



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720101/2014-87
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.491 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUAPORE CARNE S/A

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

Data do fato gerador: 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

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

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.

No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo os respectivos valores integrar a base de cálculo das contribuições em análise.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reincluir, na base de cálculo das contribuições, o valor correspondente à diferença entre a subvenção recebida no período e o prejuízo contábil apurado, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

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

Relatório

Trata-se de Recursos Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-003.134**, de 31/08/2017 (fls. 2.879/2.917), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, que deu PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Dos Autos de Infração

Trata o presente processo de Autos de Infração (fls. 3/36) com exigência tributária da Contribuição para o PIS e para a COFINS, incluindo o principal, multa e juros de mora, totalizando o crédito tributário no valor de **R\$ 20.002.506,26**, conforme demonstrativo de fl. 2, lavrados em decorrência de insuficiência de recolhimento das citadas contribuições.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 61/79), que a empresa GUAPORÉ CARNE S/A não incluiu na base de cálculo do PIS e nem da COFINS os “ganhos com incentivos fiscais do ICMS concedido pelo Governo do Estado de Rondônia (incentivo previsto na Lei nº 1.558/2008 (RO) - CONDER)”, no valor de R\$ 11.224.633,77, e calculou créditos das Contribuições, com às aquisições de insumos (gados) de pessoas físicas (PF) com alíquota cheia, não respeitando o limite de crédito presumido de 60%.

Pela sistemática utilizada, conforme extrato do Livro Razão, certifica-se em sua escrita contábil (Conta (-) ICMS Estimativa Frigorífico Conta nº 3.01030610003045), que a Contribuinte, utiliza-se a crédito uma conta de “Obrigação Passivo Não Circulante, Incentivos Fiscais: **Conta 2.03.01.09**”, em contrapartida a débito, “ICMS a recolher” pela baixa das obrigações com o ICMS. Portanto, as obrigações do ICMS, foi baixada com incentivos fiscais, sem qualquer desembolso, o que representa um ganho.

No caso, o valor baixado das obrigações com Incentivo fiscal no ano calendário de 2009, conforme Resumo Mensal, Balancete do Razão e Razão da Conta, soma a importância de R\$ 11.224.633,77, denotando de que a empresa obteve, um ganho financeiro com ICMS, no valor do Incentivo Fiscal, conforme tela abaixo reproduzida (fl. 67):

ICMS a Recolher Saldo da Conta em 31/12/2008.....	R\$ 9.785,88
(+) ICMS a Recolher Creditado na Conta.....	R\$ 23.359.032,30
(=) Total do ICMS a Recolher no ano-calendário.....	R\$ 23.368.818,18
(-) Baixa por Pagamentos.....	R\$ 1.874.369,68
(-) Baixa por Pagamento de Estimativa.....	R\$ 9.326.423,73
(-) Baixa Por Compensação de Crédito.....	R\$ 706.091,19
(-) Outras Baixas do ICMS.....	R\$ 111.161,09.
(=) Valor das Baixas por Benefício Fiscal.....	R\$ 11.224.633,77

Ainda no Termo Fiscal de Caracterização de Sucessão (fls. 46/60), foi constatado que durante o período em que se deu a infração o estabelecimento pertencia à empresa GUAPORÉ CARNE S/A, sendo que o mesmo foi posteriormente alienado à empresa JBS S/A (CNPJ nº 02.916.265/0001-60). Confira-se trechos reproduzidos:

“Com base nos fatos e documentos acostados e acima listados, esta fiscalização conclui pela:

a) Sucessão da Firma Guaporé S/A pela JBS S/A mediante compra, dos estabelecimentos da sucedida, portanto, é sucessora tributária, nos termos, do art. 133, inciso I, combinados com os arts. 124 e 129, ambos da Lei nº. 5.172, de 1996-CTN (Verbis), respondendo pelas obrigações tributárias da sucedida, uma vez que a alienante encerrou as atividades”.

(...).

b) Manter no pólo passivo da obrigação tributária, a firma A Guaporé Carnes S/A, CNPJ nº. 08.872.390/0001- 00, nos termos, do art. 133, inciso I, combinados com os art. 124, 129 e 134, inciso VII, da Lei nº. 5.172, de 1996- CTN (Verbis), por responsabilidade inversa.

(...).

c) Incluir no Pólo Passivo da obrigação Tributária, os Acionistas Administradores, na qualidade de Responsáveis Solidários, os Acionistas administradores, das firma Guaporé Carnes S/A, CNPJ nº. 08.872.390/0001-00 e JBS S/A, CNPJ nº. 13.608.635/0 001-18, da primeira a Sra. Ivana Camelos Birtche, CPF: 513.851.711-20, Rua Cuiabá, 805, Setor Leste, Centro, Colider-MT e o Sr. Diosmirso Ferreira, CPF nº. 327.635.739-91, Rua Xingu, 93, Centro, Colider-MT e da segunda, o SR. Wesley Mendonça Batista, CPF nº. 364.873.921-20, Av . Marginal Direita do Tietê, 500, Vila Jaraguá, São Paulo- SP, por infração aos dispostos nos incisos, II e III, do art. 135, combinado com o art. 124, inciso VII, todos da Lei nº. 5.172, de 1966 (CTN)- Verbis- por realizarem negócios que afronta a lei e ao arrepio dos Estatutos Sociais.

Como se vê, o reflexo das apurações fiscais e dos lançamentos na contribuinte, foram imputados como responsáveis tributários: a JBS S/A (CNPJ nº 02.916.265/0001-60), com fundamento nos arts. 133, inciso I, combinado com os arts. 124 e 129 do CTN; Diosmirso Ferreira (CPF nº 327.635.739-91) e Ivana Carnelos Birtche (CPF nº 513.851.711-20) sócios da empresa Guaporé Carnes Ltda, com fundamento no art. 135, incisos II e III, do CTN; e Wesley Mendonça Batista (CPF nº 364.873.921-20) presidente da JBS, com fundamento no art. 135, incisos II e III, do CTN.

Conclui-se que, pelos relatos e documentos carreados aos autos, que os Acionistas Administradores, foram os legítimos responsáveis pela emaranhado negocial, caracterizado, pela inclusão de terceiros sem lastros patrimoniais e financeiros e a tentativa de fazer passar uma

alienação como se arrendamento fosse, tudo com o fito de camuflar o verdadeiro negócio, ou seja, a venda dos estabelecimentos industriais.

Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificada dos Autos de Infração, a Contribuinte e responsáveis apresentaram as respectivas Impugnações. A começar pela Contribuinte, conforme Petição de fls. 1.934/1.967, cujo teor a seguir se resume:

a) preliminarmente, pugna pela nulidade dos Autos de Infração, alegando que há cerceamento ao direito de defesa, por entender que há ausência de fundamento legal, de que a empresa “não fez passar pelo resultado do exercício os ganhos com incentivos fiscais do ICMS”, quanto para a acusação de ter usado fora dos limites créditos relativos a aquisições de PF;

b) o Fisco Federal não reconheceu a espontaneidade da prestação das informações levadas através de DCTF's retificadoras e DACon's, não as admitindo em favor da empresa;

c) alega ocorrência de decadência sobre o crédito tributário do mês de junho/2009;

d) sob o conceito de receita bruta ou faturamento não parece possível acomodar um tributo que mais propriamente pode ser classificado como ônus do contribuinte, pois, afinal, o ICMS é uma fonte de receita do Erário Estadual;

e) que o ICMS não constitui ingresso de riqueza e acréscimo patrimonial do Contribuinte; o ICMS é uma despesa do sujeito passivo da COFINS e receita do Erário Estadual;

f) as subvenções não se consubstanciam em entradas financeiras decorrentes da venda de mercadorias ou serviços, logo, esses benefícios concedidos não integram a base de cálculo do PIS/COFINS na sistemática não-cumulativa;

g) que os valores escriturados a título de crédito de ICMS não compõem a base de cálculo da COFINS/PIS não-cumulativo, ainda que subvencionado.

h) insurge-se contra a cobrança da multa de ofício e dos juros de mora de que estatui o artigo 161 do CTN, especialmente quanto a aplicação da Taxa SELIC;

Ao final solicita a produção de prova pericial, caso haja dúvidas sobre as declarações, registros e demonstrações financeiras e juntada de novos documentos a serem carreados aos autos, em denodo ao princípio da verdade material.

Em 12/08/2014, através de documento de fls. 1.970/1.974, o Contribuinte GUAPORÉ CARNES aditou sua Impugnação, no qual elabora argumentos contra a caracterização de sucessão e, ao final requer que seja julgado improcedente.

A responsável tributária **JBS S/A**, apresenta Impugnação por meio dos arrazoados de fls. 2.130/2.188, cujos argumentos, após relato dos fatos, estão a seguir sintetizados:

- elabora suas considerações sobre a responsabilidade direta e exclusiva do/as administradores da Guaporé Carne S/A (art. 135, CTN);

- sobre a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento a ensejar a subsunção: que não houve aquisição nem de estabelecimento tampouco de fundo de comércio a ensejar a subsunção ao disposto no art. 133, inciso I, CTN; nada foi comprovado em relação à aquisição da sede em COLÍDER/RO;

- que a sucessão trabalhista tem requisitos distintos da sucessão tributária;

- como argumento subsidiário. A imputação de responsabilidade prevista no art.133, CTN, tem condicionante: saber se houve continuidade (ou não) das atividades pelo alienante; não existe elementos para atribuir responsabilidade solidária com base art. 124, CTN.

- da ausência de homologação no prazo legal e da ocorrência da decadência (art. 150, §4º, CTN) – período de apuração de Junho/2009;

- da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS; impossibilidade de inclusão da subvenção de ICMS na Base de Cálculo;

- exalta a necessidade diligência para que possa exercer amplamente sua ampla defesa e o contraditório;

- da impossibilidade de sucessão sobre os valores da multa e dos Juros.

Sobre as Impugnações dos demais **responsáveis tributários**, apresentaram petição a **Sra. Ivana Carnelos Birtche**, por meio dos arrazoados de fls. 2.044/2.050; do **Sr. Wesley Mendonça Batista**, por meio dos arrazoados de fls. 2.076/2.127, ambos requer que seja excluído os Impugnantes da presente autuação. Foi cientificado através do Edital de Intimação, o **Sr. Diosmirso Ferreira**, que não apresentou a Impugnação.

A **DRJ em Belém/PA**, apreciou as Impugnações e em decisão consubstanciada no Acórdão nº **01-30.969**, de 23/12/2014 (fls. 2.216/2.256), considerou **improcedente** as Impugnações apresentadas, mantendo-se integralmente o crédito tributário exigido, bem como todos as PF e PJ arroladas como responsáveis solidários. Na decisão, a Turma decidiu que:

- inexistência de nulidade no lançamento de ofício que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- a autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos;

- havendo-se cientificado regularmente o lançamento ao sujeito passivo em 17/07/2014, constata-se que não se operou a decadência arguida;

- embora as **subvenções para investimentos** possam em alguns casos não ser computada na determinação do lucro real da pessoa jurídica (a exemplo de subvenções para integralização de capital), para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS apuradas pelo regime **não cumulativo**, a possibilidade de excluí-las veio somente com a edição da MP nº 627, de 2013 (convertida na Lei nº 12.973, de 2014), que alterou as Leis 10.673, de 2002 e 10.833, de 2003. Portanto, o valor apurado do crédito presumido do ICMS, foi corretamente oferecido à tributação, pois no período objeto dos autos de infração, não

havia previsão legal para sua exclusão da base de cálculo das citadas contribuições apuradas pelo regime **não cumulativo**;

- a falta ou insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais;

- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; é revel o sujeito passivo que não se apresentou tempestivamente ao processo e não impugnou sua nomeação como responsável tributário;

- presentes os elementos fáticos caracterizadores da sucessão empresarial, ainda que não formalizada, o sucessor responde integralmente pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato;

- as **multas** estão abrangidas pelo conceito de crédito tributário. Assim, por força do art. 129 do CTN, a sucessora responde pelas multas devidas pela sucedida, independentemente da data do lançamento, desde que relativas a obrigações tributárias surgidas até a data da sucessão;

- os débitos para com a Fazenda, decorrentes de tributos administrados pela RFB, quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros à Taxa Selic), e

- por fim, considerou desnecessária (prescindível) a realização de diligência, nos moldes do art. 18 do PAF.

Recurso Voluntário

Cientificados da decisão de 1ª instância, o Contribuinte e os responsáveis tributários apresentaram os respectivos Recursos Voluntário, que reiteram as razões e os mesmos pedidos de sua Impugnação, conforme as seguintes petições: **(i)** da Sra. Ivana Carnelos Birtche, arrazoado de fls. 2.267/2.307; **(ii)** Sr. Diosmirso Ferreira, arrazoado de fls. 2.308/2.315; **(iii)** a Contribuinte Guaporé Carne S/A, petição de fls. 2.316/2.348; **(iv)** empresa JBS S/A, às fls. 2.361/2.403; e **(v)** Sr. Wesley Mendonça Batista, arrazoado de fls. 2.415/2.460.

A contribuinte reforça a alegação de que a subvenção fiscal (ICMS) não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS; reitera a decadência que recai sobre o crédito tributário lançado no mês de junho/2009 e pela não aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Diligência/CARF

Em uma primeira análise dos Recursos apresentados, a Turma Julgadora deliberou pela conversão do feito em Diligência – **Resolução nº 3201-000.649**, de 23/02/2016 (fls. 2.498/2.519), para que a Autoridade Preparadora esclarecesse "*quanto à continuidade ou encerramento das atividades pela empresa Guaporé Carnes S/A, devendo fazê-lo com base nos (i) atos registrados na JUCEPA e também perante o (ii) Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas, administrado pela própria RFB e, ainda, por meio da (iii) verificação de eventuais declarações prestadas pelo contribuinte.*"

Determinou-se, ainda, que fosse dada vista aos Recorrentes acerca do resultado da Diligência fiscal e oportunidade de manifestação.

Nova Diligência/CARF

Tendo em vista que a determinação de intimação dos contribuintes não foi realizada a contento pela Autoridade Preparadora, fez-se necessária uma segunda diligência fiscal para a intimação de todos os coobrigados pelo crédito tributário, conforme **Resolução n.º 3201-000.706**, de 23/08/2016 (fls. 2.565/2.585).

A Diligência em questão apresentou as conclusões elaborada pela Fiscalização conforme Termo de Diligência Fiscal de fls. 2.525/2.527. Não obstante a intimação de todos os contribuintes, apenas os solidários JBS S/A, às fls. 2.588/2.599 e Wesley Mendonça Batista, às fls. 2.689/2.700, manifestaram-se quanto ao resultado da diligência.

Decisão CARF

Devidamente instruído, os autos retornaram a este Conselho para a continuidade do julgamento. O Recurso Voluntário, então, foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-003.134**, de 31/08/2017 (fls. 2.879/2.917), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, que deu PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário. Nessa decisão o Colegiado assentou:

- (i) por não conhecer do Recurso interposto pelo Sr. Diosmirso Ferreira (Revelia);
- (ii) dar parcial provimento ao Recurso interposto por Guaporé Carnes S/A., para excluir do lançamento fiscal as parcelas relativas à inclusão da subvenção fiscal de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- (iii) dar provimento ao Recurso interposto pela Sra. Ivana Carnelos Birtche, para excluir a responsabilidade tributária indevidamente atribuída com fulcro no art. 135 do CTN;
- (iv) dar parcial provimento ao Recurso interposto por JBS S/A, para manter a responsabilidade solidária por sucessão, mas reformar o crédito tributário constituído de modo excluir do lançamento fiscal as parcelas relativas à inclusão da subvenção fiscal de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- (v) dar provimento ao Recurso interposto por Wesley Mendonça Batista, para excluir a responsabilidade tributária indevidamente atribuída com fulcro no art. 135 do CTN;
- (vi) que é aplicável a regra do art. 173, inciso I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial, concluindo que não houve a decadência do crédito tributário lançado a título de PIS e COFINS, referente aos mês de junho de 2009;
- (vii) deve-se manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do **Acórdão n.º 3201-003.134**, de 31/08/2017, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 2.919/2.936), apontando divergência com

relação à seguinte matéria: **“Base de cálculo do PIS e da COFINS – inclusão do valor de incentivo fiscal de ICMS – subvenção.”**

No recurso requer que seja conhecido e provido o Recurso Especial, para reformular o Acórdão recorrido nessa parte. A Fazenda Nacional alega divergência jurisprudencial na interpretação dos artigos 1º, §1º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e da Lei 9.718, de 1998, especialmente sobre a inclusão no conceito de receita das subvenções governamentais de investimento e de custeio.

Visando comprovar a divergência, indicou como paradigma os **Acórdãos n.ºs 204-01.911 e 1402-001.277**, alegando que:

- no **Acórdão recorrido**, o Colegiado considerou que a subvenção não configuraria receita, mas mero ingresso, razão pela qual não integraria a base de cálculo do PIS/COFINS sob a disciplina das Leis n.ºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

- nos **Acórdãos paradigmas** colacionado, expressa o entendimento de que a subvenção governamental configuraria receita integrante do sub-grupo dos Resultados Operacionais, estando englobada no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei n.º 9.718, de 1998.

Em sede de análise de admissibilidade, concluiu-se que entre os Acórdãos paradigmas e recorrido, constata-se a identidade das matérias julgadas: a inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas de subvenção - se seriam ou não receitas operacionais as subvenções e, portanto, a matéria examinada, revelam-se discordantes, restando plenamente configurada e comprovada a divergência jurisprudencial.

Com tais considerações, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº, de 05/02/2018 (fls. 2.940/2.942), deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 3201-003.134, de 31/08/2017, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 3.039/3.056, que, em seu pedido, requer que seja negado conhecimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ou, caso se entenda pelo seu conhecimento, seja-lhe negado provimento.

Quanto ao conhecimento, alega que os Acórdãos paradigmas (204-01.911 e 1402-001.277), se pautam de maneira contrária ao proclamado pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR, sob o regime de repercussão geral, que firmou o entendimento de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Quanto ao mérito, defende as seguintes razões: (i) necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, uma vez que não se trata de receita, conforme entendimento pacífico do STF; e (ii) impossibilidade de inclusão da subvenção de ICMS na base de cálculo das contribuições, pois além de não se enquadrar no conceito de receita, tais valores se consubstanciam em parcela relativa a redução de custo (e não obtenção de receita nova) e, (iii)

por fim, trata-se de subvenção para investimento. Tais argumentos foram reiterados conforme petição à fl. 3.396.

Embargos de Declaração

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3201-003.134, de 31/08/2017, os contribuintes solidários JBS S/A e Wesley Mendonça Batista, apresentaram os Embargos de declaração de fls. 2.968/2.976 e 3.024/3.032, respectivamente, em face do Acórdão recorrido, alegando existência de vício de Omissão no julgado.

Em análise do Recurso, o presidente da Turma, em Despacho de fls. 3.130/3.148, admitiu parcialmente ambos os Embargos opostos, para fins de saneamento das seguintes alegações: Omissão no tocante à ausência de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento a ensejar a subsunção ao art. 133 do CTN e Omissão em relação ao art. 124 do CTN.

Apreciado pela Turma julgadora, foi prolatado o **Acórdão (em Embargos) n.º 3201-005.215**, de 28/03/2019 (fls. 3.163/3.171), concluindo pela inexistência das alegadas omissões, sendo rejeitado os Embargos opostos, que restou ementado da seguinte forma:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

O julgador não é obrigado a apreciar cada um dos argumentos apresentados pelo contribuinte quando apenas parte deles é suficiente para fundamentar a decisão.

Ciência à Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional foi cientificada Acórdão (em Embargos) n.º **3201-005.215**, de 28/03/2019 e, à fl. 3.173 ratifica as razões do Recurso Especial interposto à fl. 2.919.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3201-003.134, de 31/08/2017, integrado pelo Acórdão (em Embargos) n.º 3201-005.215, de 28/03/2019, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, a interessada JBS S/A (responsável solidária), apresentou o Recurso Especial (fls. 3.215/3.242), apontando divergência com relação às seguintes matérias:

(1)- nulidade do Acórdão recorrido por ausência de pronunciamento sobre argumento de defesa constante do recurso voluntário – preterição do direito de defesa – afronta ao inciso II do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 e artigos 2º e 50 da Lei n.º 9.784, de 1999; (2)- improcedência da atribuição de responsabilidade tributária em razão da inaplicabilidade do artigo 133 do CTN; (3)- aplicabilidade do artigo 150, §4º, do CTN (decadência); e (4)- impossibilidade de sucessão, quanto a multa e juros – art. 132 do CTN.

Para comprovar as divergências, indica como paradigmas os Acórdãos n.ºs: **3302-006.893 e 1101-001.038** (divergência 1), **2402-02.107 e 103-16.730**, (divergência 2), **9101-002.856 e 1001-001.392** (divergência 3) e **101-94.930, 03-04.977** (divergência 4).

Apresentado os fatos acima, passou-se ao exame dos pressupostos formais e materiais para a admissibilidade do presente Recurso Especial.

Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que do cotejo dos arestos (Acórdãos, recorrido e paradigmas), as conclusões sobre cada matéria examinada, revelaram-se que, em relação à matéria das divergências dos itens **1, 2, e 3**, a Recorrente não se dignou a fazer a demonstração que lhe cabia. Tampouco foi possível a este examinados extraí-la inequivocamente do arrazoado recursal. Quanto a divergência do item **4**, destacou-se que não podem ser aceitos os paradigmas nºs 101-94.930 e 03-04.977, visto que conforme o art. 67, §12, do Anexo II, do RICARF, não serve como paradigma o acórdão que, na data de análise da admissibilidade do Recurso Especial, contrarie “*decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*”, declarando a definitividade com relação à matéria denominada “Impossibilidade de sucessão de multa e juros – art. 132 do CTN.

Com tais considerações, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção / 2ª Câmara, de 22/01/2020 (fls. 3.408/3.422), **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte Guaporé Carne S/A.

Agravo

Cientificada do Despacho do Presidente da 2ª Câmara que negou seguimento ao Recurso Especial interposto, o Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 3.446/3.457, requerendo e demonstrando a admissibilidade integral de seu Recurso Especial, via o Agravo.

Ao ser apreciado o recurso interposto pela Agravante, chegou-se a conclusão que, por todo o exposto no Despacho de fls. 3.465/3.478, embora presentes os pressupostos de conhecimento do Agravo, decidiu-se que fosse REJEITADO, prevalecendo a negativa de seguimento do Recurso Especial expressa pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção.

Sustentado nessas razões, a Presidente da CSRF com base nas considerações elaboradas no Despacho em Agravo de fls. 3.465/3.478, de 23/03/2020, REJEITOU o recurso de Agravo e confirmou a negativa de seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Esses são os fatos. 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 é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº, de 05/02/2018 (fls. 2.940/2.942), exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento/CARF, os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, o Contribuinte em suas contrarrazões, aduz que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido, alegando que os citados Acórdãos paradigmas (204-01.911 e 1402-001.277), se pautam de maneira contrária ao proclamado pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR, sob o regime de repercussão geral, que firmou o entendimento de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Segundo a tese firmada, “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Aduz ainda que, o Acórdão nº 1402-001.277, utilizado como dissídio, não serve de paradigma, uma vez que foi reformado, sendo decidido pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

No entanto, discordo das razões do Contribuinte e passo a explicar a seguir.

Primeiramente, há que ser ressaltado que, mesmo tendo o RE 574.706/PR transitado em jugado, as questões tratadas nos Acórdãos (recorrido e paradigmas), tratam-se de “SUBVENÇÃO de ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS”, enquanto que o RE 574.706/PR, citado nas razões do Contribuinte, trata de ausência de previsão legal para o crédito do contribuinte calculado pela exclusão do ICMS da base de cálculo das Contribuições para o PIS e a COFINS.

Veja que as decisões tomadas nos moldes dos arts. 1.036 e 1.041 do Código do Processo Civil, somente são de observância obrigatória quando revestidas no caráter de definitividade. Como já tive oportunidade de manifestar em outras oportunidades, entendo não ser vinculante a decisão do Supremo Tribunal Federal tomada no RE 574.706/PR, por não ter ocorrido trânsito em julgado formal, haja vista estar-se ainda aguardando apreciação de Embargos de declaração, oportunidade em que haverão de ser esclarecidos aspectos essenciais à compreensão do preciso teor da decisão proferida sem o conhecimento dos quais não há como determinar o *quantum* do tributo estadual deve ser excluído da base de cálculo das Contribuições, restando, assim, qualquer Acórdão proferido ao arrepio desses esclarecimentos, eivado dos vícios de obscuridade e omissão, o que fatalmente tornar-lhe-ia inexecutável.

Por fim, no §15º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, é previsto que não servirá de paradigma o Acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. Confira-se:

Art. 67.

(...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016). (Grifei).

No entanto, pode ser verificado nos autos que às fls. 2.919, o Recurso Especial da Fazenda Nacional é datado de 17 de novembro de 2017, enquanto que a Decisão da CSRF, reformando o Acórdão paradigma, foi conferida na sessão de 17 de janeiro de 2018.

Portanto é de ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **Base de cálculo do PIS e da COFINS – inclusão (ou não) do valor de incentivo fiscal de ICMS – Subvenção.**

O Acórdão recorrido expôs como fundamento, no voto condutor de sua decisão, os seguintes termos (resumidamente):

“(…) Todavia, entendo que a argumentação supra não subiste na hipótese dos autos, uma vez que a regulamentação legal do PIS e da COFINS é absolutamente distinta daquela relativa ao IRPJ (...). “(...) Desse modo, voto pela procedência do pedido de exclusão das parcelas relativas às subvenções fiscais de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS”.

A Fazenda Nacional argumenta em seu recurso que no conceito de receita (totalidade dos recebimentos), previsto nas Leis nºs 9.718, de 1998, 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, incluem-se as subvenções governamentais de investimento e de custeio. Aduz que no presente caso trata-se de receita de subvenção de custeio, que, nos termos da legislação tributária e societária, é considerada receita operacional e, portanto, aplicável o caput do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, em conjunto com o art. 3º da Lei nº 9.715, de 1998.

Em fim, o cerne da questão neste processo, trata da forma de tributação a ser conferida às subvenções deferidas pelo Governo do Estado de Rondônia (Benefício Fiscal do ICMS – incentivo previsto na Lei nº 1.558/2008/RO - CONDER), que o recorrido entendeu que se trata de subvenções para investimento recebido do Poder Público e que, por isso, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Parto ainda do pressuposto que tais valores não foram contabilizadas em contas de “Reserva de lucros de incentivos fiscais” (ou outra reserva de lucro) na escrituração contábil da empresa, pois a Fiscalização fez essa constatação no Relatório Fiscal (anexo ao Auto de Infração). Veja-se a descrição analítica das transações contábeis elaboradas (fls. 65/67):

“Conforme Balancete do Razão, Razão das contas de controle do ICMS abaixo e, da contabilização do ICMS, síntese no ano calendário de 2009, verifica-se a materialidade:

1- Conta ICMS a Recuperar - Razão conta nº 1.010309100001188, conforme Razão da conta anexo, Resumo Mensal e Balancete do Razão, a soma do ICMS a compensar debitado no ano calendário é R\$ 1.746.344,32:

Saldo da Conta em 31/12/2008	R\$ 24.980,84
(+) Débito da Conta	R\$1.746.344,32
(-) Crédito da Conta	R\$ 706.091,15
(=) Saldo da Conta em 31/12/2009	R\$ 1.065.234,01

O valor creditado de R\$ 706.091,15, equivale ao valor compensado do ICMS direito, tendo como contrapartida a Conta ICMS a Recolher, representando redução das obrigações com o imposto, dedução utilizando-se os direitos de compensação do imposto.

2- Conta ICMS a Recolher - Razão conta nº. 2.01010410002050, conforme Razão da conta anexo e Resumo Mensal, foi creditado como obrigação decorrente das atividades

o valor de R\$ 23.359.032,30, valor que corresponde ao ICMS a recolher, antes das compensações.

Saldo da Conta em 31/12/2008 R\$ 9.785,88

(+) Crédito da Conta R\$ 23.359.032,30

(-) Débito da Conta R\$ 23.242.679,51

(=) Saldo da Conta em 31/12/2019 R\$ 126.138,67

Dos créditos lançados na Conta ICMS a Recolher, aumentando as obrigações com imposto, o valor de R\$ 22.300.801,14, tiveram como contrapartida a Conta ICMS s/ Vendas nº 3.010306100003041, ou seja, equivale ao ICMS devido pela vendas realizadas no ano calendário e os débitos, que representa as baixas das obrigações do ICMS, no valor de R\$ 23.242.679,51, conforme Histórico Razão da Conta ICMS a Recolher, tiveram as seguintes origens:

Pagamento do ICMS R\$ 1.874.369,68

(+) Compensação com o ICMS a Recuperar R\$ 706.091,19

(+) Pagamento por Estimativa R\$ 9.326.423,73

(+) Incentivos Fiscais do ICMS R\$ 11.224.633,77

(+) Outras Baixas R\$ 111.161,09

Total das Baixas R\$ 23.131.518,42

O valor dos Incentivos fiscais foram transferidos, conforme Razão da Conta **Incentivos Fiscais do ICMS**, para **Passivo Não Circulante**, fato confirmado também pelo Balancete do razão e a própria fiscalizada, em outras palavras foi baixada uma obrigação, no valor dos incentivos fiscais e transferido para obrigação não circulante.

3- Conta **(-) ICMS Estimativa Frigorífico** - Conta nº 3.01030610003045, conforme Razão da Conta e Resumo Mensal, lançado como redutora do ICMS sobre Venda o valor R\$ 9.326.424,73, e, ainda,

Saldo da Conta em 31/12/2008 R\$ 0,00

(+) Crédito da Conta R\$ 9.326.423,73

(-) Débito da Conta R\$ 9.326.423,73

(=) Saldo da Conta em 31/12/2019 R\$ 0,00

Pela sistemática utilizada, conforme Razão, **certifica-se em sua escrita contábil**, que a fiscalizada em relação à supra citada conta, **utiliza-se a crédito uma conta de Obrigação Passivo Não Circulante, Incentivos Fiscais Conta 2.03.01.09, em contrapartida a débito, ICMS a recolher pela baixa das obrigações com o ICMS**. Portanto, as obrigações do ICMS, foi baixada com incentivos fiscais, sem qualquer desembolso, o que representa um ganho. No caso, o valor baixado das obrigações com Incentivo fiscal no ano calendário, conforme Resumo Mensal, Balancete do Razão e Razão da Conta, soma a importância de R\$ 11.224.633,77, denotando de que a firma obteve, um ganho financeiro com ICMS, no valor do Incentivo Fiscal, conforme abaixo:

ICMS a Recolher Saldo da Conta em 31/12/2008 R\$ 9.785,88

(+) ICMS a Recolher Creditado na Conta R\$ 23.359.032,30

(=) Total do ICMS a Recolher no ano-calendário R\$ 23.368.818,18

(-) Baixa por Pagamentos	R\$ 1.874.369,68
(-) Baixa por Pagamento de Estimativa	R\$ 9.326.423,73
(-) Baixa Por Compensação de Crédito	R\$ 706.091,19
(-) Outras Baixas do ICMS	R\$ 111.161,09.
(=) Valor das Baixas por Benefício Fiscal ...	R\$ 11.224.633,77.”

Muito embora na Impugnação a Contribuinte afirma que, fl. 1.959: “(...) 7) *Contabilmente a subvenção foi registrada de acordo com a então legislação em vigor, em especial pelo §3º do artigo 18 da Lei 11.941/09, §2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 e artigo 443 do RIR/99*”. Por sua vez, apresentou tal informação **sem comprovar com documentos hábeis** os seus argumentos.

De outro lado, constato nos autos que o contribuinte, apresentou, em 09/05/2014, os seguintes esclarecimentos, por solicitação no Termo de Intimação da Fiscalização (fls. 1.535):

“(Item 4.3) Com autorização de vossa senhoria para **retificação das declarações DIPJ e SPED Contábil**, o valor **será transitado** pelas contas de resultado **e posteriormente transferido para Reserva de Incentivos Fiscais no Patrimônio Líquido**, conforme dita o Art. 443 do Decreto nº 3.000, de 1999”;

Isso ocorreu porque, conforme relatado pela Fiscalização, a empresa apresentou a DIPJ Retificadora e DCTF Retificadora **no curso da Ação Fiscal**, portanto, **sem gozo da espontaneidade** e, por conseguinte não foi aceita pelo Fisco, ou seja, foi recebido a DIPJ retificadora que foi apresentada em 23/12/2013 (com base no SPED Contábil transmitido em 13/12/2013) e, no entanto, verifica-se nos autos que efetivamente em 06/11/2013 (fl. 1.523/1525, já havia sido dado ciência pessoal ao Procurador legal da empresa no Termo de Reintimação Fiscal (o início do procedimento foi em 05/11/2012), dessa forma não se cogitou a aquisição de espontaneidade, nos termos do inciso I, § 1º, do art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Confira-se:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

§1º **O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores** e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (Grifei)

Outra questão a ser ressaltada é que em que pese ter apresentado argumentos contra o lançamento, verifica-se que a empresa Guaporé Carnes S/A admitiu ter dado, à subvenção, tratamento contábil diverso daquele determinado pela legislação de regência, quando tentou apresentar o DACTON e DCTF retificadores.

Pois bem. Essa matéria não é nova no CARF e já foi analisada por diversas vezes por este Colegiado. Assim, utilizo como razões para decidir, o voto vencedor de minha lavra (reproduzo somente parte que interessa ao período aqui discutido: PA de 30/06/2009 a 31/12/2009), 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.

“(…) 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.

Primeiro Período, até 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:

(...) .

Segundo Período, de 2008 a 2014

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº11.638, 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).

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 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. (...)”.

Aplicação dos conceitos acima ao caso aqui sob análise:

No caso dos autos, restou comprovado os seguintes fatos:

(i) trata-se de valores recebidos entre 30/06/2009 e 31/12/2009, portanto no segundo período acima descrito e, que a empresa é optante pelo Lucro Real e do **regime não cumulativo** das Contribuições. Confira-se trecho reproduzido do Relatório Fiscal (fl. 62):

“1- Insuficiência de Recolhimento da Cofins e do PIS/Pasep, **referente ao ano calendário de 2009**, conforme demonstrado no Anexo III - Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o **PIS e Cofins Não Cumulativo**, nos meses de junho a dezembro de 2009”.

(ii) quanto às condições para exclusão do valores (tratamento dado na contabilidade da empresa), no Relatório Fiscal às fls. 2.698 e 2.700, ao responder sobre Termo de Intimação Fiscal de 22/04/2014, para esclarecimentos sobre os valores contabilizados dos

créditos presumidos do ICMS recebidos, a Guaporé Carnes S/A, destacou o seguinte, dentre outras informações prestadas (doc. fls. 1.532/1.536):

“(…) a)- (Item 04) Conforme solicitado, constam em anexo doc. 06, os termos de acordos firmados com o Estado de Rondônia (Não MT como Relatado) referente ao Incentivo **CONDER**, que resultou no Benefício Fiscal do ICMS no **valor de R\$ 11.224.633,77**

b)- (Item 4.1) A Subvenção para investimento foi contabilizado no Passivo Não Circulante, devido ao fato que no decorrer da regularização da contabilidade estava ausente à documentação que comprovasse o devido incentivo (CONDER) para ser registrado como subvenção para Investimento, portanto, levando em consideração ao princípio da prudência fora reconhecido no Passivo Circulante;

c)- (Item 4.2) Importante salientar que mesmo reconhecendo o valor da Subvenção P/ Investimento em Outras Receitas (conta de resultado) o valor do Prejuízo Fiscal fica inalterado, pois as receitas de Subvenções P/ Investimentos não são tributáveis e serão excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL no Lalur;

d)- (Item 4.3) Com autorização da vossa senhoria para retificação das declarações DIPJ e SPED Contábil, o valor será transitado pelas contas de resultado e posteriormente transferido para Reserva de Incentivos Fiscais no Patrimônio Líquido conforme dita o Art. 443 do Decreto 3.000 de 1999;

e)- (Item 4.4) Em síntese, apresenta duas planilhas comparativas de cálculos do IRPJ e CSLL, considerando e não considerando os Incentivos Fiscais no resultado, concluindo, que o resultado fiscal seria inalterado, o acréscimo do ganho seria compensado com a exclusão no Lalur;

f)- (Item 4.5). Em caso de não autorização da retificação a forma de regularização do saldo contábil constante no balanço no valor de R\$ 11.224.633,77, será através de Ajuste de Exercício Anterior conforme a lei nº. 6.404/76.

Em síntese, as informações prestadas pela fiscalizada deixa patente que o valor do ganho com Incentivos Fiscais, somou R\$ 11.224.633,77, assim como, a sua contabilização, como obrigações no Passivo Não Circulante, fato que esta devidamente comprovado, na escrita contábil, seja pela Conta do Razão, seja pelos Balancetes do Razão. Dessa feita, o valor do incentivo fiscal, mês a mês deve ser acréscimo à base de cálculo do PIS e da COFINS”. (Grifei)

(iii) Prejuízo no Exercício de 2009. Verifica-se nos demonstrativos apresentados pela Contribuinte (Balanço Patrimonial e a DRE, anexada às fls. 992/1.000), que a empresa apresentou o Prejuízo Acumulado no valor de R\$ 7.967.491, 62.

Cabe ressaltar que em suas contrarrazões, o Contribuinte traz a seguinte informação, fl. 3.055: *“Importante ressaltar, que a própria lei diz que o regime contábil, para fins de PIS/Cofins, é irrelevante para definir a natureza jurídica (art. 3º, §1º, Lei 9.718/98), daí porque independentemente de equivoco da GUAPORÉ CARNES S/A em contabilizar tais valores, a exclusão da B.C. das contribuições em apreço é de rigor”*. (Grifei)

Concluindo, temos que a partir de 1º de janeiro de 2008, com a alteração havida na Lei das S.A, fez com que os créditos presumidos do ICMS, como subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da “Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais”, devem compor a receita como base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativas.

No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas Reservas (e sim, como verificado no Balanço Patrimonial. Entretanto, no período, houve benefício (subvenção) no valor de R\$ 11.224.633,77 (e-fl. 65/67) e apuração de prejuízo de R\$ 7.967.491,62 (e-fl. 1.000).

Portanto, entendo ser aplicável, aqui, o § 3º do art. 18 da Lei n. 11.941, de 2009, vigente à época dos fatos, conforme abaixo reproduzido:

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:

...

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Saliente-se que, mesmo que fosse reconhecido o total da subvenção, como receita, somente poderia ser destinada à formação da Reserva de Lucro de Incentivos Fiscais a diferença de R\$ 3.257.142,15, conforme memória de cálculo a seguir.

ANO DE 2009			
()	Valor da Subvenção	11.224.633,77	(e-fl. 65/67)
(-)	Prejuízo Apurado	-7.967.491,62	(e-fl. 1.000)
(=)	Diferença	3.257.142,15	a ser destinada à Reserva de Incentivos Fiscais

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para no mérito, dar-lhe parcial provimento para reincluir, na base de cálculo das contribuições, o valor de R\$ 3.257.142,15, correspondente à diferença entre a subvenção recebida no período e o prejuízo contábil apurado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

