



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720630/2013-91
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.111 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2022
Recorrente POLIOTTO IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PLASTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PAF. RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. EFEITOS. SÚMULA CARF Nº 1.

Não se conhece do Recurso Especial contra lançamento de ofício que tenha o mesmo objeto de Ação judicial, por falta de interesse recursal, devendo ser declarada a definitividade do lançamento na esfera administrativa e cabendo à autoridade preparadora o cumprimento da decisão judicial.

Hipótese em que o sujeito passivo ingressou com ação judicial visando a exclusão do Crédito Presumido do ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, alegando que esses valores teriam a natureza de subvenção para investimento.

PIS E COFINS - REFLEXO. SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. TRIBUTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que as subvenções para investimento, compusessem a receita. Para que elas fossem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS não-cumulativas, os optantes pelo Regime Tributário de Transição deveriam destinar integralmente seu valor à formação da Reserva de lucros de incentivos fiscais. Especificamente quanto ao crédito presumido do ICMS, a Lei Complementar 160 interpretou que esses valores teriam a natureza de subvenção para investimento, com aplicação obrigatória a processos ainda não definitivamente julgados.

No caso concreto, existiu trânsito de tais receitas (subvenções - crédito presumido do ICMS) para a consta contábil de “Reserva de Lucros > Reserva de Incentivo Fiscal > Subvenção para Investimento”, devendo os respectivos valores, portanto, não integrar a base de cálculo das Contribuições para o PIS e para a COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, somente quanto a seguinte matéria: “Dissídio a respeito do artigo 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (Incidência do PIS e da COFINS – Subvenções)”, vencidas Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que o conheceram integralmente e no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, para não incluir, na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o valor correspondente à subvenção recebida no período sob análise, com o cumprimento dos requisitos para sua não tributação. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especial de divergência interpostos pelo Sujeito Passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1401-001.837**, de 23/03/2017 (fls. 3.344/3.364), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da **Primeira** Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Dos Autos de Infração

Trata o presente processo de Autos de Infração (fls. 1.128/1.255), para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - **IRPJ**, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, de Contribuição para o **PIS/Pasep** e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – **COFINS**, incluído a multa proporcional de 75% e os juros de mora. Também foram lançadas **multas isoladas** decorrentes de falta de pagamentos de estimativas de IRPJ e da CSLL.

As infrações imputadas encontram-se descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.101/1.107 que, em síntese, relata infração à legislação tributária que deu ensejo ao lançamento fiscal decorrente da não tributação de **subvenções fiscais** (crédito presumido de ICMS) concedidas pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego. Consigna que o auxílio (subvenção fiscal) recebido foi regularmente creditado na conta contábil “Reserva de Capital” da empresa.

O lançamento de IRPJ e CSLL compreende o ajuste anual dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, ao passo que as exigências fiscais de PIS e da COFINS versam sobre as competências 01/2009 a 12/2011.

Além disso, o PAF (apensado a este) de nº 13971.720164/2014-25, controla o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL do período compreendido entre 01/2009 a 11/2011.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificada dos Autos de Infração, a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 1.259/1.285, alegando, em essência, que:

- a empresa recebeu benefício de crédito presumido de ICMS com base no Programa Pró-Emprego, concedido pelo Estado de Santa Catarina/SC;

- alega que, independentemente da discussão quanto à natureza da subvenção, se para investimento ou custeio, o crédito presumido de ICMS não é base de cálculo da contribuição para o PIS, nem para a COFINS, conforme exceção prevista no artigo 1º, inciso V, alínea “b” das Leis nº 10637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, tendo ainda a RFB já se posicionado no sentido de que subvenção somente é tributada quando significar ingresso de receita aportada em espécie, consoante Solução de Consulta nº 225, de 1997; não houve ingresso de nova receita, sendo que o ICMS incidente sobre vendas está embutido no preço do produto vendido, tributado pelo PIS e COFINS, às alíquotas respectivas de 1,65% e 7,60%;

- nos meses em que a empresa levantou balancete de redução, ela não excluiu o crédito presumido, posto que ele é integrante do resultado operacional, exceto nos meses de dezembro/2009 e dezembro 2011, em decorrência de destinação para Reserva de Subvenção; entretanto, mesmo nesses meses, o valor da estimativa foi recolhido sem qualquer decréscimo com base no tratamento de subvenção para investimento;

- aduz que a subvenção foi contabilizada mensalmente como integrante do resultado operacional, sendo que em dezembro dos anos de 2009, 2010 e 2011, a parcela do lucro líquido proveniente deste incentivo foi destinada para Reserva de Lucros, na conta Subvenção para Investimentos, em conformidade com as regras estabelecidas pelo artigo 19 da Lei nº 11.941, de 2009, tendo também efetuado a exclusão dessa parcela, em dezembro de cada um desses anos, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Ao final, requer que sejam considerados indevidos as exigências de PIS e da COFINS. Em relação ao IRPJ e CSLL, que sejam ajustados seus cálculos, pois já foram recolhidos por estimativas mensais, sem exclusão da subvenção; da mesma forma já foram recolhidos com base em balancete de redução, sem exclusão da subvenção; e foram corretamente contabilizados; devem ser considerados os valores de IPI, PIS, COFINS das bases de cálculos dos Autos de infração de IRPJ e CSLL; requer que deve ser excluída a multa isolada e devem ser ajustados os erros para os cálculos das multas.

A **DRJ em São Paulo I/SP**, determinou que os autos processuais fossem encaminhados à DRF/Blumenau/SC para cumprimento de Diligência proposta, objetivando corrigir, mediante lançamento complementar, erros de cálculo das multas isoladas do IRPJ e da CSLL (fls. 2.876/2.878). Juntou-se, às fls. 2.881/2.915, Relatório Fiscal e Autos de Infração complementares, dos quais a Contribuinte foi notificada, tendo apresentado Impugnação complementar, aduzindo as mesmas razões trazidas na Impugnação original

Os autos retornaram à **DRJ em São Paulo I/SP**, que apreciou as Impugnações que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **16-56.282**, de 19/03/2014 (fls. 2.973/3.006), **Revisado e substituído** pelo **Acórdão nº 16-059.047**, de 30/06/2014, julgou **improcedente a Impugnação** apresentada, mantendo integralmente o crédito lançado, para:

(a) determinar a correção dos sistemas informatizados da RFB, desvinculando deste processo os valores correspondentes às multas e juros lançados isoladamente, que passam a ser controlados no **PAF nº 13971.720164/2014-25**, que formalizou lançamento complementar substitutivo ao anteriormente realizado referente a essas matérias;

(b) tornar sem efeito o documento de fls. 2.973/2.006, que materializou o Acórdão nº 16-056-282, de 19/03/2014, que é substituído integralmente pela presente decisão e por aquela que julga a impugnação ao lançamento complementar; e,

(c) julgar **IMPROCEDENTE** a Impugnação aos lançamentos do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS e COFINS, controlados por este processo.

Nessa decisão restou assentado que, **i)** os recursos fornecidos pela Administração Pública às pessoas jurídicas somente são classificados como subvenção para investimento e podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para fins de apuração da base de cálculo do **IRPJ**, quando houver vinculação e sincronia com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; **ii)** parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando desvinculada de concomitante aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica; **iii)** é vedado deduzir, na determinação do lucro real, tributos e contribuições lançados de ofício, cujas exigibilidades encontrem-se suspensas; **iv)** no regime de apuração não-cumulativa da **COFINS** (e **PIS**), valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do imposto de renda pessoa jurídica, **v)** decisões de mérito relativa ao julgamento da Impugnação do IRPJ constitui prejulgado na da CSLL, PIS e da COFINS, em relação aos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 3.086/3.118, acompanhado de documentos de fls. 3.119/3.322, repisando as alegações de sua Impugnação, adicionando que os Autos de Infração devem ser cancelados, pois: **a)** foi ferido o princípio da estrita legalidade na composição das Bases de Cálculo tributáveis; **b)** foi ferido o princípio da estrita legalidade por não ter sido recomposta a escrita fiscal, com a verificação da extinção pelo Crédito Tributário pelo pagamento; **c)** em relação ao PIS e a COFINS o crédito presumido não é receita e não foi excluído das respectivas bases de cálculo dos outros Autos de Infração no mesmo procedimento fiscal; **d)** há indevida cumulação de multas, **e)** resta demonstrado com a documentação juntada aos autos, que a subvenção para investimento atende os critérios legais para não compor as Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL.

Acórdão/CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1401-001.837**, de 23/03/2017 (fls. 3.344/3.364), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado, quanto: **i)** à subvenção para investimentos para efeito de tributação IRPJ, CSLL, bem como do PIS e da COFINS; **ii)** à dedutibilidade do PIS e COFINS e IPI lançados da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e **iii)** ao pedido de aproveitamento do saldo negativo. Nessa decisão o Colegiado decidiu que:

a) a subvenção para investimento, para fins de gozo do benefício de não tributação do IRPJ e da CSLL, imprescinde de demonstração clara, efetiva e específica de sua aplicação, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

b) a subvenção para investimento não pode ser rotulada como tal tão somente pela vontade do ente subvencionador. Deve estar presente também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, para que reste inafastável sua natureza de investimento;

c) a regra para a tributação do PIS e da COFINS submetidos ao regime não cumulativo contempla todas as receitas auferidas pelas empresas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Excepcionalmente, não se tributam algumas receitas que a lei assim determina. O crédito presumido de ICMS, cujo usufruto do benefício não está vinculado (e comprovado) com nenhuma contrapartida, tem natureza de subvenção para custeio, sobre a qual não existe nenhuma regra excepcional de não tributação; e

d) é vedado deduzir, na determinação do lucro real, tributos e contribuições lançados de ofício, cujas exigibilidades encontrem-se suspensas.

Embargos de Declaração

Regularmente notificada do Acórdão nº 1401-001.837, de 23/03/2017, o Contribuinte opôs Embargos de declaração de fls. 3.394/3.402, sob o argumento de que o Acórdão embargado padeceria de vício de omissão sobre a análise documental e há uma contradição entre os Votos e o que constou da Ementa, como passa a demonstrar.

Analisado os Embargos, o Presidente da 1ª Turma/4ª Câmara, com base nos fundamentos exarados no Despacho de Admissibilidade de Embargos de 11/04/2018 (fls. 3.437/3.444), **REJEITOU** em definitivo os Embargos de declaração opostos, mantendo inalterado o Acórdão embargado, ante a não demonstração de qualquer contradição ou omissão.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão nº 1401-001.837 e do Despacho acima, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 3.458/3.494, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **(1)** dissídio a respeito do artigo 38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77; **(2)** dissídio a respeito dos artigos 443 do RIR/99, 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e 1º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 1.739/79” e, **(3)** “dissídio a respeito do artigo 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.”

Com relação às matérias ‘1 e 2’, no Exame de Admissibilidade do REsp, entendeu-se que **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, por se tratar de situações fáticas distintas.

Melhor sorte teve em relação a **matéria 3**, que para tanto, indicou como paradigma os Acórdãos nº 3301-004.394, de 2018 e 3201-003.213, de 2017, alegando que:

No **Acórdão recorrido** a Turma considerou que não existe nenhuma regra excepcional de não tributação em relação ao crédito presumido de ICMS (contribuição para o PIS e COFINS, regime não cumulativo), ou seja, todas as receitas auferidas pela empresa, independente de sua classificação contábil.

Nos **Acórdãos paradigmas** indicados (Acórdãos nºs 3301-004.394 e 3201-003.213) decidiram, de modo **diametralmente oposto**, que o valor apurado do crédito presumido do ICMS [...] não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não cumulativo (paradigma

1) e que os créditos presumidos de ICMS, [...], não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições, regime não cumulativo (paradigma 2).

Como se vê, no tocante a essa matéria, **ocorreu o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Assim, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 4ª Câmara, de 24/07/2018, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (fls. 3.625/3.635), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere à matéria: **(3)** “dissídio a respeito do artigo 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003”.

Agravo

Não se conformando com o Despacho acima, a Contribuinte interpôs o Agravo de fls. 3.646/3.652, requerendo o seguimento para as demais matérias não admitidas.

No exame, conforme Despacho em Agravo de fls. 3.666/3.673 de 20/12/2018, a Presidente da CSRF, acolheu parcialmente o recurso, para determinar o retorno dos autos à 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso acerca da matéria “**(2)** dissídio a respeito dos artigos 443 do RIR/99, 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e 1º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 1.739/79” alegada pela interessada, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação à matéria “**(1)** dissídio a respeito do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77”.

Reexaminado as matérias determinadas pela CSRF, o Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção, decidiu que com relação a matéria **(2)** “dissídio a respeito dos artigos 443 do RIR/99, 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e 1º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 1.739/79”, **ocorreu o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Isto porque, enquanto a **decisão recorrida** entendeu pela **necessidade de comprovação da vinculação** à aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, para se caracterizar como subvenção para investimento, o **Acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-003.084, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que subvenção para investimento **não depende da vinculação** no sentido de destinação dos recursos, ou seja, a caracterização de subvenção para investimento não se dá, não depende de estreita correlação entre os recursos e aplicação específica nos empreendimentos, ou seja, de sincronismo.

Nesse mesmo Despacho (complementar), identificou duas outras matérias, constantes do Recurso Especial, mas que não foram examinadas anteriormente. São elas: “**sobrestamento do feito ante a LC 160/2017**” e “**aplicação, de forma imediata, das disposições da LC 160/2017**”. Em ambos os casos, o Despacho complementar decidiu pela negativa de seguimento ao Recurso Especial, de forma definitiva, por descumprimento dos requisitos regimentais.

Assim, com fundamento nas razões no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 3.675/3.680, o Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção/CARF, **admitiu, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: **(2)** “**dissídio a respeito dos artigos 443 do**

RIR/99, 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e 1º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 1.739/79” (subvenções não serão computadas para determinação do lucro real).

O Contribuinte apresentou novo pedido de Agravo, que embora presentes os pressupostos de conhecimento, foi rejeitado, conforme consta do Despacho da Presidente da CSRF de 04/10/2019, as fls. 3.693/3.702, prevalecendo o seguimento parcial ao Recurso Especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Nota de processo

Observa-se no Despacho acima, alerta que, no julgamento pela 1ª Turma da CSRF, deverá abranger tanto o Recurso Especial do Sujeito Passivo em face deste processo administrativo quanto o Recurso Especial da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1401-001.859, referente ao PAF nº 13971.720164/2014-25, apenso a este.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificada do Acórdão nº 1401-001.837, de 23/03/2017, do Despacho de Embargos, do Recurso Especial do Contribuinte (e dos Agravos) em que lhe foi dado seguimento parcial, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 3.745/3.769 dos autos, requerendo que seja negado seguimento ao Recurso Especial, eis que não satisfeito pressupostos para sua admissibilidade (em virtude de que “não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso”), ou, na eventualidade de seu conhecimento, resulte, ao certo, que não deverá ser ele provido por seus próprios fundamentos, bem como com fundamento expendidos em suas contrarrazões.

Fatos Relevantes

Em 22/10/2019, o Sujeito Passivo, informa às fls. 3.712/3.713 que obteve **decisão judicial**, já transitada em julgado (proferida pelo STJ nos autos do EREsp nº 1.517.339/SC - cópia anexa fls. 3.714/3.741), determinando a exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente da natureza do crédito e comprovação de qualquer subvenção. Confira-se trecho:

“(…) Ante o exposto, dou provimento aos embargos de divergência, nos termos da fundamentação, **para afastar a incidência de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**”

Em 01/10/2020, complementa informando nos autos que (fl. 3.790):

“Ocorre que agora, além disso, **obteve sentença nos autos do Mandato de Segurança nº 5005633-70.2020.4.04.7205/SC (em anexo)** determinando à autoridade coatora (Delegado da Receita Federal do Brasil em Blumenau - SC), a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 para o fim de excluir créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme decidido nos autos do MS nº 5013791-61.2013.4.04.7205 (transitado em julgado neste ponto em 09/2019), de modo a revisar a autuação realizada no processo administrativo nº 13971.720.630/2013-91 (exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL)”.

Em 11/11/2020, à fl. 3.806, informa que houve Despacho Decisório deferindo totalmente os créditos nos PAF nº 13971.723969/2014-21, 13971.723971/2014-08, 13971.723973/2014-99 e 13971.907056/2012-01, atendendo à decisão judicial. Porém, quanto à autuação realizada no PAF nº 13971.720.630/2013-91, ainda não teve qualquer cancelamento.

No DESPACHO de encaminhamento à fl. 3.815, a RFB informa que:

“Intimada a se manifestar (MS/evento 35) a respeito do pedido de cumprimento de sentença da Impetrante (MS/evento 30 e fls. 3.806/3.807), a PFN, conforme petição ora juntada à fl. 3.811 (MS/evento 40), dele discordou, tendo em vista que a sentença está sujeita ao duplo grau de jurisdição, com o que corroborou a autoridade coatora, segundo informação constante do evento 42, ora juntada à fl. 3.812. Neste sentido, os créditos tributários do presente processo permanecem sem alteração, até que sobrevenha decisão judicial em sentido contrário. Quanto ao PAF 13971.720164/2014- 25, pode-se afirmar que não é objeto do MS 5005633-70.2020.404.7205, uma vez não constar do pedido da petição inicial, nem do dispositivo da sentença prolatada”.

Em 11/06/2021, às fl. 3.821, reitera o cumprimento do determinado na sentença (sentença transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 5005633-70.2020.4.04.7205/SC), para que sejam cancelados os Autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL.

Em 05/08/2021, foi elaborado o Despacho de Devolução do processo (fl. 3.848) à DRF/Blumenau/SC, para manifestar-se nos autos, uma vez que o contribuinte entrou com petição de descumprimento judicial nos autos do Mandado de Segurança citado.

Nos autos, o contribuinte peticionou o cumprimento da Sentença proferida no **Mandado de Segurança nº 5005633-70.2020.4.04.7205**, já transitada em julgado, cujo dispositivo restou assim redigido:

“Ante o exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA**, julgando o processo com resolução do mérito (artigo 487, I, do CPC), para:

1) declarar o direito creditório da impetrante em relação aos créditos pleiteados nos processos administrativos nº 13971.723969/2014-21, 13971.723971/2014-08, 13971.723973/2014-99 e 13971.907056/2012-01, diante da aplicabilidade do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB nº 02, de 03/12/2018, na forma da fundamentação acima;

2) determinar à autoridade coatora a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 para o fim de **excluir créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, conforme decidido nos autos do MS nº 5013791- 61.2013.4.04.7205 (transitado em julgado neste ponto em 09/2019), de modo a revisar a autuação realizada no processo administrativo nº 13971.720.630/2013-91 (exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL)”.

Em 26/08/2021, a Equipe Regional de Contencioso Administrativo da RFB/09RF, proferiu a Informação Fiscal de fls. 3.876/3.879, consignando que (trechos reproduzidos):

“(…) 8. O item 2 do Dispositivo da Sentença determina a exclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL na autuação materializada no processo administrativo em epígrafe, conforme decidido nos autos do **mandado de segurança nº 5013791-61.2013.4.04.7205**.

(…).

12. Em resposta à solicitação a PFN esclareceu que as informações prestadas no mandado de segurança nº 5005633-70.2020.4.04.7205, **não abordaram a origem dos créditos das subvenções**, razão pela qual **há necessidade de cumprimento da ordem judicial** (fl. 3.875). (Grifei)

13. Nesse cenário, devem ser transferidos para outro processo e **extintos por medida judicial os créditos tributários do ajuste anual de IRPJ e CSLL** dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011 (códigos de receita 2917 e 2973)”. (Grifei)

Em 30/08/2021, no DESPACHO de fl. 3.913, informa que foram efetuados os ajustes solicitados no Despacho de fls. 3.876/3.879, e o processo foi encaminhado ao CARF para

juízo do Recurso Especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional (contido no processo apensado), destacando a importância da análise quanto à concomitância em relação aos Mandados de Segurança nº 5013791-61.2013.4.04.7205 e nº 5005633-70.2020.4.04.7205.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 24/07/2018 às fls. 3.625/3.635).

Contudo, em face do requerido pela Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, para que seja negado seu seguimento e, em especial quanto à notícia da presença de Ação judicial com trânsito em julgado sobre matéria aqui discutida, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referente às matérias providas. Isto porque a Contribuinte alega no seu pedido, que, “*Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso*”.

Início pelo questionamento da PGFN, que se refere apenas quanto a matéria: “(i) **dissídio a respeito dos artigos 443 do RIR/99, 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e 1º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 1.739, de 1979 (Subvenções – tratamento tributário do IRPJ e da CSLL)**”, no entanto, nada alegando sobre a outra matéria admitida que trata do dissídio a respeito do “artigo 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (tributação do PIS e da COFINS)”, com o qual concordo e adoto os fundamentos contidos no Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de fls. 3.625/3.635.

Passo, então, a analisar o conhecimento das matérias postas sob discussão.

1) Dissídio a respeito dos artigos 443 do RIR/99, 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e 1º, inciso VIII, do Decreto-lei nº 1.739, de 1979 (Subvenções – tratamento tributário do IRPJ e da CSLL).

Preliminarmente, observo que, conforme relatado, em 22/10/2019, o Sujeito Passivo, informa às fls. 3.712/3.713 que obteve **decisão judicial**, transitada em julgado (proferida pelo STJ nos autos do EREsp nº 1.517.339/SC - cópia fls. 3.714/3.741), determinando a exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente da natureza do crédito e comprovação de qualquer subvenção. Confira-se trecho:

“(…) Ante o exposto, dou provimento aos embargos de divergência, nos termos da fundamentação, **para afastar a incidência de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**”

Em 01/10/2020, complementa informando nos autos que (fl. 3.790):

“Ocorre que agora, além disso, **obteve sentença nos autos do Mandato de Segurança nº 5005633-70.2020.4.04.7205/SC (em anexo)** determinando à autoridade coatora (Delegado da Receita Federal do Brasil em Blumenau - SC), a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 para o fim de excluir créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme decidido nos autos do MS nº 5013791-61.2013.4.04.7205 (transitado em julgado neste ponto em 09/2019), de modo a revisar a autuação realizada no processo administrativo nº 13971.720.630/2013-91 (exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL)”.

Conforme informado pela própria Contribuinte, nos termos da fundamentação, obteve provimento **para afastar a incidência de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL** objetivando a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 para o fim de **excluir os** créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme decidido nos autos do **MS nº 5013791- 61.2013.4.04.7205**, que foi transitado em julgado nesta matéria em 09/2019 (cópia anexas aos autos).

Ou seja, constata-se que a “causa de pedir” travada na referida decisão judicial materializada no **MS nº 5013791- 61.2013.4.04.7205/SC** e esta lide administrativa referem-se à mesma matéria.

Posto isto, mister se faz verificar quais são os reflexos jurídicos para o resultado da presente lide. A matéria devolvida a este Colegiado é exatamente aquela objeto da ação judicial, **o que implica concomitância** da discussão nas esferas administrativa e judiciária. E, nesse diapasão, aplica-se a Súmula CARF nº 1, *in verbis*:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ora, com a **concomitância** importando renúncia às instâncias administrativas, perde-se o interesse recursal e, conseqüentemente, o recurso não pode ser conhecido.

Conseqüentemente, por aplicação das regras do processo administrativo, fica definitivamente constituído o crédito na esfera administrativa, não havendo o que ser julgado e cabendo à autoridade preparadora aplicar a sentença judicial (que já obteve trânsito em julgado, desfavorável ao lançamento).

Em vista do exposto, **não conheço** do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, quanto a esta matéria.

2) Dissídio a respeito do artigo 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (Incidência do PIS e da COFINS – Subvenções).

Sobre essa matéria, entendo que pela referida Ação judicial não tratar de PIS e COFINS e, com base nos fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 4ª Câmara, de 24/07/2018, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (fls. 3.625/3.635), os quais concordo e adoto neste voto, **conheço** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

Posto isto, **conheço parcialmente** do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, **somente** quanto a seguinte matéria: **2) Dissídio a respeito do artigo 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (Incidência do PIS e da COFINS – Subvenções).**

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **2) Dissídio a respeito do artigo 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (Incidência do PIS e da COFINS – Subvenções – Crédito presumido do ICMS).**

Este tópico trata sobre o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados da Federação (neste caso, o estado de Santa Catarina), integram (ou não) a base de cálculo do PIS e da COFINS apuradas no regime da não-cumulatividade.

O Acórdão recorrido decidiu que excepcionalmente, não se tributam algumas receitas que a lei assim determina. O crédito presumido de ICMS, cujo usufruto do benefício não está vinculado (e comprovado) com nenhuma contrapartida, tem natureza de subvenção para custeio, sobre a qual não existe nenhuma regra excepcional de não tributação.

Consta dos autos que a Contribuinte não incluiu na base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores recebidos à título de Subvenções - “crédito presumido de ICMS”, oriundo do Programa Pró-Emprego, concedido pelo Estado de Santa Catarina/SC;

Pois bem. Essa matéria não é nova no CARF e já foi analisada por diversas vezes por esta 3ª Turma da CSRF. Assim, utilizo como razões para decidir, o voto vencedor de minha lavra, proferido no **Acórdão nº 9303-007.622**, de 20/11/2018 (PAF nº. 11516.722376/2015-70), no qual é elaborada uma abordagem completa da tributação das subvenções em amplo arcabouço normativo (reproduzo somente parte que interessa ao período aqui discutido: **Período de apuração ocorrido entre 2009 e 2011:**

“(…) Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em três períodos distintos:

(a) durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não-cumulativa das contribuições sob análise;

(b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

i) Primeiro Período, até o ano de 2007

Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu §1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A 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) (...).
- 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 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 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 se, compondo o 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 a receita de subvenção para custeio 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.

ii) Segundo Período, de 2008 a 2014

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.

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

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638, de 2007, inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada **Reserva de Incentivos Fiscais**, com o objetivo de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuisse aos proprietários o valor da subvenção.

Portanto, a contabilização da subvenção para investimento passou a ser a seguinte:

- reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência:

D = Tributos a Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Receita (aumento do resultado) XXX,XX

- apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção:

D = Receita (aumento do resultado)

C = a Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória) XXX,XX

- transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido

D = Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)

C = a Lucros e Prejuízos Acumulados (P L) XXX,XX

- destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros:

D = Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)

C = a Reserva de Incentivos Fiscais (R. Lucro P L) XXX,XX

Pelos lançamentos acima, verifica-se a mesma intenção do legislador, qual seja, permitir que os valores de subvenções para investimento, apesar de compor o lucro, não fossem distribuídos aos proprietários, mas que ficassem no patrimônio da companhia, para incentivo de suas atividades.

Em face dessa nova realidade jurídica, para fins societários, a legislação preocupou-se em dar um tratamento fiscal adequado. 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.195-A, 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;

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 sócio ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência serão 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

(...).

Esclareça-se que o art. 18 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 faz expressa referência ao art.18, entendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor da subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributada.

Assim, nesse período, **tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais**, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- **por não caracterizar faturamento**, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém, **por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão**, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa, nos termos do art. 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.

Terceiro Período, a partir de 2015

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 que seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...).

Efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017

Por fim, cabe analisar os efeitos do art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 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.195 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). (Grifei)

Os dispositivos acima determinaram que **todos** os incentivos relativos ao ICMS sejam considerados como subvenções para investimento, **inclusive aplicando-se essa consideração retroativamente a processos não definitivamente julgados.**

Entendo que esses dispositivos sejam aplicáveis a situações em que, cumulativamente:

(a) a subvenção tenha sido considerada pelo Contribuinte como subvenção para investimento e a autoridade fiscal tenha entendido tratar-se de subvenção para custeio;

(b) o valor da subvenção tenha sido tratado contabilmente nos termos das condições para exclusão da base de cálculo das contribuições (**basicamente seu registro em reserva, para não distribuição**); e

(c) essa matéria **ainda seja objeto de discussão** nos autos do processo.

(...)”.

Nesse espeque, passo a verificar a aplicação dos conceitos acima ao caso aqui sob análise. No caso dos autos, restou comprovado os seguintes fatos:

(a) trata-se de valores recebidos no período de: PA 01/01/2009 a 31/12/2011, portanto no “segundo período” acima descrito e, que a empresa é optante pelo **Lucro Real** e do **regime não cumulativo** das Contribuições (PIS e COFINS). Confira-se trechos reproduzidos do TVF (fl. 1.101), bem como, do Voto condutor da decisão DRJ (fl. 3.036):

“(…) A empresa adotou o lucro real anual como forma de tributação do lucro (DIPJ2010, DIPJ2011 e DIPJ2012)”.

“(…) **Incidência da contribuição para o PIS e da COFINS** - A Impugnante adotou o **regime de apuração do IRPJ do Lucro Real**, 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 nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003: (...)”. (Grifei)

(b) a subvenção foi considerada pelo Contribuinte como para investimento e a Fiscalização entendeu tratar-se de subvenção para custeio. Confira-se trecho da Impugnação (fl. 3.018, decisão DRJ):

“(ii) Independentemente da discussão **quanto à natureza** da subvenção, **se para investimento ou custeio**, o crédito presumido de ICMS não é base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, nem para a Cofins, conforme exceção prevista no artigo 1º, inciso V, alínea b das Leis nº 10637/2002 e nº 10.833/2003, tendo ainda a Receita Federal já se posicionado no sentido de que subvenção somente é tributada quando significar ingresso de receita aportada em espécie, consoante Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 1997”.

(c) quanto às condições para exclusão do valores e o tratamento dado na contabilidade da empresa, verifica-se que no Termo de Verificação Fiscal restou destacado que (fls. 1.104/1.105):

“Intimada a esclarecer sobre os créditos na **conta contábil Reserva de Capital - subvenções para investimentos**, no Termo de Início de Fiscalização:

10. Comprovar que as exclusões na apuração do lucro real de Subvenções correspondem às subvenções para investimentos nos termos do artigo 443 do RIR/99, detalhando a sistemática de liberação dos recursos, ou seja, se são depositados em conta vinculada, se existem condições para sua liberação, entre outras informações que julgar necessárias”.

“(…).

A Realplastic admite:

“Assim sendo, no item 3, fica evidenciado que todos os recursos provenientes do incentivo fiscal estabelecido pelo Estado de Santa Catarina estão devidamente alocados na operação do Contribuinte, e **preservados de forma incontestada na configuração de uma Reserva de Subvenção para Investimentos, no grupo do Patrimônio Líquido da empresa, em conformidade com as exigências da Lei 11.638/07, Lei 11.941/09 e normas brasileiras de contabilidade**”.

No mesmo sentido, desta forma informou em sua Impugnação (fl. 1.267):

“2.3) Contabilização.

A subvenção através do crédito presumido de ICMS foi contabilizada mensalmente como integrante do resultado operacional da empresa. **Em dezembro dos anos de 2009, 2010 e 2011, a parcela do lucro líquido proveniente deste incentivo foi destinada para Reserva de Lucros na conta de Subvenção para Investimentos**, em conformidade com as regras estabelecidas pela Lei 11.941/09, art. 18, abaixo transcrito: (…).”.

No Relatório da decisão DRJ, desta forma restou consignado (fl. 3015):

“As infrações imputadas ao sujeito passivo teriam ocorrido nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, encontrando-se descritas no relatório de fls. 1101/1107 que, em síntese, consigna que **o auxílio recebido do Estado de Santa Catarina e creditado na conta Reserva de Capital da fiscalizada não se caracteriza como “subvenção para investimento”** e, assim, não poderia ter sido excluído do lucro líquido do exercício, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como da receita bruta, para fins de apuração da contribuição do Pis e da Cofins”. (Grifei)

Agora, no seu Recurso Especial, a Contribuinte esclarece detalhadamente a forma que foi contabilizado na empresa:

“(…) Acrescente-se ainda que, em atendimento ao art. 443, inciso I, do RIR/99, os recursos da redução tributária proveniente do benefício **foram preservados no Patrimônio Líquido**, em conta específica de **Reserva de Subvenção para Investimentos**.

Tal exigência da lei garante que os recursos estejam aplicados na atividade da empresa, **e não sejam distribuídos aos sócios ou retirados de alguma outra forma**.

“(…).

A Lei 11.941/2009, art. 18, estabeleceu o tratamento contábil e fiscal a ser aplicados aos casos de subvenção para investimentos. **Segundo a lei a subvenção deve ser contabilizada em conta de resultado pelo regime de competência**. A parcela do lucro líquido do exercício decorrente da subvenção pode ser destinada **conta de Reserva de Lucros**. Essa parcela, desde que não tenha destinação diversa da sua manutenção na conta de reserva, **pode ser excluída da base de cálculo do IRPJ e CSLL**.

A empresa procedeu à devida contabilização da reserva de subvenção para investimentos, em conformidade com as normas contábeis vigentes e legislação tributária, o que pode ser comprovado pelo exame da escrituração contábil”. (Grifei)

A empresa juntou aos autos, cópias das demonstrações contábeis e notas explicativas de fls. 2.424/2.434 e balancetes mensais 2010 a 2011 de fls. 06/588. Tiramos como

exemplo, nos Balancetes às fls. 14 e 210, que demonstra o resultado da conta contábil: “Reserva de Lucros > Reserva de Incentivo Fiscal > Subvenção para Investimento”.

d) Por fim, como pode ser constatado, essa matéria ainda é objeto de discussão nos autos deste processo (efeitos da Lei Complementar nº 160, de 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).

Assim, com suporte no art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 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, entendo que assiste razão à Contribuinte em seu Recurso Especial e, deve ser provido no que se refere ao pedido de exoneração do PIS e da COFINS referentes à Subvenção para investimento, que, conforme esclarecido neste voto, encontra-se tratado contabilmente de acordo com os preceitos da legislação tributária e societária e, portanto, tais subvenções (crédito presumido do ICMS) não caracterizam faturamento, não se enquadrando no conceito de receita.

Em face do acima exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, para não incluir, na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o valor correspondente à subvenção recebida no período sob análise, com o cumprimento dos REQUISITOS para sua NÃO TRIBUTAÇÃO.

Conclusão

Em face do acima exposto, voto por **conhecer parcialmente** do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo e, na parte conhecida, no mérito, **dar-lhe provimento**, para não incluir, na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, o valor correspondente à subvenção recebida no período sob análise, com o cumprimento dos REQUISITOS para sua NÃO TRIBUTAÇÃO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos