/2012 a dezembro/2012 e fevereiro/2013, relativo ao PIS e a COFINS, acrescido da multa de ofício e juros de mora, em que se discute a inclusão de valores recebidos pela Contribuinte do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul por meio do programa MS-EMPREENDEDOR a título de subvenção (redução da base de cálculo do ICMS), se incluem ou não na base de cálculo daquelas contribuições.

O cerne da discussão travada diz respeito aos valores contabilizados a título de **subvenção**, decorrentes do "Programa de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR)", instituído pela Lei Complementar nº 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul e regulamentado pelo Decreto nº 10.604/2001.

Conforme descreve no Termo de Verificação Fiscal de fls. 47/58, o Contribuinte teria deixado de oferecer à tributação valores que a Fiscalização entendeu ser "**subvenção para custeio"**, o que consequente levaria à tributação do PIS e da COFINS com fundamento no art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964, sustentado pelos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

Cabe informar que as autuações concernentes ao IRPJ e CSLL estão sendo discutidas em PAF autônomo, de nº 10925.721911/2016-71.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado dos Autos de Infração, a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 327/358, alegando, em resumo, que: **(a)** a empresa se instalou no Estado do Mato Grosso do Sul e desenvolveu suas atividades conforme Acordo celebrado; que, não há na Lei exigência para a plena correspondência entre os valores subvencionados e aqueles; a Fiscalização não demonstrou que o descumprimento das exigências firmadas nos Termo de Acordo com o Estado motivo pelo qual a autuação deveria ser cancelada; **(b)** independentemente de se tratar de "subvenção para investimento ou custeio", os registros contábeis jamais podem ser considerados como receitas para fins de tributação pelo PIS e COFINS; a Fiscalização alarga ainda mais o conceito de receitas para incluir quaisquer entradas, mesmo que a título de reembolso ou recuperação de custos; **(c)** o lançamento não tem razão de existir, porquanto os valores discutidos definitivamente não se enquadram no aspecto material da norma de incidência e **(d)** que é ilegal a aplicação de juros de mora sobre as multas de ofício.

A **DRJ em São Paulo** (SP), apreciou a Impugnação que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **16-77.982**, de 14/06/2017 (fls. 633/647), considerou **improcedente** a Impugnação, para manter o crédito tributário lançado. Na ementa do Acórdão restou assentado que: **(i)** no regime de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, valores decorrentes de subvenção constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovada a vinculação e sincronia desses recursos com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, e **(ii)** e que, é legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Documento nato-digital

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 669/702, repisando os argumentos da Impugnação, reforça, em resumo, que:

(i) da ilegalidade do PN CST 112/78, dado que o RIR e o Decreto-Lei nº 1.598/77 exigem unicamente dois requisitos: (a) seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (b) seja corretamente registrada contabilmente para que não seja distribuída como lucro; **(ii)** sustenta que análise da legislação estadual é IMPRESCINDÍVEL para a solução da lide, o que não teria sido realizado no caso concreto; **(iii)** reforça que em nenhum momento, restou demonstrado que a empresa descumpriu as exigências firmadas nos Termo de Acordo com o Estado do Mato Grosso do Sul, que prescreve necessidade de desenvolvimento econômico para a garantia da benesse; **(iv)** a concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas, não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências, **e (v)** da ilegalidade da aplicação juros de mora sobre as multas de ofício.

Decisão CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-006.721,** de 25/07/2019 (fls. 849/864), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Cabe destacar no voto consignou que, neste PAF apenas foram lavrados os Autos de Infração de **PIS e de COFINS**, sendo que as autuações concernentes ao **IRPJ e CSLL,** estão sendo discutidas no PAF nº 10925.721911/2016-71 (distribuídos à 1ª Seção). Ressalta que que já houve decisão proferida por meio do Acórdão nº 1302-003.396, de 20/02/2019. "Assim, com vistas à manutenção da segurança jurídica e da harmonia decisória, entendo que as razões de decidir daquele processo possam e devam ser as razões de decidir do presente processo dada a conexão entre eles, a saber, serem autuações sobre os exatos mesmos fatos". Com base nesses fundamentos, o Colegiado assentou, em resumo que: **(a)** no regime de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, valores decorrentes de subvenção constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovada a vinculação e sincronia desses recursos com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, e **(b)** que é legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão nº 3401-006.721, de 25/07/2019, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 867/876), apontando divergência com relação à seguinte matéria: ***Supressão de instância de julgamento por inovação legislativa.***

Para comprovar a divergência, apresentou como paradigma o Acórdão nº 1201-002.698**.** Quando da Análise de Admissibilidade do Recurso Especial pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento ao recurso, considerando que as circunstâncias dos casos comparados são semelhantes quanto aos aspectos fundamentais, a saber:

No **Acórdão recorrido**, a Turma decidiu a questão com base na lei nova (inovação introduzida pela Lei Complementar nº 160, de 2017 quanto à caracterização da subvenção de investimento). No **Acórdão paradigma nº** 1201-002.698, de 22/01/2019, para se evitar a supressão de instância, foi determinado o retorno do processo, para novo julgamento em

Documento nato-digital

primeira instância, para decidir sobre (a) a exoneração ou não da multa de ofício, assim como (b) a superveniente Lei Complementar nº 160/2017 sobre a caracterização de incentivos fiscais estaduais como subvenção para investimento.

Desta forma, com base nos fundamentos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, de 13/04/2020, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 880/884, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3401-006.721, de 25/07/2019, do Recurso Especial da Fazenda Nacional que foi dado seguimento, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 906/921, requerendo que seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional por ausência de similitude fática e divergência na legislação tributária e, caso não seja este o entendimento, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o Acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do RE - 4ª Câmara, de 13/04/2020 (fls. 880/884), por mim exarado no exercício da Presidência da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF.

Contudo, em face dos argumentos apresentados em sede de contrarrazões pela Contribuinte, entendo ser necessária uma nova análise dos demais requisitos de admissibilidade do recurso. Isto, porque o Contribuinte pede, em suas contrarrazões, que o Recurso Especial não seja conhecido, por ausência do atendimento aos pressupostos regimental de admissibilidade. Com efeito, passo, então, a analisar os questionamentos por ela apresentados.

No Acórdão recorrido, os julgadores decidiram dar provimento ao Recurso Voluntário, com base no disposto na inovação legislativa introduzida pela Lei Complementar nº 160, de 2017, quanto à caracterização da subvenção de investimento. Confira-se (fl. 864):

> "Considerando-se que o benefício obtido pelo recorrente é de natureza financeiro-fiscal (redução da base de cálculo do ICMS, diferimento e isenção, conforme cláusula II do Termo de Acordo constante de efl. 181) e, mais, **o preenchimento pela predita Unidade da Federação dos requisitos estabelecidos pelo art. 3º da LC 160/17, é de se reconhecer, nos termos do por vezes mencionado art. 30, §4º, com observância impositiva por força do §5º do mesmo preceptivo, o caráter de "investimento" das subvenções** ora examinadas". (Grifei).

Para comprovar a divergência o Contribuinte apresenta o **paradigma nº 1201-002.698**, de 22/01/2019. Veja-se trechos da conclusão do voto condutor:

> "A Delegacia (...) de Julgamento **não conheceu da impugnação** administrativa, diante da concomitância da instância administrativa e judicial (...)".

Documento nato-digital

> "(...) A Ação de Mandado de Segurança autuada sob nº 5042183 64.2015.4.04.7100/RS (...) com trâmite originário na 14º Vara Federal da Seção Judiciária de Porto Alegre/RS, conforme o acórdão recorrido, pretende "excluir da base de cálculo de IRPJ e CSLL o crédito presumido de ICMS, sendo julgado procedente o feito."
>
> "Certamente, a noticiada **Ação de Mandado de Segurança não compreendeu a inexigibilidade da multa de ofício**, quando do lançamento para prevenção da decadência, estabelecido no artigo 63 da Lei nº 9.430/1996".
>
> Neste sentido, **vislumbra-se que não implicará em renúncia da instância administrativa a "matéria distinta da constante do processo judicial"**, como ressalva a parte final da Súmula nº 1 deste CARF.
>
> Assim sendo, **evitando a supressão de competência da Delegacia da Receita Federal do Julgamento, essencial o retorno dos autos para novo julgamento da impugnação administrativa pela instância de origem**.
>
> Com base na exposição acima, votou o então relator pelo conhecimento do Recurso Voluntário dando lhe parcial provimento determinando o retorno dos autos para **novo julgamento da impugnação** administrativa pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, **especificamente**, **quanto à exoneração ou não da multa de ofício**, assim como a superveniente Lei Complementar nº 160/2017 sobre a caracterização de incentivos fiscais estaduais como subvenção para investimento. (Grifei)

De fato, em ambos os casos é discutida a natureza de uma subvenção. No entanto, vejo diferenças fáticas essenciais, que impossibilitam a verificação de divergência jurisprudencial.

No caso do **Acórdão recorrido**: (a) houve julgamento de mérito em primeira e segunda instâncias; e (b) a decisão de segunda instância, por aplicação do art. 9° da Lei Complementar n° 160, de 2017, a processos não definitivamente julgados, entendeu que a subvenção teria natureza de subvenção para investimento.

Já, no caso do **Acórdão paradigma**, no julgamento em primeira instância, não houve julgamento do mérito, por não ter sido conhecida a impugnação, em face de concomitância da discussão nas esferas administrativa e judicial. Assim, na decisão de segunda instância: (a) foi afastada a concomitância, quanto ao lançamento da multa, entendendo-se que a ação judicial não alcançava essa matéria e (b) foi determinado o retorno dos autos à primeira instância, para análise do mérito. Entendo que o colegiado apenas asseverou que, nessa análise, o julgador *a quo* enfrentasse a superveniência da Lei Complementar n° 160, de 2017, por pertinência do tema.

Repara-se que, no paradigma, o motivo determinante do retorno, foi a necessidade de apreciação do mérito da impugnação, no tocante à matéria cuja concomitância foi afastada, não a superveniência de norma sobre o tema.

Portanto, no paradigma, discordando do entendimento da DRJ que não conheceu e, portanto, não julgou a Impugnação, o Colegiado do CARF entendeu que "o extrato do PAF" demonstrava a imposição da multa de ofício, muito embora a constituição do crédito tributário ocorresse para prevenir a decadência. Assim, concluiu acertadamente, que ainda haveria matéria a ser discutida administrativamente, sobretudo a (im)possibilidade de lançamento da multa de ofício lançada para fins de prevenção de decadência, matéria distinta da discutida no processo judicial.

Dessa forma, resta claro que no **paradigma**, o cuidado com a supressão de instância decorreu **especificamente do não conhecimento da Impugnação** pela DRJ

Documento nato-digital

(concomitância), aliada ao fato de que a Contribuinte de fato tinha direito ao exame da **matéria relativa à cobrança da multa de ofício** em lançamento preventivo de decadência.

Nesse diapasão, entendo que a situação fática entre os Acórdãos (recorrido e o paradigma), não se assemelham e, passo a explicar os motivos. Verifico no Acórdão recorrido: **(1)** não se discute Ação judicial e não há concomitância de discussão administrativa e judicial, **(2)** não se trata de lançamento de multa ofício para prevenir decadência; **(3)** não houve qualquer discussão travada sobre o lançamento de multa de ofício; e, **(4)** todas as matérias impugnadas foram integralmente conhecidas e devidamente analisadas pela DRJ/São Paulo/SP.

De fato, há no voto **paradigma**, trecho em que determina que a DRJ também se pronuncie em relação à "superveniente Lei Complementar nº 160/2017" (caracterização de incentivos fiscais estaduais como subvenção para investimento), mas isso não foi o cerne da questão levantada e, portanto não tem o condão de autorizar o Recurso Especial de divergência, pois a matéria da LC nº 160/17, sequer foi arguida em sede de Impugnação (nem poderia), até porque a peça de defesa e a decisão são temporalmente anterior à referida Lei Complementar.

Cabe ainda destacar que no Recurso Especial, a Fazenda Nacional argumenta, que houve interpretação divergente dada pelo Acórdão **paradigma** em relação ao Acórdão **recorrido** quanto à aplicação do art. 25, I, do Decreto nº 70.235, de 1972. No entanto, não vejo legislação interpretada divergente, pois o referido artigo nada diz acerca de supressão de instância ou mesmo nulidade do processo administrativo fiscal. Em nenhum momento os Acórdãos recorrido e paradigma faz referência ao art. 25, I, do Decreto nº 70.235/72, em seus textos.

Para configuração da divergência, entendo que seria necessário que a recorrente tivesse trazido, a título de paradigma, um acórdão no qual, tendo havido julgamento do mérito na decisão a quo, o colegiado determinasse nova análise, considerando alteração normativa superveniente. Contudo, não foi esse o caso.

Isto posto, tem-se a ausência de similitude fática entre o Acórdão recorrido e o paradigma trazido pela Fazenda Nacional.

Portanto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital