



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.724073/2016-70
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-002.260 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2019
Assunto BASE DE CALCULO PIS/COFINS
Recorrente ARCOR DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (presidente).

Relatório

Trata de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ, que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade contra despacho decisório, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

O colegiado *a quo* entendeu que o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal a título de incentivo fiscal constitui receita tributável que deve integrar a base de crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal a título de incentivo fiscal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo do PIS não cumulativo.

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário, repisando os seguintes argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade: o crédito pleiteado teria como origem o pagamento a maior de PIS e COFINS, considerando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo PRODEPE – Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – Lei Estadual nº 11.675/1999, que teria sido erroneamente adicionados nas bases de cálculo das contribuições. Alegou que tais valores seriam redutores de custo, e que não poderiam ser classificados como receitas, pela inexistência de um acréscimo patrimonial. Ainda apresenta jurisprudência administrativa e judicial.

É o relatório.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.260 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.724073/2016-70

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido na Resolução nº 3402-002.235, de 22 de agosto de 2019, proferido no julgamento do Processo nº 13888.723922/2016-78.

Portanto, transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Resolução nº 3402-002.235):

“A questão trazida a julgamento refere-se à incidência da contribuição sobre os valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS (crédito presumido), recebidos do Governo do Estado de Pernambuco, no programa denominado “Prodepe” (Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco), instituído pela Lei Estadual nº 11.675/1999, regulamentado pelo Decreto nº 26.920/2004 (atividade industrial) e pelo Decreto nº 30.456/2007 (centrais de distribuição).

A questão não é nova neste Conselho, tanto nas turmas baixas, quanto na Câmara Superior.

O i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no voto vencedor do Acórdão nº 9303-007.622, da 3ª Turma da CSRF, sessão de 20 de novembro de 2018, fez a seguinte reconstrução história dos conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo, especialmente para o período que vai até o ano de 2007 (período que interessa ao presente julgamento), que transcrevo a seguir:

“Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu § 1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como **reservas de capital** as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

...

(grifos na transcrição)

A característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadrar-se-iam nessa categoria, por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.260 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.724073/2016-70

utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

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

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I – absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

...

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, conforme lançamento contábil a seguir:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)
C = a Reserva de Capital (aumento do Patrimônio Líquido) XXX,XX

O lançamento contábil acima e a respectiva legislação antes referida deixam claro que a subvenção para investimento reconhecida como reserva de capital não caracteriza nem receita nem faturamento. Portanto, não integra a base de cálculo da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep, nem na sistemática cumulativa, nem na sistemática não-cumulativa.

Ora, na sistemática cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelo faturamento, nos termos da redação original dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1999, aplicáveis aos fatos geradores ocorridos no período em análise, a seguir reproduzidos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não compunha o faturamento e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Da mesma forma, na sistemática não-cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelas receitas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos reproduzidos a seguir, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(Grifos na transcrição)

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não caracterizava receita e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.260 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.724073/2016-70

das contribuições na sistemática não-cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Diferente é o tratamento dado às subvenções que não se enquadravam no conceito de subvenção para investimento, no período. Tais subvenções, denominadas subvenções para custeio eram reconhecidas no resultado das companhias e, compondo o **a receita de subvenção para custeio** lucro, não tinham qualquer restrição em relação a sua distribuição aos proprietários. O lançamento correspondente a essas subvenções para custeio era o seguinte:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)
C = a Receita (aumento do resultado) XXX.XX

O lançamento acima deixa claro que, em que pese não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim:

- não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;
- porém compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.”

Destaca-se, também, algumas alterações legislativas posteriores, que constam do referido acórdão:

“Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado.

[...]

Em face dessa nova realidade jurídica, para fins societários, a legislação preocupou-se em dar um tratamento fiscal adequando. Assim, foi instituído o RTT Regime Tributário de Transição, pela Lei nº 11.941, de 2009.

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009, a seguir reproduzidos, na redação então vigente e aplicável aos fatos geradores ocorridos no período em análise (lembrando que à opção do sujeito passivo, a Lei nº 11.941, de 2009, pode ser aplicada retroativamente, desde 2008):

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, **a pessoa jurídica deverá:**

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.260 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.724073/2016-70

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

...

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

[...]

Com o advento da **Lei nº 12.973, de 2014**, para fatos geradores a partir de 2015, temos um tratamento similar àquele dado às subvenções para investimento durante a vigência do RTT, qual seja, **a subvenção para investimento, desde seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.**

[...]

Adicionalmente, para conferir tratamento compatível em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, os art. 54 e 55 da Lei nº 12.973, de 2014, alteraram, respectivamente o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.637, de 2002:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

X – de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 2003:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

IX – de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.260 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.724073/2016-70

Entretanto, a questão deve ser analisada considerando os efeitos **do art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017**, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da referida lei.

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

[...]

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

Portanto, claro está que todos os incentivos relativos ao ICMS sejam considerados como subvenções para investimento, **entendimento este que se aplica aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados**, como é o presente caso.

Ocorre que tal entendimento (configuração do crédito presumido de ICMS como sendo subvenção para investimento e a não incidência das contribuições sobre tais valores) estão sujeitos à condição imposta pela lei: **que os valores sejam registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404/76.**

Dessa forma, torna-se obrigatório identificarmos se os valores em questão foram registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404/76, e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores, para fins de sua configuração como subvenções para investimento e sua consequente exclusão da base de cálculo da contribuição.

Diante do exposto, voto pela conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

(i) identifique se os valores em questão foram contabilizados como reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404/76;

(ii) verifique foram dados destinos diversos àqueles previstos no inciso I do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014: (I) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (II) aumento do capital social;

(iii) considerando o disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da referida lei, analise o direito creditório do contribuinte, e manifeste-se sobre o mérito do pedido de compensação em questão, apresentando um demonstrativo retificador, caso entenda cabível, discriminando os valores passíveis de ressarcimento e compensação.

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É como voto.”

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.260 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.724073/2016-70

Importante frisar que **as situações fática e jurídica presentes** no processo paradigma encontram correspondência nos autos ora em análise. Desta forma, os elementos que justificaram a conversão do julgamento em diligência no caso do paradigma também a justificam no presente caso.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado decidiu por converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

- i. identifique se os valores em questão foram contabilizados como reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404/76;
- ii. verifique se foram dados destinos diversos àqueles previstos no inciso I do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014: (I) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (II) aumento do capital social;
- iii. considerando o disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da referida lei, analise o direito creditório do contribuinte, e manifeste-se sobre o mérito do pedido de compensação em questão, apresentando um demonstrativo retificador, caso entenda cabível, discriminando os valores passíveis de ressarcimento e compensação.

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra