



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13401.000483/2006-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.396 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO-COFINS
Recorrente TERPHANE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/08/2003, 01/10/2003 a 31/12/2004

COFINS. CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.

Não se conhece do Recurso Voluntário em relação às matérias e períodos levados pela Recorrente ao Poder Judiciário, em razão de sua renúncia à discussão administrativa.

COFINS. SUBVENÇÕES. BENEFÍCIOS ESTADUAIS-ICMS. RECEITAS. CLASSIFICAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.

Na sistemática da não cumulatividade, regida pela Lei nº 10.833/2003, a COFINS incide sobre “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (operacionais ou não operacionais), “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, sendo irrelevante a classificação das receitas provenientes de subvenções estaduais (“para custeio ou operação”, ou para “investimento”).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento do recurso na parte em que existe concomitância com as ações judiciais e, na parte conhecida, pelo voto de qualidade, em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista (relator), Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Sustentou pela recorrente o Dr. Alexandre da Cunha Ferreira de Moura, OAB/SP nº 291.470.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-1 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 02/

02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinad

o digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (redator designado), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração lavrados contra a Terphane Ltda., ora Recorrente, veiculando cobranças da COFINS e do PIS, decorrente de diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago em DCTF, no período de 01/01/2001 a 31/08/2003, 01/10/2003 a 31/12/2004.

As autuações decorreram de Mandado de Procedimento Fiscal, expedido em razão de inúmeros pedidos de ressarcimento formulados pela Recorrente. No Termo de Verificação Fiscal (Relatório Fiscal) a Autoridade Fazendária afirmou que foram verificados valores referentes a INCENTIVO PRODEPE, INCENTIVO SOBRE EXPORTAÇÃO, GANHO SOBRE OPERAÇÕES DE RENDA VARIÁVEL, VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS.

A Autoridade Fazendária afirma ainda que a receita decorrente do incentivo fiscal estadual a título de crédito presumido do ICMS (PRODEPE) compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, ainda que contabilizada como reserva de capital.

Prossegue informando que esta verba é receita operacional se for subvenção para custeio e receita não operacional se for subvenção para investimento, transcrevendo ementa do Parecer Normativo CST n. 112, de 29/12/1978. Menciona, no entanto, que a referida distinção é importante apenas para fins de apuração do IRPJ, sendo indiferente para o caso do PIS/PASEP e da Cofins, posto que a única receita não operacional que não faz parte da base de cálculo das referidas contribuições é a receita decorrente de venda de bem do ativo permanente ou imobilizado. Mesmo assim, conclui que a referida verba é classificada como subvenção para custeio ou operação.

Ainda em relação à matéria (tributação de subvenções), transcreve e cita diversas decisões administrativas do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, de Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJ) e processos de consulta de Superintendências Regionais da Receita Federal de diversas Regiões Fiscais, com base nas quais constata que tanto as subvenções para custeio, quanto as subvenções para investimentos integram a base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins.

Esclarece o Auditor-Fiscal que, diferentemente do período de janeiro a novembro de 2001, em 2002 e em 2004, o contribuinte não computou o incentivo fiscal recebido pelo Governo do Estado de Pernambuco no resultado, mas na conta de Reserva de Subvenção, o que tornou necessário considerar na base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins os valores lançados nesta conta a título de crédito presumido de ICMS.

A Recorrente apresentou Impugnação, onde alega em síntese que:

Preliminarmente, que a Autoridade Fazendária deixou de considerar o pagamento da Cofins de dezembro de 2004, no valor de R\$ 583.786,83, e por essa razão seria nulo todo o lançamento realizado. Aponta que a inconsistência mencionada macula o lançamento objeto do combatido auto de infração, na medida em que os fatos narrados pela autoridade tributária não correspondem à liquidez necessária a sua validade;

E que o procedimento fiscal realizado pela autoridade fiscal detectou algumas divergências de valores em relação à composição da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, as quais referem-se basicamente a valores relativos ao incentivo fiscal do PRODEPE, a receitas de incentivo sobre a exportação a título de crédito presumido de IPI, e receitas correspondentes à atualização monetária do imposto de renda para reinvestimento, e por fim receitas de variação cambial positiva relativa a empréstimos e financiamentos;

No mérito aponta que o procedimento fiscal realizado pela autoridade fiscal detectou algumas divergências de valores em relação à composição da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, as quais, basicamente, referem-se a: **(i) valores relativos ao incentivo fiscal do PRODEPE;** (ii) receitas de incentivo sobre a exportação, a título de crédito presumido do IPI; (iii) receitas correspondentes à atualização monetária dos recursos próprios do imposto de renda para reinvestimento; **(iv) receitas de variação cambial positiva relativa a empréstimos e financiamentos.**

Diante dos fatos relatados, a Recorrente admite ter havido pequeno equívoco quando da apuração da base de cálculo das contribuições, em relação às receitas indicadas nos itens (ii) e (iii) acima, pelo que a impugnação se restringirá à defesa dos fatos expostos nos itens (i) e (iv).

No que se refere às receitas de variação cambial, alega a Recorrente impetrou em 01/09/2003 mandado de segurança perante a Justiça Federal em Pernambuco. (processo n-2003.83.0018416-1/02) para discutir as alterações da legislação trazidas/com a edição da Lei nº 9.718, de 1998, em especial o pretenso alargamento da base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e da Cofins, relacionando-se diretamente às receitas decorrentes de variações monetárias ativas, havidas em função da taxa de câmbio.

Assevera que o Tribunal Regional Federal (TRF) da 5ª Região reconheceu o direito de excluir da base de cálculo as receitas decorrentes da variação cambial, bem como a compensação de valores já pagos a este título. Alega que a Recorrente optou por discutir judicialmente a citada matéria, o que impossibilita os julgadores administrativos de se manifestar sobre o assunto, ou mesmo pretender seja mantida a exigência em relação a eventuais débitos apurados pela fiscalização nesse sentido, até o trânsito em julgado da decisão final de mérito da aludida ação judicial proposta.

Defende que o benefício de estímulo à atividade industrial foi concedido pelo Governo do Estado de Pernambuco à empresa atuada em 29/12/2000, pelo prazo de fruição de

8 anos. Posteriormente em 09/03/2001, o Governo do Estado de Pernambuco concedeu à Recorrente o benefício de estímulo ao comércio importador atacadista de mercadorias do exterior pelo prazo de fruição de 4 anos. Esclarece que tais estímulos são conhecidos como incentivo fiscal do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE).

Destaca que tais estímulos referem-se apenas à atividade industrial, pois o estímulo ao comércio importador atacadista de mercadorias do exterior encontra-se expirado, e advoga que o estímulo da atividade industrial, por se ser caracterizar como subvenção para investimento, deve ser registrado na conta Reserva de Capital - Reserva de Subvenção.

Explica que, por lapso, nos primeiros meses de 2001, a Recorrente equivocadamente contabilizou os valores relativos ao PRODEPE em conta de resultado, corrigindo o erro no mês de dezembro, mediante estorno, para reclassificar as apontadas importâncias como reserva de capital. Durante o ano de 2002, os valores relativos aos incentivos em análise foram acertadamente contabilizados como reserva de capital. Já nos meses de janeiro-março de 2003, ocorreu o mesmo erro em relação aos valores do PRODEPE.

E que tais valores não consistem receitas, mas apenas valores caracterizados como subvenção para investimento, devendo ser registrados na conta reserva de capital, motivo pelo qual não se sujeitam à tributação das contribuições.

Argumenta a Recorrente que a questão de mérito relacionada à matéria em discussão, como um todo, já foi reputada inconstitucional pelo Pleno do Supremo Tribunal (STF), quando do julgamento do recurso Extraordinário n- 357.950/RS, face à clara e evidente violação do art. 195, I, "b", da Constituição Federal, o que seria suficiente para afastar a alegada infração à legislação tributária atribuída à autuada pela autoridade fiscal, implicando a consequente e necessária anulação do auto de infração examinado.

No que se refere à fruição de qualquer incentivo fiscal frisa o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei n- 1.598, de 1977, segundo o qual "as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que registradas como reserva de capital".

Indica que o incentivo fiscal estadual do PRODEPE não importa recebimento de recursos financeiros do Poder Público, afirmando que na verdade se trata de uma recuperação de custos tributários mediante sistemática de descontos concedidos pelo entidade política estadual, sustentando a incoerência da pretensão da autoridade tributária em tipificar o reconhecimento de tais valores como "receita bruta", estando sustentada na estrita literalidade de conceitos já superados do art. 44 da Lei n. 4.506, de 1964, o qual determinava o enquadramento da subvenção como "receita bruta", entendimento que não encontra amparo na legislação vigente, que cita (Lei n. 6.404, de 1976; art. 12 do Decreto-lei n. 1598, de 1977; arts. 274 e 279 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

A Recorrente ainda se volta contra a taxa SELIC.

Em revisão de ofício a Autoridade Fazendária reconheceu o equívoco cometido, afirmando que tal apenas produziu resultado sobre os meses de abril e dezembro, tendo sido elaborado novo Demonstrativo de Apuração Fiscal.

A DRJ, inicialmente, afastou a preliminar arguida pela Recorrente sob o fundamento de que todas as formas foram observadas e que, além do mais, foi revisto o lançamento com a elaboração de novo Demonstrativo de Apuração Fiscal.

Por outro lado, observa-se nos Demonstrativos de Apuração de Outras Receitas), que a fiscalização apurou para o período de 2001 a 2004 as seguintes receitas:

- (i) *Variações Monetárias Ativas;*
- (ii) *Variações Cambiais Clientes Nacionais;*
- (iii) *Variações Cambiais Clientes Estrangeiros;*
- (iv) *Variações Cambiais sobre Empréstimos e Financiamentos;*
- (v) *Juros sobre Empréstimos Mútuo;*
- (vi) *Juros sobre Clientes Nacionais;*
- (vii) *Ganho sobre Operações Renda Variável;*
- (viii) *Juros SELIC sobre Imposto de Renda e Contribuição Social;*
- (ix) *Descontos Obtidos;*
- (x) *Incentivo PRODEPE;*
- (xi) *Receita de Subvenção;*
- (xii) *incentivo sobre Exportação; e*
- (xiii) *Outras Receitas.*

Cumpre esclarecer que as receitas auferidas em razão de "variações monetárias ativas", "variações cambiais clientes nacionais" e "variações cambiais sobre empréstimos e financiamentos" não se inserem no contexto da ação judicial proposta pela Recorrente.

É que as variações monetárias ativas são atualizações de direitos de crédito e das obrigações, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual. Já as receitas obtidas em razão de variações cambiais advindas de clientes nacionais e variações cambiais sobre empréstimos e financiamentos, embora se refiram a um ganho decorrente da taxa de câmbio, faltam-lhe a característica de serem operações de exportação.

Portanto, apenas estão abrangidas na ação judicial do processo n- 2003.83.0018416-1/02 as receitas de variações cambiais de clientes estrangeiros, uma vez que representam ganhos cambiais decorrentes de exportação.

Assim, concluiu a DRJ, não se deve conhecer desta parte da impugnação, devendo ser mantida a parcela do lançamento do PIS/PASEP e Cofins a este título correspondente (variações cambiais clientes estrangeiros) até o deslinde da ação judicial. Embora não suscitado, impende afirmar que deve ser mantida inclusive a multa de ofício, tendo em vista que o lançamento foi realizado em setembro de 2006 e a decisão favorável ao contribuinte somente foi concedida posteriormente no mês de novembro de 2006.

Conforme explanado, a ação judicial n- 2003.83.00.017363-9 tem como pedido supressão da exigência da Cofins em razão do alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718, de 1998.

Por conseguinte, prossegue a DRJ, a contestação da incidência da Cofins sobre as receitas de subvenções, apurada com base na Lei nº 9.718, de 1998, vale dizer, no regime cumulativo, está inserida na ação judicial enfocada

Está claro que o reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo prevista no §12 do art. 3S da Lei n-9.718, de 1998, fez com que a Cofins incidisse apenas sobre o faturamento, representado pelas receitas derivadas da venda de bens e da prestação de serviços e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Conclui-se, dessa maneira, que o contribuinte manifestou o seu desejo por discutir a citada matéria perante o Poder Judiciário, renunciando à instância administrativa. Conforme já afirmado, a propositura da ação judicial com o mesmo objeto impede a apreciação pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

Em face disso, não se conhece da impugnação na parte que contesta a incidência da Cofins sobre as receitas de subvenções (incentivos do PRODEPE), com base no citado §12 do art. 32 da Lei n. 9.718, de 1998, ou seja, a Cofins apurada pela cumulatividade.

Semelhante diretriz norteia a exigência do PIS/PASEP do presente processo, uma vez que o contribuinte, na qualidade de autor da ação judicial n- 2003.83.00.017368-0, pede o reconhecimento da inconstitucionalidade das alterações introduzidas pelas Leis n. 9.715, de 1998, n. 9.718, de 1998, MP n. 66, de 2002 e Lei n. 10.637, de 2002. Observa-se que o contribuinte invocou normas que amparam a exigência do PIS/PASEP, tanto pelo regime cumulativo, como pelo não cumulativo.

No que se refere ao questionamento da cobrança do PIS/PASEP com base na ampliação da base de cálculo promovida pela Lei n. 9.718, de 1998, deverá ter o mesmo tratamento conferido à Cofins cumulativa, já analisado nos itens precedentes. Ou seja, a ação judicial n- 2003.83.00.017368-0 incluiu em seu objeto a exigência do PIS/PASEP apurado com esteio na Lei n. 9.718, de 1998, sobre as receitas de subvenções, posto que a constituição deste crédito tributário sobre as indigitadas verbas somente ocorreu em função do alargamento da base de cálculo já explicado.

A DRJ, portanto, apenas conhece as alegações de que o PIS e a Cofins não devem incidir no enfocado incentivo fiscal estadual não abrangidas pela Ação judicial, portanto, restrita às exigências do PIS/PASEP (março de 2003 a dezembro de 2004) e da Cofins (fevereiro de 2004 a dezembro de 2004) apurados pelo regime da não cumulatividade.

Conclui a DRJ que a base de cálculo das contribuições em exame é a universalidade das receitas, ou como esclarece os dispositivos supra, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante sua denominação ou sua classificação contábil. Em relação à contestação do alargamento da base de cálculo, apresentado pelo impugnante em relação ao PIS/PASEP não cumulativo, na ação judicial n. 2003.83.00.017368-0, valem os mesmos argumentos para a cobrança da Cofins não cumulativa, uma vez que a Lei n- 10.833, de 2003, foi editado já sob a égide da EC n. 20, de 1998, o que afasta qualquer hipótese de ilegalidade sobre a indigitada universalidade das receitas compondo a base de cálculo das contribuições.

Ressalta ainda que as subvenções, sejam elas para custeio (ou operação) ou para investimento, deverão compor o resultado da empresa, operacional (subvenção para custeio ou operação) e não operacional (subvenção para investimento), o que leva à conclusão de que, invariavelmente, sua contabilização se dá a crédito de conta de receita.

Diante de tais fatos, não se acatam os argumentos apresentados, de forma que não há qualquer reparo a ser efetuado nos lançamentos, relativamente à incidência do PIS/PASEP (março de 2003 a dezembro de 2004) e da Cofins (fevereiro de 2004 a dezembro de 2004) sobre as receitas de subvenções, provenientes dos benefícios fiscais do PRODEPE.

Portanto, a DRJ:

(i) não conheceu da impugnação na parte relativa à incidência do PIS/PASEP e da Cofins sobre as receitas de variação cambial, decorrentes de exportações, tendo em vista a interposição de ação judicial com o mesmo objeto, devendo ser proferida a decisão formal da definitividade do débito, segundo fundamentação contida nos itens 19-35 deste Voto;

(ii) não conheceu da impugnação, no que se refere ao alargamento da base de cálculo do PIS/PASEP (janeiro/2001, março/2001-julho/2001, setembro/2001-novembro/2002 e março/2003-dezembro de 2004) e da Cofins (janeiro/2001-agosto/2003 e de outubro/2003-janeiro/2004), que envolve qualquer receita que não seja faturamento, a exemplo das receitas de subvenções (incentivos fiscais do PRODEPE), tendo em vista a interposição de ação judicial com o mesmo objeto, devendo ser proferida a decisão formal da definitividade do débito, conforme se discorreu nos itens 44 e 47 deste Voto; e

(iii) julgou improcedente a impugnação, no que se refere à alegação de que as receitas de subvenções (incentivos fiscais do PRODEPE) não constituiriam receita bruta, relativamente à incidência do PIS/PASEP (março de 2003 a dezembro de 2004) e da Cofins (fevereiro de 2004 a dezembro de 2004), e no tocante à alegação de ilegalidade dos juros cobrados, cabendo à unidade de origem a observância do lançamento revisado com a modificação dos meses de abril e dezembro de 2004.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário, em que repete as alegações constantes em sua Impugnação. A Recorrente defende que os três Mandados de Segurança por ela ajuizados abrangeriam toda a discussão no presente processo e que deveria levar não a um não conhecimento, mas sim ao sobrestamento do feito até o julgamento do STF.

Defende que caso não seja esse o posicionamento adotado pelo CARF, que seja afastada a tributação no período de vigência da Lei n. 9.718/1998, tendo em vista a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no tocante ao alargamento da base de cálculo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, relator

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A Recorrente apenas impugnou o lançamento do PIS e da COFINS quanto aos valores relativos ao incentivo fiscal do PRODEPE e receitas classificadas pela Autoridade Fazendária como variação cambial positiva relativa a empréstimos e financiamentos.

A Autoridade Fazendária relaciona as receitas da seguinte forma, para concluir que uma das Ações Judiciais proposta pela Recorrente (Mandado de Segurança n 2003.83.00.018416-1) apenas abrange as variações monetárias ativas decorrentes de exportação, não se aplicada às receitas de outras rubricas:

- (i) *Variações Monetárias Ativas;*
- (ii) *Variações Cambiais Clientes Nacionais;*
- (iii) *Variações Cambiais Clientes Estrangeiros;*
- (iv) *Variações Cambiais sobre Empréstimos e Financiamentos;*
- (v) *Juros sobre Empréstimos Mútuo;*
- (vi) *Juros sobre Clientes Nacionais;*
- (vii) *Ganho sobre Operações Renda Variável;*
- (viii) *Juros SELIC sobre Imposto de Renda e Contribuição Social;*
- (ix) *Descontos Obtidos;*
- (x) *Incentivo PRODEPE;*
- (xi) *Receita de Subvenção;*
- (xii) *incentivo sobre Exportação; e*
- (xiii) *Outras Receitas.*

Portanto, em princípio, as receitas decorrentes de outros títulos poderiam ser conhecidas no presente processo administrativo, pois não tocadas pelo Mandado de Segurança aludido.

No entanto, inicialmente, observo que a Recorrente está parcialmente correta, quando reafirma, em seu Recurso Voluntário, a abrangência de suas discussões judiciais, pois além do referido Mandado de Segurança ela também ajuizou Ação da mesma natureza em relação ao alargamento da base de cálculo da COFINS (Mandado de Segurança n 2003.83.00.017367-9) e relativamente ao PIS, a Recorrente discute tanto o alargamento da base de cálculo como a própria tributação de títulos que não compreendem o seu faturamento propriamente dito, incluindo o período posterior à entrada em vigor do regime não cumulativo (Mandado de Segurança n 2003.83.00.017368-0).

Dessa maneira, há que se manter intacto o julgamento da DRJ quanto ao não conhecimento das matérias alegadas, que deverão observar o quanto decidido pelo Poder Judiciário, seja no que se refere ao período de tributação exclusiva pelo regime cumulativo, sob a égide da Lei n 9.718/1998, o que vale para as Contribuições ao PIS e COFINS, seja - e aqui constitui um acréscimo ao não conhecimento da DRJ -, no que se refere ao período sob o regime não-cumulativo para a Contribuição ao PIS.

Nesse aspecto, não posso deixar de ressaltar a incidência da Súmula nº 1 do CARF, abaixo transcrita, dando conta que efetivamente não se pode conhecer de discussão administrativa, quando a Recorrente ingressou com Ação judicial sobre a mesma matéria, o que se verifica claramente no presente caso, inclusive com reconhecimento da própria Recorrente:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

De qualquer maneira, remanesce a análise em relação à COFINS, no período referente à sistemática não-cumulativa, mais especificamente de fevereiro de 2004 a dezembro de 2004, centrando-se a discussão sobre os valores, classificados como receita pela Autoridade Fazendária, decorrentes do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco, por meio do PRODEPE.

O parágrafo 2, do artigo 38 do Decreto-lei n 1.598/1977 dispõe que não serão computadas na determinação do Lucro Real as importâncias creditadas a conta de reserva de capital a título de subvenção para investimento concedidas pelo Poder Público como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, *in verbis*:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (Vide)

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures; (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

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

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

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Referido dispositivo condiciona o tratamento contábil e a sua respectiva consequência fiscal ao registro do valor em conta de reserva de capital, com a ressalva de que a utilização apenas poderá ser efetuada mediante absorção de prejuízo ou incorporação ao capital social.

Ora, na subvenção para investimento, conforme estabelece o dispositivo, não há o registro de receita sequer de receita bruta, pois os valores relacionadas à subvenção devem ser necessariamente creditados em reserva de capital, o que exclui de sua tributação do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro e, por conseguinte, as Contribuições ao PIS e à COFINS.

Com efeito, o artigo 1 da Lei n 10.833/2003 utiliza conceito amplo de receita, bem como estabelece os valores que não se incluem como tal, o que, em princípio poderia levar à tributação pelo PIS e COFINS e, no presente caso, da COFINS, em razão da matéria conhecida.

Contudo, não se pode perder de vista que a própria legislação, o Decreto-lei n 1.598/1977 expressamente dispõe que a subvenção para investimento não é registrada contabilmente como receita bruta, mas sim como reserva de capital, de modo que não pode ser tributada.

A Primeira Seção do CARF, analisando a matéria e julgando lançamentos reflexos do PIS e da COFINS tem decidido pela não tributação, pelas referidas Contribuições, quando se verifica o preenchimento das condições estabelecidas pelo artigo 38 do Decreto-Lei n 1.598/1977, estando o valor recebido a título de subvenção para investimento registrado em conta de Reserva de Capital, conforme se verifica nas ementas dos acórdãos abaixo transcritos:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 IRPJ. LUCRO REAL.
INCENTIVOS FISCAIS. EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS.
CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA
INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. A concessão de
incentivos à implantação de indústrias consideradas de
fundamental interesse para o desenvolvimento de municípios no
interior dos Estados do Ceará e da Bahia, consistentes em
empréstimos subsidiados e crédito presumido de ICMS,
configuram subvenções para investimento, notadamente quando
presentes: i) a intenção do Poder Público em transferir capital
para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi
destinada para investimento na implantação de
empreendimentos econômicos de interesse público; iii)) o
beneficiário da subvenção é pessoa jurídica constituída sob a
forma de companhia; iv) a subvenção foi registrada em conta de
reserva de capital; v) ocorreu aumento de capital na pessoa
jurídica subvencionada, mediante incorporação das reservas ao
seu capital. A conta de reserva de capital poderá ser utilizada
apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital
social, não podendo ser distribuída. LANÇAMENTOS
REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. As subvenções para
investimento não integram a receita bruta e, por consequência,
não compõem o faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins,
bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto
inicial para apuração da base de cálculo da CSLL. (Acórdão
1202-000.921)”*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 SUBVENÇÕES PARA
INVESTIMENTO. REQUISITOS. As subvenções para
investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não
incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº
1.598/77, são caracterizadas por três aspectos bastante claros:
(i) a intenção do subvencionador de destiná-las para
investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção,
pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou
expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o
beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do
empreendimento econômico. Exige-se perfeita sincronia da
intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não
basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e
específica aplicação da subvenção. Os recursos transferidos
podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da
empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento
para a implantação ou expansão dos empreendimentos
econômicos terá que ser efetuado. Não se exige, todavia, que o
objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos
econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a
completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só
se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado
na consecução do objetivo final. SUBVENÇÃO PARA
INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE. No
presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a
ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a
natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua
configuração legal. Contudo, a lei estadual promotora do
incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação
e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa
anterior do programa de incentivos. Portanto, o requisito da
intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o
requisito da ação do subordinado. Não é necessário o casamento
entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício,
ou seja, o “dinheiro não precisa ser carimbado”. Entretanto,
algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo
concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido
foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo
final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção
para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará
consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua
tributação. Destarte, é possível que a empresa autuada não
esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos.
Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou
como o objeto da acusação fiscal. PIS. COFINS. SUBVENÇÕES
PARA INVESTIMENTO. RTT. Uma vez afastada a premissa de
que os descontos recebidos tratar-se-iam de subvenções para
custeio, é de se notar que a norma veiculada pelo artigo 21, I,
c/c o artigo 18, da Lei nº 11.941/09, é categórica ao afastar, no
âmbito do RTT, as subvenções para investimento do escopo da
tributação do PIS e da COFINS. Recurso Voluntário Provido.
(Acórdão 1102-001.203).”*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 02/
02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinad
o digitalmente em 26/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA
Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E no presente caso, ainda que a DRJ entenda que a diferenciação entre as diferentes subvenções não seria pertinente para a resolução da controvérsia, pois adota o entendimento de que tais valores configurariam receita não excluída pela legislação do PIS e da COFINS, a própria Autoridade Fazendária autuante reconhece o benefício como subvenção para investimento.

E como se tal não bastasse os benefícios de estímulo à atividade industrial relacionados ao PRODEPE efetivamente se caracterizam como subvenção para investimento, sendo que a Recorrente os trata contabilmente de tal maneira e registra os respectivos valores em conta de reserva de capital.

Dessa forma, nesse ponto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reformar o Acórdão da DRJ reconhecendo que os valores registrados em conta de reserva de capital decorrentes do benefício do PRODEPE, pela Recorrente, não podem ser alcançados pela Contribuição à COFINS no período de fevereiro de 2004 a dezembro de 2004.

Ante o exposto, apenas conheço do Recurso Voluntário em relação à COFINS, do período de fevereiro a dezembro de 2004, e lhe dou provimento em relação à parte conhecida para reconhecer a impossibilidade de tributação, pela COFINS, de valores registrados a título de subvenção para investimento decorrente do benefício PRODEPE.

E mantenho intacto o julgamento da DRJ em relação ao não conhecimento das matérias e períodos discutidos judicialmente, acrescentando o período relativo à COFINS de março de 2003 a dezembro de 2004, abrangido por sua discussão judicial.

Luiz Rogério Sawaya Batista

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Manifesto divergência em relação ao voto do relator, com a devida vênia, somente no que se refere à matéria conhecida (COFINS, no período de fevereiro a dezembro de 2004), entendendo que na sistemática da não cumulatividade, regida pela Lei nº 10.833/2003, a COFINS incide sobre “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (operacionais ou não operacionais), “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, sendo irrelevante a classificação das receitas provenientes de subvenções estaduais (“para custeio ou operação”, ou para “investimento”).

A discussão reside basicamente na inclusão ou não de valores correspondentes a benefícios fiscais de ICMS (“PRODEPE”) na base de cálculo da COFINS.

É incontroverso que a empresa é beneficiária de subvenção fiscal concedida pelo Governo do Estado de Pernambuco (“PRODEPE”). Não há ainda controvérsia sobre serem os valores em análise “subvenções” concedidas pelo Poder Público estadual.

A empresa sustenta que as subvenções são “para investimento”, e que seu tratamento contábil e tributário é disciplinado no art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (disciplinado no art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda-Decreto nº 3.000/1999):

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.” (grifo nosso) (o art. 545 e seus parágrafos impede a distribuição dos valores aos sócios

Fossem as subvenções “para custeio ou operação”, não haveria dúvidas de que constituem receita bruta operacional, o que decorre de expressa disposição legal (art. 44 da Lei nº 4.506/1964):

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.” (grifo nosso)

E, nesse sentido, seriam inequivocamente tributadas pela COFINS, conforme art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

Tal comando legal é relevante, inclusive, para afastar desde já o entendimento de que as subvenções não constituem receitas, pois isso implicaria sustentar o afastamento de comando legal vigente, o que é vedado pela Súmula CARF nº 2 (sob o argumento da inconstitucionalidade).

Nesse contexto, sobressai, *a priori*, a relevância da classificação das subvenções. Digo *a priori*, porque a classificação, a partir do que aqui já foi dito, é relevante para a contabilização, como “receita bruta operacional” ou até “reservas de capital”. Contudo, a questão reflexa (se tal contabilização vai ou não afetar a tributação pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS) ainda deve ser analisada, e a análise deve iniciar à luz do Parecer Normativo CST nº 112/1979. Em tal parecer, conclui-se que:

“7.1 Ante exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b” do Decreto-lei n. 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não-operacional;

II SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei número 1598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei n. 1.598/77.” (grifo nosso)

Percebe-se, pelo texto, que a distinção entre as subvenções é indiscutivelmente importante para fins de tributação pelo IRPJ. Contudo, no que se refere à contribuição em análise no presente processo (COFINS), só seria relevante se a análise fosse referente ao período da cumulatividade, no qual a tributação das contribuições dependia do caráter operacional da receita.

Mas na sistemática da não cumulatividade, regida pela Lei nº 10.833/2003, a contribuição incide sobre “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (operacionais ou não operacionais), “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Assim, assiste razão ao autuante e ao julgador de piso quando estes sustentam ser irrelevante classificar as subvenções, para efeito de tributação pelas contribuições não cumulativas (como a COFINS).

Diante do exposto, divirjo do relator em relação à matéria neste voto tratada (COFINS, no período de fevereiro a dezembro de 2004), e voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan