



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.720344/2013-14  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.525 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 19 de novembro de 2021  
**Recorrente** VITAMEDIC INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CONTABILIZAÇÃO EM RESERVA DE CAPITAL.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das SA 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/PASEP e da Cofins não cumulativas. No caso concreto, existiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem afastados da tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1801 a 1809), interposto pelo Contribuinte, em 2 de fevereiro de 2020, em face do Acórdão nº 3302-005.382 (e-fls. 1737 a 1754), de 17 de

abril de 2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos negou provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE EMPRÉSTIMO. DESCONTO OBTIDO. NATUREZA DE RECEITA.

O desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho gerado pela redução de passivo com aumento no patrimônio líquido, portanto, tem a natureza de receita sujeita à incidência da contribuição, por falta de amparo legal para a sua exclusão.

PROGRAMA FOMENTAR. DESCONTO DO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR) caracteriza como subvenção para custeio subvenção e não como subvenção para investimentos.

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

Ano-calendário: 2008

LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE EMPRÉSTIMO. DESCONTO OBTIDO. NATUREZA DE RECEITA.

O desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho gerado pela redução de passivo com aumento no patrimônio líquido, portanto, tem a natureza de receita sujeita à incidência da contribuição, por falta de amparo legal para a sua exclusão.

PROGRAMA FOMENTAR. DESCONTO DO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR) caracteriza como subvenção para custeio subvenção e não como subvenção para investimentos.

Diante desta decisão o Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 1769 a 1772) em 28 de janeiro de 2019. Esses foram rejeitados pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento por meio do Despacho (e-fls. 1785 e 1786), em 25 de novembro de 2019.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara (e-fls. 1850 a 1854), de 1º de junho de 2020, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial (e-fls. 1856 a 1865), em 28 de julho de 2020.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende os requisitos legais de admissibilidade. Indicou como paradigma o Acórdão n.º 9101-003.841 que demonstra e comprova a divergência jurisprudencial.

A questão de mérito no presente feito refere-se à aplicação retroativa da Lei Complementar n.º 160/2017.

No acórdão recorrido entendeu-se, por unanimidade, que não é possível no caso concreto aplicar as disposições da Lei Complementar n.º 160/2017 antes da sua vigência, que ocorreu a partir de 1º de janeiro de 2014, para as pessoas jurídicas que optaram pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 da Lei n.º 12.973/014, ou a partir de 1º de janeiro de 2015, para as pessoas jurídicas não optantes.

O Contribuinte aduz em seu recurso que o desconto obtido na liquidação antecipada do incentivo concedido para pagamento a menor do ICMS deve ser considerado como subvenção para investimento, diferentemente do que se entendeu no recorrido que considerou subvenção para custeio. Sustenta que no recorrido

(...) Ignorou-se, porém, o viés interpretativo, **de cunho retroativo**, emprestado pelo artigo 30, § 4º, da Lei n.º 12.973/16, como redação dada pela LEI COMPLEMENTAR 160/17 (...).

A aplicação da referida norma, ao caso dos autos, era MANDATÓRIA, pelo fato de a lei ter sido publicada **em data anterior A DO JULGAMENTO deste caso.** (...)

O ACÓRDÃO RECORRIDO APLICOU A LEI FEDERAL TRIBUTÁRIA [artigo 30, §§4º e 5º, da Lei n.º 12.973/16, com redação dada pela Lei Complementar 160/2019] DE FORMA DIAMETRALMENTE DIVERSA DAQUELA HAVIDA PELO ACÓRDÃO PARADIGMA, PELO FATO DE **NÃO APLICAR RETROATIVAMENTE UMA NORMA QUE DETERMINA EXPRESSAMENTE SEU CAMPO DE ABRANGÊNCIA PARA OS CASOS PENDENTES, COMO É O DOS AUTOS.** (...)

## O PEDIDO

Em vista do fio do exposto, requer-se seja conhecido o presente recurso especial, para SE RECONHECER A APLICAÇÃO AO CASO DO ACÓRDÃO PARADIGMA, REFORMANDO-SE O RECORRIDO, APLICANDO-SE, DE TAL FORMA, TODO PLEXO NORMATIVO ENGLOBALADO NO ARTIGO 30, §§4º E 5º, DA LEI N.º 12.973/16, COM

REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR 160/17, NA MEDIDA EM QUE ESTABELECE OS CRITÉRIOS PARA RECONHECIMENTO DE BENEFÍCIOS FISCAIS OBTIDOS POR CONTRIBUINTE COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS, ESTANDO TODAS AS CONDIÇÕES LEGAIS PRESENTES NO CASO DOS AUTOS.

Requer-se, pois, que se julgue procedente o recurso especial interposto, cancelando-se a autuação fiscal, POR DETERMINAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL.

A Fazenda Nacional pede o não provimento do recurso do Contribuinte com as seguintes razões, em síntese:

Por outro lado, como bem observou o acórdão recorrido, o desconto total de R\$ 2.902.253,53 corresponde a 88% do saldo devedor alienado em leilão. E ao abrir mão de receber a quase totalidade do valor devido, o Estado, na verdade, não concedeu um simples desconto, mas um verdadeiro perdão de dívida, que, por representar redução no passivo com aumento no patrimônio líquido, deve ser reconhecida como receita, especificamente, como “outras receitas operacionais”, portanto, sujeitas à incidência das referidas contribuições.

De fato, como bem pontuou a decisão recorrida, embora o Estado, formalmente, tenha concedido um “desconto” pela quitação antecipada do financiamento, de fato, o que houve, no caso em apreço, foi o perdão da quase totalidade da dívida com o citado Programa. E nessa condição, para fim de registro e classificação contábil da operação, o caráter essencial da transação deve prevalecer, conforme orientação determinada no art. 1º, § 2º, da Resolução 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com redação dada pela Resolução CFC 1282/2010.

Conclui-se que o “desconto” concedido à recorrente, de fato, representa perdão de dívida e, nessa condição, não se enquadra na definição de subvenção para investimento, mas como subvenção para custeio. Assim, ainda que os recursos obtidos com referido “desconto” ou perdão de dívida tenham sido registrados, na contabilidade da recorrente, em contas específicas de reserva de capital ou de reserva de lucros, pertencentes ao patrimônio líquido, na verdade, tais valores constitui receita de subvenção para custeio, e como tais, eles pertencem ao grupo “outras receitas operacionais” integrante do resultado dos respectivos exercícios. Logo, tais valores devem compor a base de cálculo das referidas contribuições, conforme corretamente procedeu a fiscalização.

Com a devida vênia a essa interpretação, entende-se que assiste razão ao Contribuinte no presente feito.

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 46 e seguintes) constata-se a seguinte situação contábil:

#### **D - DO TRATAMENTO CONTÁBIL/FISCAL ADOTADO PELO CONTRIBUINTE**

Através do termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 1162 a 1165, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos quanto ao tratamento contábil/fiscal dado aos descontos obtidos pela liquidação antecipada do

financiamento obtido junto ao programa FOMENTAR, concedidos sob a forma de abatimento do saldo devedor do ICMS, nos exercícios 2008, 2009 e 2010.

Conforme fls. 1167 a 1168, o contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos:

*“A petionária por estar situada em Goiás, obteve junto ao Governo do Estado, o direito de constituir crédito especial para investimento, destinado à subvenção dos gastos com a expansão da fábrica no complexo industrial de produtos farmacêuticos do Estado ao limite autorizado de R\$ 20.579.329,22 (vinte milhões, quinhentos e setenta e nove mil, trezentos e vinte e nove Reais e vinte e dois centavos), denominado Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR (Lei 9.489/84). Este benefício concedeu à empresa um prazo de 17 anos para retenção/liquidação de 70% do ICMS mensal devido. Sobre a parcela fomentada é depositado 10% do valor em forma de aplicação financeira (Bolsa Garantia). Esta aplicação poderá ser utilizada em leilões oferecidos pelo próprio Estado para que as empresas participantes do programa quitem o saldo devedor de 70% com o incentivo de deságio.*

*O deságio gerado pela liquidação do Fomentar ocorrida em 2008 pela liquidação de parte do saldo dos 70% do ICMS, no valor de R\$ 779.577,83, foi adicionado à Reserva de subvenção para Investimentos (Reserva de Capital). A partir de 2009 foi registrado em contrapartida ao resultado do exercício (2009 - R\$ 867.108,99 ; 2010 - R\$ 1.255.566,71), conforme determina a Lei 11.638/07, sendo excluída na Apuração do Lucro Real, retornando para o Patrimônio Líquido após destinação do Lucro Líquido apurado, na forma de Reserva de Incentivo Fiscal (Reserva de Lucros).*

#### **E - DA ANÁLISE DO TRATAMENTO FISCAL ADOTADO PELO CONTRIBUINTE**

O fiscalizado não incluiu os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de empréstimo do FOMENTAR na determinação do lucro real, sob o entendimento de que referidos valores caracterizariam as subvenções para investimento.

Analisando as escriturações contábeis apresentadas pelo contribuinte, verificamos que o contribuinte efetuou os seguintes registros:

E.1 - No exercício 2009 (anos-calendário 2008) debitou a conta de passivo 2.2.01.01.03.21031 – ICMS PROGRAMA FOMENTAR (19º LEILÃO FOMENTAR), e creditou a conta do Patrimônio Líquido 2.4.02.01.01.50102 – RESERVA DE SUBVENÇÕES (DESÁGIO 19º LEILÃO FOMENTAR).

Assim, os descontos obtidos na liquidação antecipada dos contratos do FOMENTAR (R\$ 377.760,26 + R\$ 401.817,57 = R\$ 779.577,83) não transitaram por contas de resultado, não integrando o Lucro Real, conforme lançamentos abaixo (extraídos da cópia autenticada do Livro Diário apresentada pelo contribuinte):

(...)

E.2 - No exercício 2010 (anos-calendário 2009) debitou a conta de passivo 2.2.01.01.03.21031 – ICMS PROGRAMA FOMENTAR, e creditou a conta do

Patrimônio Líquido 2.4.02.02.03.90103 – RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

Assim, o desconto obtido na liquidação antecipada dos contratos do FOMENTAR (R\$ 867.108,99) não transitou por contas de resultado, não integrando o Lucro Real, conforme lançamentos abaixo (obtidos através do SPED – Contábil):

(...)

E.3 - Nos exercícios 2011 (ano-calendário 2010) debitou a conta de passivo 2.2.01.01.03.21031 – ICMS - FOMENTAR e creditou a conta de receita 4.1.04.03.01.18303 – DESÁGIO LEILÃO ICMS/FOMENTAR (Outras receitas operacionais).

Assim, os descontos obtidos na liquidação antecipada dos contratos do FOMENTAR transitaram por contas de resultado, conforme lançamentos transcritos abaixo, (obtidos através do SPED – Contábil), mas foram excluídos no Livro de Apuração do Lucro Real a título de Doações e Subvenções para Investimento, conforme fls. 1460 a 1463 e 1464 a 1467.

Matéria já objeto de deliberação neste Colegiado como se verifica na ementa do Acórdão n.º 9303-007.622, Redator Designado o il. conselheiro Luis Eduardo de Oliveira Santos:

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

Data do fato gerador: 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das SA 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/PASEP e da Cofins não cumulativas.

No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem tributados como receitas omitidas da base dessas contribuições.

Neste sentido também o Acórdão n.º 9303-009.683, de relatoria do il. conselheiro Andrada Canuto Natal :

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CONTABILIZAÇÃO EM RESERVA DE CAPITAL.

Antes do advento do regime tributário de transição, não são tributadas pela Cofins, regime não-cumulativo, as subvenções para investimento devidamente contabilizadas em conta de reserva de capital.

A Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, com as alterações da LC n.º 160/

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-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), que somente poderá ser utilizada para: [\(Vigência\)](#) (...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no [inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal](#), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. [\(Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017\)](#)

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

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen