



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



**Processo n°** 13116.722573/2015-27  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-005.668 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de agosto de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JALLES MACHADO S/A

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial contra acórdão que deixa de examinar a incidência de COFINS ainda que de subvenção para investimento se tratasse a receita auferida pelo sujeito passivo, assim como se o acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a acusação que não classifica a receita tributada expressamente como subvenção para custeio.

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial contra acórdão que deixa de examinar a incidência de Contribuição ao PIS ainda que de subvenção para investimento se tratasse a receita auferida pelo sujeito passivo, assim como se o acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente a acusação que não classifica a receita tributada expressamente como subvenção para custeio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Dueck Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.668 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13116.722573/2015-27

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 1402-004.538, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, na sessão de 11 de março de 2020, por meio do qual o colegiado, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MAQUINÁRIO AGRÍCOLA. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SEGREGAÇÃO DE REGISTROS POR RECEITA AUFERIDA. APLICAÇÃO PROPORCIONAL DO BENEFÍCIO. IN 257/2002. RESTRIÇÃO INDEVIDA. AFASTAMENTO.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte. A delimitação conceitual e a restrição ao gozo de tal benefício fiscal à proporção das receitas auferidas com atividades exclusivamente rurais, promovidas com base nas disposições da IN n.º 257/2002, em relação às máquinas e equipamento empregados exclusivamente nas atividades agrícolas, por produtor rural que também se afigura como agroindústria, não encontram o devido respaldo legal.

**SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. COMPROVAÇÃO REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR 160/2017.**

**Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar n.º 160/2017. Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar n.º 160/2017. LANÇAMENTO DECORRENTE. Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica aplica-se à decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL, PIS e a Cofins.**

Intimada da decisão a PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 3.987/4.002), em que aponta divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao seguinte tema: **possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS concedidos pelo ente estatal na forma de subvenção.**

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de admissibilidade da presidente da 4ª Câmara, nestes termos:

[...]

### 3. Análise da Divergência

Divergência: possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS concedidos pelo ente estatal na forma de subvenção.

No presente caso, como bem delimitou a PGFN, a decisão recorrida considerou que estaria comprovado nos autos o cumprimento dos requisitos para a caracterização do

incentivo - programa FOMENTAR do Governo do Estado de Goiás - como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar n.º 160/2017.

Há que se observar, por relevante, que durante todo o contencioso administrativo fiscal a discussão meritória centrou-se na definição do tipo de subvenção recebida pela Contribuinte do Estado de Goiás por meio do programa FOMENTAR. Em síntese, enquanto a Contribuinte qualificou a subvenção como sendo de investimento, a Fiscalização entendeu que se trataria de subvenção para custeio.

Nessa toada a Contribuinte defendeu-se alegando, dentre argumentos relacionados ao cumprimento dos requisitos legais para que a subvenção fosse considerada de investimento, que independentemente do fato de se considerar a subvenção como custeio ou investimento, o valor recebido não configuraria receita para fins de cobrança de PIS e COFINS.

A decisão recorrida deu integral provimento ao recurso voluntário. Isto porque adotou a tese de que a subvenção recebida pela Contribuinte do Estado de Goiás, diante das alterações normativas que se fizeram ao longo do tempo, seria considerado do tipo investimento. E, ao analisar se os requisitos para que assim fosse considerada, vislumbrou todos implementados, de forma que, nesse passo, deu provimento ao recurso voluntário exonerando toda a matéria tributável.

Diante disso, não houve pronunciamento específico do Colegiado a quo a respeito da improcedência da exigência de PIS e de COFINS sobre os valores recebidos como subvenção, porque esses tributos foram exonerados em razão da exoneração da própria matéria tributável.

O paradigma indicado pela PGFN tem a seguinte ementa:

**Acórdão n.º 1302-003.230.**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DO ENCERRAMENTO PARCIAL DO TIAF.

O encerramento parcial da fiscalização, com a expedição do competente termo por parte do agente autuante, não provoca a nulidade do Auto de Infração, que constituiu créditos tributários relativos a ano-calendário específico, cuja fiscalização foi previamente autorizada por autoridade competente.

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE DIVERSOS TRIBUTOS. MESMO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Nos termos autorizados pelo parágrafo 2º, do artigo 38 do Decreto n.º 7.574/11, é possível a formalização de um único processo administrativo para a constituição de créditos tributários de tributos diversos, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL N.º 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei n.º 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado FOMENTAR, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

EMPRESA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. CREDORES. PENDÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL HOMOLOGATÓRIA DO PLANO DE RECUPERAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE DESPESAS COM JUROS PASSIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos contabilizados como custo ou despesa, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, deverão ser adicionados para apuração do Lucro Real. Os valores adicionados poderão ser excluídos na apuração do Lucro Real, no período de apuração em que ocorrer a quitação do débito por qualquer forma.

PEDIDO DE PERÍCIA

O não atendimento, quando da apresentação da Impugnação Administrativa, dos requisitos expressamente fixados no inciso IV, artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 impõe o indeferimento do pedido de perícia formulado em sede de Recurso Voluntário

O caso apreciado pelo paradigma é muito similar àquele tratado no recorrido, em que a Fiscalização considerou que a subvenção instituída pelo Estado de Goiás com o programa FOMENTAR tratava-se de subvenção para custeio, ao passo que a turma julgadora do CARF deduziu tese em tudo semelhante à do aresto recorrido, concluindo tratar-se de subvenção para investimento, que não é alcançada pela incidência de IRPJ e CSLL.

Todavia, no tocante ao PIS e a COFINS, considerou o aresto paradigma que pouco importava se a subvenção seria de custeio ou de investimento, porque à época dos fatos geradores – 2011 – quando apuradas sob o regime não cumulativo, não havia previsão para excluir de suas bases de cálculo os valores subvencionados. Confirma-se do voto vencedor:

Concordo com o digno Relator em relação à maior parte das matérias tratadas no presente Acórdão.

Contudo, entendo ser necessário divergir em relação à questão da inclusão das subvenções para investimento nas bases de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no que fui acompanhado pela maioria dos meus pares.

É que, no tocante a tais contribuições, em nada aproveita à Recorrente o reconhecimento do caráter de subvenção para investimento do benefício fiscal de que tratam os presentes autos, uma vez que, somente com a edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as subvenções para investimentos foram excluídas de suas bases de cálculo.

Anteriormente a isso, como no caso dos autos, que se referem ao ano-calendário de 2011, não é possível se entender que as subvenções, de que natureza sejam podem ser excluídas da base de cálculo das citadas contribuições, quando estas forem apuradas no regime de cobrança não-cumulativa.

Isso porque, com base nos Arts. 1º, caput e §1º, das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (na redação vigente à época dos fatos geradores), as citadas contribuições incidem sobre "o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

Subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

Na mesma linha, o CPC 07, aprovado pela Resolução nº 1.305/10, na forma da NBC TG 07:

[...]

Como já concluído, o valor do benefício fiscal de que tratam os autos é subvenção recebida pela Recorrente, enquadrando-se no conceito de receita, e estando incluída na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme os já citados arts. 1º, §1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Na forma dos art. 150, §6º, da Constituição Federal, e art 97, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) , para a exclusão dos referidos valores da base de cálculo das citadas contribuições, necessário seria a edição de lei específica neste sentido.

Nesta linha, recente julgado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base impositiva da Contribuição para o PIS/Pasep no sistema não cumulativo de apuração, uma vez que o legislador não tenha previsto nenhuma exclusão específica para ingressos dessa natureza." (Acórdão nº 9303-006.715, sessão de 15 de maio de 2018, Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

[...]

Deste modo, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação à incidência da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP sobre as receitas de subvenção para investimento auferidas pela Recorrente.

Com este paradigma, a PGFN desincumbiu-se de seu ônus de demonstrar a divergência, eis que a situação fática nele apreciada é similar àquela tratada no presente processo. Mas a conclusão deduzida pelo colegiado superior vai na direção oposta àquela adotada pelo acórdão recorrido.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

[..]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da matéria "**possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS concedidos pelo ente estatal na forma de subvenção**".

No mérito, a recorrente aponta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, *verbis*:

O Decreto-Lei nº 5.844/1943, tratando de cobrança e fiscalização do imposto de renda, adotou o conceito amplo de receita, pois os §1º e §2º do art. 40 definiam:

"Art. 40. [...]

§1º - Constitui receita bruta a soma das operações, realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço de serviços prestados.

§2º - Incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.”

Em período mais recente, o parágrafo 1º do art. 187 da Lei n.º 6.404/1976 determina:

“§1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Assim, conclui-se que a própria lei societária também não restringiu tal conceito, pois da simples leitura da alínea “a” supra, constata-se que as receitas devem ser computadas, independentemente de realização em moeda.

Pois bem, a base de cálculo do PIS e da COFINS estão delineadas no art. 1º das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, que possuem a seguinte redação:

[...]

Assim, conclui-se que a base de cálculo da Cofins e do PIS é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida, ou seja, com base nas disposições supra transcritas, tem-se que a base de cálculo daquelas contribuições será formada não somente pelas receitas de vendas e serviços, mas também pelas receitas financeiras (rendimentos, juros e descontos condicionais obtidos) e por outras receitas operacionais, podendo as operações efetivadas pela contribuinte serem enquadradas na última modalidade.

**Do enunciado legal, antes transcritos, infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.**

Entre essas receitas se incluem as subvenções decorrentes de incentivos fiscais. Tais quantias correspondem a um “auxílio público” concedido a pessoas físicas ou jurídicas, sem assunção de dívida ou obrigação, e com vistas a um fim público (desenvolvimento regional). De Plácido e Silva, em seu “Vocabulário Jurídico”, fornece-nos melhor conceito de “subvenção”:

“SUBVENÇÃO. Do latim subventio, de subvenire (vir em socorro, ajudar), entende-se o auxílio, ou a ajuda pecuniária, que se dá a alguém, ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram os seus objetivos.

Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. (...)”

Tais subvenções (de natureza tributária), caracterizadas pela renúncia de receitas públicas ou restituição de valores, são receitas da empresa.

Os recursos incentivados, observe-se, são reflexos imediatos da atividade da empresa, sendo por ela quantificados. Tanto os incentivos estaduais relativos ao ICMS, quanto os federais (crédito presumido de IPI) guardam esta característica, pois a “base de cálculo” dos benefícios são as “entradas”, as “saídas”, as “exportações” (e etc) de insumos ou produtos.

Portanto, tanto o incentivo federal, quanto o estadual caracterizam-se como subvenção, consideradas receitas e albergadas no conceito de faturamento, devendo, portanto, ser

incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Cumprе registrar, por oportuno, que a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003 foram acrescidas, respectivamente, com os incisos X e IX passando a prever expressamente a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo das referidas contribuições, por força da MP 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014.

Logo, somente a partir da edição da Lei 12.973/2014, as subvenções de investimentos foram excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nessa perspectiva, como os fatos geradores são anteriores à inovação legislativa citada, as subvenções, inclusive as de investimento, são alcançadas pela incidência do PIS e COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

[...]

Cientificada do recurso especial da PFN e do despacho de admissibilidade em 17/09/2020 (fl. 4065), o contribuinte apresentou suas contrarrazões em 02/10/2020 (fl. 4066), alegando:

- a) Que não caberia a reforma do acórdão recorrido quanto aos reflexos, tendo em vista não ter sido oposto recurso contra a exigência principal;
- b) Que o conceito de receita bruta para fins de tributação pelo Pis/Cofins no regime não cumulativo deve ter como primeiro pressuposto a necessidade de uma entrada ou ingresso de recursos financeiros com repercussão patrimonial;
- c) Que somente pode ser considerada receita o ingresso que corresponda a uma causa inicial ou primária, isto é, receita nova;
- d) Que não pode ser considerado como receita o mero ressarcimento ou reembolso de despesas, uma vez que nesta hipótese não se agrega algo novo ao patrimônio, representando uma recuperação ou recomposição de valores, que já lhe pertenciam anteriormente de forma definitiva;
- e) Que o art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal outorga à União competência tributária para instituir tributo tendo como núcleo estrutural a noção de receita e não de despesa;
- f) Que a caracterização da receita implica que esta seja uma riqueza nova decorrente do exercício da atividade empresarial, que se realiza a partir da celebração de negócios jurídicos como a venda de mercadorias, prestação de serviços, bem como cessão onerosa e temporária e direito de remuneração de investimentos;
- g) Que subvenção para investimento e mesmo a subvenção para custeio não pode ser considerada receita, uma vez que se trata de transferência patrimonial, sem qualquer participação da atividade empresarial, o que leva à improcedência do lançamento a título de subvenção; e
- h) Que após a edição da Lei n.12.973/2014 e a Lei Complementar n .160/2017 e Convênio n. 190/2017, juntamente com provas nos autos já acolhidas, no sentido de se trata de subvenção para investimento com expressa determinação legal para a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, não cabendo qualquer tentativa de tributação.

É o relatório.



Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-005.668 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 13116.722573/2015-27

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Entendo que restou caracterizada a divergência, na medida em que os acórdãos recorrido e paradigma analisaram matéria idêntica, trazendo conclusões opostas quanto à manutenção da exigência de Pis e Cofins sobre as subvenções para investimento recebidas por meio do programa Fomentar do Estado de Goiás.

Não assiste razão à recorrente na alegação de que não caberia recurso contra a exigência reflexa uma vez não tendo sido apresentado recurso contra a matéria principal.

Ocorre que, não obstante as exigências decorram do mesmo fato (subvenção estatais recebidas), elas têm bases legais distintas que comportam análises distintas, conforme o caso, mesmo que o colegiado *a quo* tenha adotado fundamento idêntico (reflexo) para afastar as exigências das contribuições em questão.

O que se tem, ao fim e ao cabo, é a mesma hipótese de aplicação da lei relativa aos mesmos tributos afastada analisadas sob perspectivas diversas, sendo que o colegiado recorrido cancelou a exigência e no paradigma esta foi mantida.

Ante ao exposto e, ainda, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade (fls. 4041/4048), transcrito no relatório.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

O I. Relator restou vencido na proposta conhecer do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado entendeu que o recurso não poderia ser conhecido.

Tem razão o I. Relator quanto a possibilidade de recurso especial contra exigência reflexa, ainda que não tenha sido apresentado recurso contra a matéria principal, mormente se as exigências apresentam bases legais diferenciadas. Contudo, a singela contrarrazão apresentada pela Contribuinte neste sentido acabou por indicar a inexistência de dissídio jurisprudencial nestes autos em face das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS porque a exoneração procedida pode ter decorrido do fato de tais lançamentos terem sido formalizados sem o acréscimo de outras razões, senão a caracterização da receita auferida como subvenção para custeio, natureza que lhe foi retirada no julgamento da exigência principal de IRPJ.

De fato, constata-se no Termo às e-fls. 3256/3257, que a autoridade fiscal limita-se a afirmar que:

45. Os registros contábeis do sujeito passivo (fls. 1624-1626) informam que, em 2010, 2011 e 2012, o mesmo quitou, antecipadamente, débitos originados em financiamentos concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa FOMENTAR (do qual falaremos, de forma detalhada, mais adiante).

46. Recibos emitidos pela Secretaria de Indústria e Comércio do Estado de Goiás (fls. 1688) ratificam a contabilidade, demonstrando a quitação dos tais débitos com deságios muito importantes, em todos estes seis leilões do período, com o sujeito passivo desembolsando apenas 11% (onze por cento) do valor devido, e tendo o resto da dívida (principal) perdoada.

47. Assim, ao longo dos três anos fiscalizados neste procedimento, o sujeito passivo teve perdoados débitos decorrentes de sua adesão ao programa FOMENTAR (financiamentos de capital de giro), num montante de R\$ 20.839.813,04 (vinte milhões, oitocentos e trinta e nove mil, oitocentos e treze reais, e quatro centavos):

[...]

48. Nas DIPJs apresentadas (fls. 0002-0219), nos registros contábeis (fls. 1413-1626) e nos LALURs (fls. 1686), vemos que a fiscalizada reconheceu estes deságios como receitas, mas também os excluiu do lucro líquido na apuração do lucro real, conforme art. 18, incisos I e II, da Lei nº 11.941/2009, por considerá-los “subvenções para investimento”.

49. Entretanto, como veremos a seguir, esta receita (dívida perdoada na quitação do FOMENTAR) é, na verdade, **subvenção para custeio ou operação**, e, como tal, deveria ter sido oferecida à tributação pelo IPRJ, CSLL, PIS e COFINS

No mais, a autoridade fiscal expõe suas premissas para considerar o incentivo do Programa FOMENTAR como subvenção para custeio, e demonstra a apuração dos valores lançados, sem deduzir argumentação subsidiária no sentido de que, ainda que de subvenção sobre investimento se tratasse, a incidência de Contribuição ao PIS e de COFINS subsistiria.

Veja-se que em 1ª instância de julgamento administrativo, em razão da defesa produzida pela Contribuinte, a incidência das referidas contribuições foi afirmada de modo amplo, sob a sistemática não-cumulativa:

Em relação ao PIS e Cofins, a impugnante alega, em síntese, que a subvenção para investimento e até mesmo a subvenção para custeio não podem ser consideradas receita, uma vez que se trata de transferência patrimonial, sem qualquer participação da atividade empresarial e que a Lei n.º 12.973/2014, em alteração às leis 10.637/2002 e 10.833/2003, estabeleceu expressamente a exclusão da subvenção para investimento da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, possuindo inclusive natureza declaratória.

Vê-se que a impugnante adotou o Lucro Real como regime de apuração do IRPJ, estando sujeita, por conseguinte, à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o regime não cumulativo, introduzido, respectivamente, pelas Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003. Veja-se a redação das leis vigente à época dos fatos geradores:

[...]

As Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, prescrevem como fato gerador das contribuições o faturamento mensal, entendido como o **total das receitas auferidas** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e **todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**.

Conforme já visto neste voto, o perdão de dívida pela credora é um ato jurídico que faz crescer o patrimônio da devedora, de modo que revela capacidade contributiva (objetiva), que, por caracterizar uma receita, implica receita tributável pela Cofins e pelo PIS. O inciso II do art. 116 do CTN deixa claro que de uma situação jurídica exsurge uma obrigação tributária.

[...]

Portanto, são incabíveis as alegações de que as subvenções não se sujeitam à tributação do PIS e da Cofins, porque o perdão da dívida não tem essa natureza.

Ainda que se insista na natureza de subvenção do benefício, é de se reparar que estas têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 392 do RIR, de 1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 443 do RIR, de 1999. Do ponto de vista do IRPJ, as primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei. Todavia, as subvenções recebidas pela contribuinte não podem ser classificadas como de investimento.

Dessa forma, correto o procedimento de tributar, pelo PIS e Cofins, os deságios obtidos nos leilões, uma vez que tais valores não são considerados subvenções e, ainda que fosse, não restou demonstrado que a receita obtida estaria vinculada a investimentos realizados.

O acórdão recorrido, porém, requalifica a subvenção como sendo de investimento e, sob esta ótica, exclui a incidência daquelas contribuições como exigências reflexas, sem nada agregar acerca da possibilidade de manutenção da incidência das contribuições sobre a receita à qual se atribuiu aquela natureza. O voto condutor do acórdão recorrido finaliza aduzindo que:

[...]

Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar n.º 160/2017.

Destarte, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da recorrente nessa questão.

A decisão do tema como exigência reflexa está expressa na parte final da ementa do referido julgado:

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. COMPROVAÇÃO REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR 160/2017.

Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017. Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica aplica-se à decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL, PIS e a Cofins.

Nota-se, neste contexto, que a PGFN, ao interpor o recurso especial, não logra destacar qualquer excerto do acórdão recorrido para contrapor ao paradigma que decidiu pela incidência das citadas contribuições em face de subvenção para investimento. No paradigma nº 1302-003.230, porém, embora aparente ter analisado acusação fiscal semelhante, constata-se que o Colegiado que o proferiu enfrentou a questão da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, e decidiu mantê-la.

Estas diferentes conduções evidenciam duas possibilidades interpretativas do acórdão recorrido: i) o Colegiado *a quo* entendeu que as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS deveriam ser exoneradas por ausência de acusação fiscal quanto ao cabimento da incidência, ainda que de subvenção para investimento se tratasse, ou ii) o Colegiado *a quo* entendeu que tais contribuições não incidiriam sobre subvenção para investimento.

A PGFN, de seu lado, sem opor embargos de declaração para ver esclarecido este ponto, pretendeu erigir o dissídio jurisprudencial a partir da segunda possibilidade interpretativa. Contudo, caso o Colegiado *a quo* tenha decidido com base na outra interpretação cogitada, distinto seria o dissídio jurisprudencial a ser suscitado, concernente ao âmbito de atuação dos órgãos de julgamento em face de motivação expressa em lançamento de matérias desta natureza.

Frise-se que o voto condutor do paradigma indicado nada diz acerca da possibilidade de manutenção das contribuições, ainda que ausente acusação fiscal específica neste sentido. Isto porque o entendimento fixado pela maioria do Colegiado destinou-se a confrontar a afirmação contida no voto vencido do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, no sentido de que o crédito presumido de ICMS sequer receita seria, expressa nos seguintes termos:

Contudo, como a fiscalização fixou a premissa de que, no caso dos recursos obtidos pelo contribuinte através do programa FOMENTAR, não estavam atendidos "*os requisitos necessários para serem considerados como subvenção para investimento*" (a análise feita foi da legislação), sendo caracterizada a subvenção como de custeio, entendeu, a fiscalização, que haveria a necessidade de tributação (IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS) dos valores relativos àquela subvenção recebida.

Assim, por todo o exposto, entende-se que não deve prevalecer a atuação relativa ao IRPJ e à CSLL, por se tratar os incentivos relativos ao programa FOMENTAR como subvenção para investimentos, como fixado pela Lei Complementar 160/17, devendo esta nova legislação ser aplicada ao presente caso.

No que se refere à contribuição ao PIS e à COFINS, entende-se que, ao contrário das decisões que tem prevalecido no âmbito desta turma de julgamento, os valores relativos às subvenções de ICMS, recebidos pelas entidades, não se enquadram no conceito de receita e, por isso, não há que se falar em incidência daquelas contribuições. Para a lei tributária, o que vale, para fins de se considerar uma determinada rubrica como receita passível de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS, é a potencialidade da receita em aumentar, de alguma forma, os ativos da entidade. O que não acontece no caso da subvenção dada em relação ao ICMS, em que o contribuinte, em última análise, deixa de pagar ou paga apenas parcialmente o tributo ao sujeito passivo (Estados ou Distrito Federal).

Há de se ressaltar, neste ponto, que o próprio Supremo Tribunal Federal, no polêmico julgamento do RE nº 574.706, entendeu, em julgado submetido à sistemática da Repercussão Geral (apesar de ainda não finalizado até a presente data), que o "ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS", justamente porque o tributo estadual não pode ser considerado como uma receita da entidade, sendo um valor pertencente ao Estado-membro ou ao Distrito Federal.

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça já proferiu entendimento de que, no caso de crédito presumido de ICMS, estes valores (dos créditos presumidos) não podem ser considerados como receita da empresa e, por isso, não devem compor a base de cálculo daquelas contribuições. Veja-se a ementa das decisões proferidas pelo Tribunal:

[...]

Assim, também não deve prevalecer a tributação no que tange à contribuição ao PIS e à COFINS, por não se encaixar no conceito de receita os valores recebidos pela entidade a título de subvenção.

Por todo o exposto, DÁ-SE PROVIMENTO, neste ponto, ao Recurso Voluntário, afastando a tributação de IRPJ, CSSL, Contribuição ao PIS e COFINS, no que se refere às supostas "*receitas operacionais não declaradas*".

É a partir desta provocação, portanto, que a maioria do Colegiado que proferiu o paradigma discordou, para endossar o entendimento de que *no tocante a tais contribuições, em nada aproveita à Recorrente o reconhecimento do caráter de subvenção para investimento do benefício fiscal de que tratam os presentes autos, uma vez que, somente com a edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as subvenções para investimentos foram excluídas de suas bases de cálculo.*

Observa-se, ainda, que o debate pode ter assim se estabelecido no paradigma porque os excertos transcritos da acusação fiscal lá examinada não trazem a classificação expressa da subvenção como de custeio, mas sim afirma como receita tributável o benefício auferido no âmbito do Programa FOMENTAR. Neste sentido é o resumo contido no relatório da decisão de 1ª instância transcrito no paradigma:

#### 1. Das receitas operacionais não declaradas

Constatou a autoridade fiscal que o sujeito passivo não considerou como receita tributável os benefícios obtidos pela quitação antecipada de financiamento de ICMS do Estado de Goiás, no âmbito do Programa FOMENTAR, criado pela Lei Estadual nº 9.489/84.

Informa que a cláusula primeira do contrato de empréstimo mediante abertura de crédito tem como finalidade o reforço de capital de giro da empresa em decorrência da expansão de sua unidade, tendo como fonte do referido recurso o Programa FOMENTAR do Estado de Goiás, aprovado pelo Decreto estadual nº 3.822/92, sendo estabelecido por meio do contrato firmado entre o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S/A e a contribuinte.

Examina dispositivos da legislação do referido Programa e cita entendimento da Receita Federal sobre o conceito de subvenção para investimento esposado no Parecer

Normativo CST n.º 112, de 1978, bem assim na Decisão Cosit n.º 04, de 1999, para concluir:

“(…) 38. Analisando os recursos oriundos da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização condicionada, verifica-se que não atendem aos requisitos necessários para serem considerados como subvenções para investimento.

39. Conforme demonstra com clareza o art. 1.º do Programa Fomentar, a destinação para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico não é específica, posto que os recursos se destinam ao esquema financeiro necessário a reforçar o capital de giro da empresa, e apenas posteriormente seriam utilizados para a formação do ativo imobilizado, de fato em resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal n.º 2, o contribuinte ao ser instado a comprovar a utilização de tal crédito informa que possui vinte anos para a aplicação dos recursos, por sua vez a Lei estadual 13.436/98 em seu inciso IV do Art. 1.º, claramente dá a mesma destinação previsto no Regulamento do Fomentar.

40. Observa-se que resta prejudicada a sincronia necessária da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, tendo em vista que os recursos obtidos poderão ser utilizados, a princípio, para o capital de giro, podendo ser destinados para financiar o ciclo operacional da empresa, antes de serem destinados para os investimentos em implantação ou expansão da capacidade produtiva.(…)”

Nesse cenário, o agente fiscal promoveu o lançamento de crédito tributário a título de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, uma vez que a contribuinte deixou de transitar por conta de resultado ou mesmo adicionar ao Lucro Real o benefício obtido com a quitação antecipada do referido programa, no valor de R\$ 22.282.121,53 em 19/12/2011.

Diante do exposto, se a PGFN construiu a divergência jurisprudencial a partir da premissa de que o Colegiado *a quo* entendeu pela não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre receita de subvenção para investimentos, trata-se de premissa equivocada. Esta matéria não foi debatida no acórdão recorrido e o recurso especial carece, assim, de prequestionamento, impondo-se o seu não conhecimento na forma do art. 67, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

De outro lado, se a pretensão da PGFN era firmar a divergência frente a posturas de diferentes Colegiados do CARF acerca de lançamentos que caracterizaram os incentivos no âmbito do Programa FOMENTAR como subvenção para custeio, tal não se identifica no relatório do paradigma, razão pela qual há dessemelhança entre os acórdãos comparados em ponto essencial para identificação do dissídio jurisprudencial, o que também impede o conhecimento do recurso especial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

PGFN. Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.