



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.720832/2016-28  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-015.011 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 9 de abril de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BRF S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 30/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que os créditos presumidos do ICMS, como Subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, não cumulativas.

No caso concreto, muito embora requisitado cópia da Escrituração Contábil Digital (ECD) e do Balancete apensados aos autos, não se discutiu a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reservas, devendo, então, tais valores serem excluídas da base de cálculo dessas contribuições. Base na Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 14 de dezembro de 2021.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PIS. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-005.670**, de 21/08/2019 (fls. 1.572 a 1.579)<sup>1</sup>, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 3201-008.421, de 25/05/2021 (fls. 1.598 a 1.601), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento ao Recurso Voluntário.

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** lavrados para a exigência de **Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS** (fls. 1.335 a 1.351), no regime não cumulativo, para fatos geradores ocorridos no período de abril a junho de 2011, cumulada com multa de ofício proporcional de 75% sobre a contribuição e juros de mora.

No **Relatório Fiscal** de fls. 1.352 a 1.373, informa a Fiscalização que houve “omissão das seguintes receitas”: *i*) de **créditos presumidos de ICMS** - conforme os Balancetes (extraídos do SPED - Contábil), observou-se que o Contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS e apurou-se que tais receitas não foram adicionadas nas linhas apropriadas do DACON, conforme informado pelo contribuinte na resposta ao item 14 da Intimação SEORT n.º 1.070/2015, onde listou receitas apenas *Royalties*, arrendamentos e aluguéis; e *ii*) de **receitas sobre juros sobre capital próprio (JCP)** - informações contábeis enviadas ao SPED, que, no 2º Tri/2011, foi contabilizada na conta contábil de código 580001 - JUROS COM CAPITAL PRÓPRIO - RECEBIDOS, no montante de R\$ 115.000.005,82 (fls. 807 e 1071), pois tal receita não foi elencada entre as receitas tributáveis incluídas na base de cálculo das contribuições, mas, conforme se verifica na planilha eletrônica apresentada (fls. 1.030), foi classificada como Receita Financeira e tributada à alíquota zero para as contribuições.

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 1.379 a 1.408, alegando, em síntese, que: (a) os créditos **presumidos de ICMS (Subvenção)** não compõem a base tributável das Contribuições lançadas por não consistirem de valores recebidos em decorrência das atividades empresariais do contribuinte, mas de valores redutores de custo, na medida em que se tratam de benefícios utilizados diretamente para reduzir o montante devido a título do próprio gravame estadual na sistemática da não cumulatividade que rege o ICMS, o que endossa com jurisprudência do CARF e do STJ; e (b) quanto os **juros sobre capital próprio (JCP)**, não contesta o valor apurado a partir de sua contabilidade, mas defende que tais juros possuem natureza de dividendos, com fundamento no art. 9º, §7º, da Lei nº 9.249/1995, que enuncia que o valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/1976, sustentando, então, a improcedência do lançamento, uma vez que o art. 1º, § 3º, V, alínea "b", das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 exclui da base de cálculo das contribuições, entre outros valores, os referentes a “dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita”, e informando sobre o Mandado de Segurança nº 26756-50.2006.4.03.6100, em trâmite originariamente na 1ª Vara Cível da Justiça de São Paulo/SP, questionando a exigência das contribuições (PIS/COFINS) sobre JCP. Por fim, reclama que a multa de ofício aplicada e os juros de mora ofendem aos princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco.

O julgamento da Impugnação resultou no **Acórdão nº 07-39.251**, de 20/02/2017, da **DRJ em Florianópolis/SC** (fls. 1.497 a 1.516), que entendeu ser **procedente em parte** a Impugnação, exonerando o valor de **R\$ 7.978.125,40** lançado a título de Multa de Ofício referente ao PIS e à COFINS. No referido acórdão, a Turma julgadora decidiu que: (a) presente, no momento da constituição do crédito tributário, uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos IV e V do artigo 151 do CTN, não cabe o lançamento da multa de ofício incidente sobre o tributo devido; (b) a propositura pelo contribuinte de Ação judicial contra a Fazenda Nacional (**MS nº 0026756-50.2006.4.03.6100**, no TRF3), com o mesmo objeto do Auto de Infração (lançamento das Contribuições incidentes sobre os valores recebidos a título de JCP), configura renúncia às instâncias administrativas, cabendo à autoridade onde se encontra o processo não conhecer da petição e declarar a definitividade da exigência na esfera administrativa; (c) no regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, valores decorrentes de **Subvenção**, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, em regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária; e (d) a multa de ofício e os juros de mora lançados pelo não pagamento de tributos decorrem de lei, pelo que não podem ser afastados por autoridades administrativas. Com a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017, a **DRJ recorreu de ofício ao CARF**, conforme disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235/1972.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** de fls. 1.605 a 1.623, para, na parte que lhe foi desfavorável, reforçar os argumentos desenvolvidos em sua Impugnação.

O **Recurso Voluntário** foi submetido a apreciação do CARF, resultando no **Acórdão nº 3201-005.670**, de 21/08/2019, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da

Terceira Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado, entendendo que os **créditos presumidos de ICMS**, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (arts. 113 e 142 do CTN; art. 1º, § 3º, inciso X da Lei nº 10637/2002; e art. 1º, § 3º, inciso IX da Lei nº 10833/2003), **não podem ser computados na base de cálculo** para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Em 26/08/2019, conforme Despacho de fls. 1.580/1.581, o Conselheiro relator do Acórdão, opôs Embargos de declaração, haja visto ter constatado omissão no Acórdão prolatado em razão da exoneração realizada no julgamento de primeira instância, também havia Recurso de Ofício a ser julgado. Com base nas razões expostas e diante da omissão apontada, o Presidente da TO conheceu dos embargos do relator.

Os Embargos foram, então, analisados pela Turma julgadora que preferiu o **Acórdão (Embargos) nº 3201-008.421**, de 25/05/2021 (fls. 1.598 a 1.601), acolhendo e provendo os Embargos opostos, sem efeitos infringentes, para **negar provimento** ao Recurso de Ofício. Confira-se parte da ementa:

“MULTA DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. Fundamento: Súmula Carf nº 17”.

Cientificada do Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário de nº 3201-005.670, complementado pelo Acórdão de Embargos nº 3201-008-421, de 25/05/2021, a Fazenda Nacional apresentou, em 18/08/2021, os **Embargos de Declaração** de fls. 1.603/1.604, alegando que o julgado omitiu-se quanto às razões para o afastamento do art. 78, § 5º, do RICARF. No entanto, conforme as razões expostas no Despacho de Admissibilidade de Embargos de 03/11/2021 de fls. 1.672 a 1.674, o Presidente da TO entendeu não existir omissão e rejeitou os embargos, em caráter definitivo.

#### **Da matéria submetida à CSRF**

Notificada, a **Fazenda Nacional** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 1.676 a 1.691, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “Se os créditos presumidos de ICMS (Subvenções) devem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições apuradas sob o regime não cumulativo”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigma, os Acórdãos nº 3302-002.371 e 3401-002.855.

Alega que no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora entendeu por considerar que os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos ao desenvolvimento e modernização das empresas da região, pela combinação de dispositivos expressos (arts. 113 e 142 do CTN; art. 1º, § 3º, inciso X da Lei nº 10637/2002; e art. 1º, § 3º, inciso IX da Lei nº 10833/2003), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, pois são meros ingressos, despesas de custeio/recuperação de custos e não receita.

Por sua vez, nos **Acórdãos paradigmas**, o Colegiado entendeu que no regime de apuração não cumulativo da Contribuição para PIS e COFINS, os valores decorrentes de Subvenção, **inclusive na forma de crédito presumido de ICMS**, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo das Contribuições, quando vinculados as atividades típicas do empreendimento.

Diante do exposto, no Exame de Admissibilidade decidiu-se que estava configurada a divergência jurisprudencial, o que reclamaria solução uniformizadora da CSRF.

Assim, com os fundamentos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - **2ª Câmara**, de 24/01/2022, exarado pelo Presidente da **2ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 1.695 a 1.700), **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Notificado, o Contribuinte apresentou suas **contrarrrazões** de fls. 1.708 a 1.733, requerendo que o Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional não seja conhecido, por não restarem demonstradas, analiticamente, as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem o acórdão recorrido com a decisão divergente empregada como paradigma (ausência de similitude fática). Caso não seja esse o entendimento da CSRF, requer que seja mantido o Acórdão recorrido, excluindo da tributação de PIS e COFINS o valor do crédito presumido de ICMS, por serem consideradas Subvenções.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/07/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

## Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / **2ª Câmara**, de 24/01/2022, exarado pelo Presidente da **2ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 1.695 a 1.700). Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de **contrarrrazões**, requerendo que seja negado seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento.

Em contrarrrazões, o contribuinte pede que o recurso especial não seja conhecido ante a completa ausência de similitude fática, considerando, ainda, a data dos paradigmas e o atual posicionamento do CARF.

No Despacho do Exame de Admissibilidade do recurso, foi dado seguimento quanto à matéria: “Se os créditos presumidos de ICMS (Subvenções) devem ser computados na

base de cálculo para fins de incidência das contribuições apuradas sob o regime não cumulativo”. Foram indicados, como paradigma, os Acórdãos n.º 3302-002.371 e 3401-002.855.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora entendeu que, tais receitas **não compõem a base de cálculo** das contribuições. Pela ementa reproduzida, não restam dúvidas sobre a fundamentação adotada:

“Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), **não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo)** uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita”. (*grifo nosso*)

No acórdão definiu-se que os créditos presumidos de ICMS são considerados subvenções e não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência de PIS e COFINS, uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos, e não receita propriamente dita.

De outro lado, no Acórdão **paradigma** n.º 3302-002.371, de 26/11/2013, a Turma julgadora entendeu que a parcela relativa ao ICMS deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ. No Acórdão **paradigma** n.º 3401-002.855, de 27/01/2015, o Colegiado entendeu que no regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS e da COFINS, valores decorrentes de **Subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS**, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas Contribuições, quando vinculados as atividades típicas do empreendimento. Confira-se trecho ementa (Acórdão **paradigma** n.º 3401-002.855, de 27/01/2015):

“SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, **valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS**, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, quando vinculados as atividades típicas do empreendimento”. (*grifo nosso*)

Destarte, entendo desnecessário alongar a comparação para que se perceba que os paradigmas são claros para instaurar divergência jurisprudencial, uma vez que externam tese contrária à adotada no recorrido, qual seja, de que os créditos presumidos de ICMS devem ser computados na base de cálculo para fins de incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS apuradas sob o regime não cumulativo.

Por fim, para os paradigmas serem válidos, não importa terem sido superados por entendimento novo (como alegado em contrarrazões) e por isso, eles não necessitam representar o entendimento atual e divergente deste CARF, para serem aceitos.

Pelo exposto, cabe, no caso, o **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

## Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência resume-se a definir sobre a inclusão ou não na “Base de Cálculo do PIS/Pasep e da COFINS das **Subvenções recebidas na Forma de Crédito Presumido de ICMS**”.

Na decisão recorrida entendeu-se que a subvenção se trata de incentivo fiscal concedido pelo Estado no formato de **crédito presumido de ICMS** com exigências e contrapartidas, de forma que pode ser configurada como uma **Subvenção para investimento e fomento da região** e não como uma subvenção para custeio. Portanto, não poderiam ser computados na base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos, e não receita propriamente dita.

A Fazenda Nacional entende que além das receitas oriundas da venda de bens e serviços, as Subvenções também podem compor a receita operacional da empresa. Isso implica incluí-las no conceito restrito de faturamento, que exige uma correlação imediata entre receita e atividade-fim. Logo, somente a partir da edição da Lei n.º 12.973/2014, as Subvenções de investimentos foram excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS. Assim, como os fatos geradores são anteriores à inovação legislativa, as Subvenções, inclusive as de investimento, são alcançadas pela incidência do PIS/COFINS, nos termos das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

No relatório, a Fiscalização informa que a empresa auferiu receitas de créditos presumidos de ICMS **escriturado** nas seguintes contas contábeis (fl. 1.358): “**330009** - Crédito Presumido de ICMS gerado nas Ind. Carnes; **330012** - Crédito Presumido de ICMS gerado nas Filiais; **330013** - Crédito presumido de ICMS – Bovinos e, **330014** - Crédito Presumido de ICMS gerado nas In. Lácteos”. No entanto, a Fiscalização verificou que tais receitas não foram oferecidas à Tributação do PIS e da COFINS.

A discussão geral dessa matéria não é nova no CARF, e o tema já foi analisado por diversas vezes por esta 3ª Turma da CSRF (ainda que com composição distinta).

A evolução legislativa relativa ao tratamento tributário a ser dado às Subvenções é bem explicada no **Acórdão n.º 9303-007.622**, que teve como redator designado o *Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos*, e é referida em Acórdãos recentes, como no **Acórdão n.º 9303-013.111**, de 12/04/2022. Da evolução, destacam-se os trechos relevantes ao período discutido no presente PAF, que tem o fato gerador em **2011**:

“(…) 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 3 (três) períodos distintos:

**a) durante a vigência da redação original da Lei n.º 6.404, de 1976** (Lei das S/A) até o advento da Lei n.º 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram (...) as sistemáticas cumulativa e não-cumulativa das contribuições sob análise;

**b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei n.º 11.941, de 2009, de 2008 a 2014;** e

**(c) a partir da vigência da Lei n.º 12.973, de 2014.**

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei n.º 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 o ano de 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 característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadrar-se-iam nessa categoria por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

Nesse sentido, é importante referir que o valor registrado como reserva de capital não pode ser distribuído aos proprietários, sob pena de perder sua natureza, nos termos do art. 200 da Lei das S/A, até hoje vigente na redação original, (...)

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, (...)

#### **Segundo Período, de 2008 a 2014**

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei n.º 11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às **subvenções para investimento**, que antes **eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado**.

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

Por outro lado, a própria Lei n.º 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.

(...) 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 n.º 11.941, de 2009.**

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts.18 e 21 da Lei

n.º 11.941, de 2009, (...) (lembrando que à opção do sujeito passivo, a Lei n.º 11.941, de 2009, pode ser aplicada retroativamente, desde 2008): (...)

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 tributado.

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. 1.º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art.1.º da Lei n.º 10.833, de 2003, em sua redação original, (...).

### c) Terceiro Período, a partir de 2015

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

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

Art. 30. As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real**, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

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

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

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. (...)" (grifo nosso)

As considerações retro se prestam para aclarar a correção do acórdão recorrido ao entender que restou superada a discussão existente no presente processo sobre serem os incentivos de ICMS concedidos pelo Estado da Bahia uma “subvenção para custeio” ou uma “subvenção para investimento”. Confirma-se trecho do voto condutor (fl.1.578):

“Mas por fim, é importante registrar que trata-se, **no caso dos autos**, de um incentivo fiscal, concedido pelo Estado no formato de crédito presumido de ICMS com exigências e contrapartidas, **de forma que possa sim, ser configurada como uma Subvenção para investimento e fomento da região e não como uma Subvenção para custeio**”.  
(grifo nosso)

No entanto, pelos efeitos retroativos da Lei Complementar nº 160/2017, não se discutiria mais se tais incentivos são (ou não) “Subvenções para investimento”.

Em uma etapa seguinte de análise, deveríamos, a partir do assentamento legislativo da natureza de “subvenção para investimento” dos incentivos de ICMS, perscrutar se no período em análise – **AC 2011**, que corresponde, na transcrição da evolução legislativa, como “segundo período” (2008 a 2014), haveria tributação sobre tais “subvenções para investimento”.

Mas isso demandaria a verificação do cumprimento de requisitos sequer suscitados no lançamento, **que se limitou a afirmar que os incentivos de ICMS eram tributáveis**. Confirma-se trecho: (fls. 1.357/1.358):

“Conforme os balancetes de folhas 768 a 960 (abril e maio) e 1031 a 1130 (junho), extraídos do SPED Contábil (requisição de cópia de escrituração digital a fls. 764), a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis informadas de acordo com o mês, resumida na tabela abaixo: (...)”.

Tais receitas não foram somadas nas linhas 02.Demais Receitas - Alíquota de 1,65% da Ficha 07A e 02.Demais Receitas - Alíquota de 7,6% da Ficha 17A, conforme informado pela contribuinte na resposta ao item 14 da Intimação SEORT nº 1070/2015 (fls.1131), onde listou apenas Royalties, arrendamentos e aluguéis. Uma vez que tais receitas não foram tributadas, necessário é o lançamento para a constituição do crédito tributário.”  
(grifo nosso)

Na decisão da DRJ, a Turma julgadora concluiu que, pela descrição das contas contábeis **não é possível identificar a que tipo de Subvenção se referem os valores registrados, se de custeio ou de investimento**. Afirma que, para poder se utilizar do benefício o Contribuinte teria que identificar em sua contabilidade a natureza dos ingressos ocorridos a esse título. Ao final, conclui que, conforme determinado no parágrafo único do artigo 21 da Lei nº 11.941/2009 (que, entre outras providências, institui o Regime Transitório de Tributação – RTT de apuração do lucro real), o valor das Subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata artigo 18, “poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS, **quando registrados em conta de resultado**. A Contribuinte, todavia, **nada acrescenta em sua Impugnação em relação à natureza das receitas de créditos presumidos de ICMS escrituradas nas contas contábeis indicadas**”.

Como informado, os arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009 permitem a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, quando registrados em conta de resultado, dos valores das subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

Ressalta-se que, no Acórdão recorrido expressamente se assentou que (fl. 1.576), “(...) Neste Conselho se discutiu se a subvenção foi mantida em reserva de capital ou distribuída, se é subvenção para custeio ou de investimento, se ocorreu em tempo e concomitância com a fruição do benefício e investimento, se houve contrapartida e sanção no descumprimento das regras do benefício, se os requisitos para ser considerado subvenção de investimento foram cumpridos (intenção do Estado, efetiva aplicação e titularidade do empreendimento) e se o investimento foi realizado em bens e direitos do ativo imobilizado”. E conclui-se que; (fl. 1.578):

“Logo, a subvenção em questão não pode ser configurada como uma subvenção para custeio, nos moldes do Art. 44 da Lei 4506 de 1964 que definiu o conceito de receita bruta para fins de tributação do imposto de renda e incluiu as subvenções para custeio”. (grifo nosso)

Também há que ser ressaltado que, muito embora o Fisco tenha requisitado cópia da Escrituração Contábil Digital (ECD) - requerimento fl. 764 e dos Balancetes - fls. 768 a 959 e 1.031 a 1.129, apensados aos autos e que poderiam ter sido analisados pelo Fisco, o que se percebe é que desde o lançamento não foi objeto de discussão a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reserva de Incentivos Fiscais.

Não vislumbro, desde o início deste presente procedimento fiscal, análise ou acusação do não cumprimento dos requisitos do art. 18 e 21 da Lei n.º 11.941/2009. Em momento algum a Fiscalização alegou ou verificou se havia ou não o registro do efeito de tais benefícios fiscais em Reserva de Incentivo fiscal. Muito provavelmente porque o lançamento teve como fundamento o argumento de que não haveria disposição expressa na legislação acerca da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Especificamente em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, os arts. 54 e 55 da Lei n.º 12.973/2014, que alteraram as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, preveem, **expressamente, que as “Subvenções de investimento” não integram a base de cálculo das contribuições**. Além da base de cálculo ser limitada ao conceito de Receita bruta, a legislação expressamente exclui da base de cálculo as Subvenções para investimento. Confirma-se:

“Lei n.º 10833, de 2003 e Lei n.º 10.637, de 2002:

Art. 1.º 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. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

(...) §3.º **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 **Lei n.º 12.973, de 2014**) (grifo nosso)

Por fim, tem-se a recente Solução de Consulta COSIT n.º 99011, de 14 de dezembro de 2021, a qual esclarece que “As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o

PIS/Pasep e da COFINS”, exigindo, para tanto, que “a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014”. Contudo, neste caso, nota-se que não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das Subvenções em conta de “Reservas de incentivos fiscais” (Reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976).

Assim, diante da retroatividade da Lei Complementar nº 160/2017, assentando a natureza de Subvenção para investimento dos **incentivos concedidos de ICMS**, da legislação aplicável ao período em análise, da ausência de discussão no presente processo sobre eventuais descumprimentos de requisitos adicionais para a exclusão de ditas Subvenções da base de cálculo das Contribuições para o PIS e COFINS (como os registros contábeis em contas apropriadas) e por fim, considerando a Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 2021, cabe endossar o teor do acórdão recorrido.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan