

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	14751.720388/2014-94
ACÓRDÃO	9101-006.986 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E BRATESTX S/A
RECORRIDA	BRATESTX S/A E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. DISCUSSÃO DA NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados. No presente caso, o acórdão recorrido converge com o fundamento, adotado pelo outro colegiado do CARF no acórdão paradigma, na medida em que também exigia a presença dos requisitos objetivos fixados na legislação estadual. Além disso, o acórdão recorrido tratava da legislação do Estado da Paraíba, enquanto o paradigma trata de subvenção concedida pelo Estado de Rondônia, o que por si só já era suficiente para diferenciar os casos analisados diante das premissas adotadas.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. NECESSIDADE DE PEDIDO PRÉVIO PARA APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE SE AFERIR SIMILITUDE FÁTICA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial quando a desnecessidade de apresentação de pedido de reconhecimento de benefício fiscal não foi debatida no acórdão recorrido, impedindo aferir se o caso dos autos trata da mesma hipótese com decisão favorável no paradigma, concernente a benefício fiscal com origem no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DESTINAÇÃO PARA RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A partir da edição da Lei 11.941/2009, no âmbito do Regime Tributário de Transição - RTT, foi autorizada a exclusão da base de cálculo do PIS as receitas contabilizadas como subvenções para investimentos, quando estas tenham sido destinadas para conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DESTINAÇÃO PARA RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A partir da edição da Lei 11.941/2009, no âmbito do Regime Tributário de Transição - RTT, foi autorizada a exclusão da base de cálculo da Cofins as receitas contabilizadas como subvenções para investimentos, quando estas tenham sido destinadas para conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “Possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS”, e, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) que votou pelo conhecimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, a Conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda a intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pela contribuinte em face do acórdão nº 1401-005.759 fls. 940 a 962), de 18/08/2021, em que os membros da Turma decidiram dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos da ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Na espécie, a contribuinte logrou comprovar o cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017 para que o incentivo fiscal promovido pelo Estado de Santa Catarina (sic), na forma de créditos presumidos de ICMS, seja considerado subvenção para custeio.

REDUÇÃO DO IRPJ. SUDENE. DESPACHO DECISÓRIO. INDEFERIMENTO.

O ato administrativo que constitui o direito ao benefício fiscal de redução do IRPJ na área da SUDENE é o Despacho Decisório da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil. No caso vertente, o Despacho Decisório indeferiu o pedido do benefício.

Não há possibilidade de reconhecimento retroativo do direito ao benefício em face de Despacho Decisório favorável emitido posteriormente com base em Laudo Constitutivo diverso daquele em comento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTOS REFLEXOS.

Aplicam-se às bases de cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e contribuição para o Programa de Integração Social - PIS a exclusão das subvenções para investimento por força do artigo 57 da Lei nº 8.981/95 e do artigo 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/2009.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o incentivo fiscal do Estado da Paraíba como subvenção para investimento e excluí-lo das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O processo foi encaminhado de forma eletrônica à Procuradoria da Fazenda Nacional em 04/09/2021 (Despacho, fl. 963), tendo retornado ao CARF com o recurso especial interposto (fls. 964 a 993), também de forma eletrônica, em 18/10/2021 (fl. 1.054), observando o prazo previsto no art. 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

A PFN suscita divergência jurisprudencial em relação as duas matérias abaixo:

1 - Caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado; e

2 - Possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS

O recurso especial foi admitido pela presidente da 4ª Câmara (despacho, fls. 1057/1064), nos seguintes termos:

Passa-se a análise das arguições de divergência em relação a cada uma das matérias.

1 - Caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado

Para esta matéria, o Recorrente apresenta como paradigma o acórdão nº 9101-004.196 (1ª Turma da CSRF), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado, e que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. DISPENSABILIDADE. FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONFAZ. SÍTIO.

É dispensável a conversão em diligência, com o sobrestamento em diligência, quando a conferência a respeito do registro em reserva de lucros não consta do lançamento tributário e o cumprimento das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 podem ser verificadas no sítio do CONFAZ.

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

Ano-calendário: 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. REQUISITOS.

Aplica-se a Lei Complementar nº 160, de 2017, aos processos pendentes, desde que atendidos os requisitos do art. 30.

O Recorrente manejou o seu recurso naquilo que é relevante destacar para esta primeira matéria nos seguintes termos:

(..)

Embora a lei estadual nº 4.856/2006 e o Decreto do Estado da Paraíba nº 17.252, de 1994 não tenham previsto qualquer mecanismo de vinculação entre o benefício fiscal do ICMS e a aplicação desses recursos na implantação ou expansão do empreendimento econômico, o acórdão recorrido, ao analisar o caso, entendeu caracterizado o benefício como subvenção de investimento, nos termos da LC nº 160/17.

Em sentido diametralmente oposto ao Colegiado a quo, decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão paradigma nº 9101-004.196, cuja ementa segue integralmente transcrita:

[passa a reproduzir ementa e trechos do voto do referido paradigma]

(...)

Evidente, pois, a divergência jurisprudencial acerca da caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado.

Em caso semelhante ao dos autos, à luz da mesma legislação, especialmente considerada a LC nº 160/2017, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para a devida caracterização da subvenção de investimento, **a lei estadual, de forma objetiva, deve fixar parâmetros específicos sobre como os recursos serão destinados na implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos no ente subvencionante, com a indicação de diretrizes, assim consideradas metas a serem cumpridas, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos.**

Diversamente, o colegiado a quo considerou caracterizada a subvenção de investimento, sem que a lei estadual tenha indicado qualquer parâmetro ou diretriz sobre a aplicação dos recursos nos empreendimentos econômicos.

Verifica-se claramente a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária (art. 44 da Lei 4506 de 1964, art. 30 da Lei nº 12.973/2014, LC nº 160/2017) na definição de subvenção de investimento. (Destques do Recorrente)

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma.

De fato, está configurada a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária para a caracterização de uma subvenção como sendo subvenção de investimento, sob o mesmo arcabouço jurídico: art. 44 da Lei 4.506 de 1964, art. 30 da Lei nº 12.973/2014 alterada pela Lei Complementar nº 160/2017, que introduziu relevantes modificações na matéria em debate. Também tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma tratam do mesmo período de apuração (2010).

O paradigma, diferentemente do acórdão recorrido, firmou entendimento no sentido de que uma subvenção para que ela seja qualificada como de “investimento” - já sob a égide da Lei Complementar nº 160/2017 - a norma estadual que institui o benefício tem que fixar de modo objetivo os critérios quantitativos e qualitativos para a aplicação dos recursos recebidos, de forma a previamente denotar a intenção de estimular a implantação e expansão de empreendimentos.

Confira-se o fundamento prevalente no referido paradigma:

Os conselheiros que acompanharam pela conclusões compreenderam, em síntese, que o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispôs sobre o conceito das subvenções para investimentos, que se constituem em transferências de recursos dos entes subvencionantes que são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. **Assim, deve restar demonstrada, na legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva, que os recursos decorrentes das subvenções devam ser destinados para estimular a implantação de empreendimentos econômicos, ou expandir empreendimentos econômicos, com parâmetros específicos dispondo sobre a implantação ou expansão do investimento. E, no caso dos autos, não há nenhuma menção na legislação estadual estabelecendo diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos (trazendo metas a serem cumpridas como prazo para instalação ou ampliação da empresa, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos, por exemplo), razão pela qual não podem ser considerados como subvenções para investimentos.**

Procedendo-se a um teste de aderência, verifica-se que a adoção dos critérios empregados pelo paradigma implicaria em uma solução diferente daquela que foi dada pelo acórdão recorrido nos presentes autos, que considerou na prática apenas como pontos relevantes para a aplicação do estatuído na LC nº 160/2017:

1) a necessidade de comprovação de que o valor da subvenção foi efetivamente registrado em reserva de lucro de incentivos fiscais; 2) que o referido benefício foi devidamente depositado e registrado perante o CONFAZ.

Diferente do paradigma o voto condutor do acórdão recorrido não analisou o cumprimento do disposto no caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, no sentido de atestar se a norma estadual que instituiu o benefício em referência fixava em tese de modo objetivo os critérios quantitativos e qualitativos para a aplicação dos recursos recebidos de forma a caracterizar “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Limitou-se a tratar de descumprimento de **natureza fática** e não da interpretação em tese da norma estadual que instituiu o benefício. Confira-se trechos relevantes do acórdão recorrido a esse respeito:

(...)

Entretanto, a norma veiculada pela LC 160/2017 não afastou a possibilidade de exame do fiel cumprimento, por parte da entidade beneficiária, dos requisitos e condições para o recebimento da subvenção de ICMS. **Ou seja, caso a pessoa jurídica desvie e não utilize os créditos recebidos do Estado na implantação ou expansão do empreendimento econômico**, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado, não terá direito à fruição do benefício fiscal concedido pela União, em relação ao IRPJ e à CSLL.

Todavia, no caso vertente, tal verificação ficou prejudicada tendo em vista que a diligência realizada pela autoridade administrativa da RFB não trouxe elementos que pudessem demonstrar **se a contribuinte havia ou não cumprido com os requisitos exigidos pela norma estadual**. Compulsando os autos, vejo que a legislação do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN (Decreto nº 17.252/1994 do Estado a Paraíba e alterações) exige como requisitos para a concessão do benefício que a empresa apresente requerimento dirigido ao Conselho Deliberativo do Fundo, acompanhado de projeto, em que indique os investimentos onde serão aplicados os recursos solicitados e demonstre sua capacidade de pagamento.

Portanto, seria de se verificar se a empresa apresentou tal projeto e se o Estado da Paraíba exerce um controle sobre a utilização dos recursos transferidos à entidade privada de maneira que se possa examinar se esta efetivamente faz jus ao benefício que ora se configura como subvenção para investimento. Entretanto, a autoridade diligenciadora nada trouxe neste sentido, (...)

(...) (Destacou-se).

A identidade entre os arcabouços jurídicos entre os acórdãos confrontados também não é desfeita em face de as legislações estaduais serem diferentes nos acórdãos confrontados, eis que de relevante, conforme deixou implícito o

Recorrente em seu recurso, é o fato de “*lei estadual tenha indicado [ou não, acrescento] qualquer parâmetro ou diretriz sobre a aplicação dos recursos nos empreendimentos econômicos*”, e assim poder ser averiguado em tese se o benefício estimularia à “*implantação e expansão de empreendimentos*”, a teor do artigo 30, caput, da Lei nº 12.973/2014, conforme ficou assentado no voto condutor do paradigma.

Por todo o exposto, proponho que esta primeira divergência seja admitida em face da configuração do dissídio jurisprudencial.

2 - Possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS

Para esta matéria, o Recorrente apresenta como paradigma o acórdão nº 1302-003.230 (1ª Seção/3ª Câmara /2ª Turma Ordinária), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado até a data de interposição do presente recurso, e que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

(...)

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

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

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

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

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

(...) (Destacou-se).

O Recorrente, após transcrever trechos confrontando ambos os acórdãos, finaliza a arguição de divergência, nos seguintes termos:

(...)

Como se vê, tanto no v. acórdão recorrido quanto no v. acórdão paradigma houve a apreciação da mesma questão fático-jurídica, a saber, a inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas de subvenção, concedida na forma de créditos incentivados de ICMS, caracterizados pela fiscalização como de custeio.

Em ambos os casos, ao enquadrar o crédito de ICMS concedido ao contribuinte no programa estadual de incentivo fiscal, como receita decorrente de subvenção de custeio, a autoridade fiscal procedeu à exigência de PIS e COFINS apurados em anos calendário anteriores à vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Conforme se constata da leitura do voto vencido, o acórdão paradigma, assim como o acórdão recorrido, decidiu a questão em contexto jurídico que abrange as inovações procedidas pela Lei Complementar nº 160/2017 ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

A similitude fática existe, da mesma forma que a divergência de interpretação da mesma tese jurídica, pelo que cabe a esta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar, então, qual a posição correta.

Com efeito, **o núcleo essencial da controvérsia é idêntico em ambos os casos confrontados: possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS concedidos pelo ente estatal na forma de subvenção.**

Para o v. acórdão recorrido, a subvenção de investimento, assim caracterizada na forma do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a nova redação da Lei Complementar nº 160/2017, não integra a base de cálculo do Pis/Cofins.

Por sua vez, o paradigma defende que as subvenções de investimentos, antes da edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, por se tratar de receita no conceito amplo delineado no arts. 1º, caput e §1º, das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, vigente à época dos fatos geradores.

Verifica-se divergência na interpretação do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, do art. 1º da Lei nº 10833/2003 e do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a nova redação da Lei Complementar nº 160/2017. (Destacou-se).

Passa-se à análise da segunda arguição de divergência.

De plano verifica-se que as situações fáticas são assemelhadas, bem assim ambos os julgados também possuem um mesmo arcabouço jurídico¹. Em todos os acórdãos discute-se a possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições (no regime não cumulativo) previstos pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 - sobre as receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente

estatal na forma de subvenção. Em todos os julgados também levou-se em consideração a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 160/2017, visto que seus respectivos julgamentos também se deram após a sua vigência.

É digno ainda de observação ainda os fatos geradores dos julgados confrontados seriam anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, que foi alterada pela Lei Complementar nº 160/2017 que deu uma nova conformação jurídica à matéria, ou seja, são fatos geradores pertencentes ao anos-calendário de 2009 e 2010 (Ac. recorrido) e 2011 (paradigma).

O Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência, nos termos por ela proposto:

Enquanto o acórdão recorrido decidiu que os valores a título de subvenção de investimento deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) em face do disposto na Lei nº 12.973/2014 com a nova redação da Lei Complementar nº 160/2017 (aplicada retroativamente); de outra banda, o paradigma, em situação fática assemelhada, abraçou entendimento diverso, nas palavras do Recorrente, *“que as subvenções de investimentos, antes da edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, por se tratar de receita no conceito amplo delineado no arts. 1º, caput e §1º, das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, vigente à época dos fatos geradores”*.

Portanto, esta segunda arguição de divergência também deve ser admitida.

Conclusão

Pelo exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para que as duas arguições de divergência apresentadas sejam rediscutidas na CSRF.

[...]

De acordo. Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e com base nas razões retro expostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação às duas arguições de divergência apresentadas.

A contribuinte foi cientificada do acórdão e dos recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em 17/03/2022 (fl. 1083) e apresentou suas contrarrazões e interpôs recurso especial em 01/04/2022 (fl. 1085).

Em suas contrarrazões (fls. 1105/1136) a contribuinte alega que o recurso fazendário não deve ser conhecido com relação à primeira matéria, seja pela ausência de similitude fática entre o paradigma e o recorrido, seja pelo fato de o paradigma contrariar decisão definitiva do STJ firmada em sede de repetitivos. Com relação à segunda matéria, a contribuinte sustenta a ausência de prequestionamento da matéria relativa à inclusão do incentivo fiscal do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins e a ausência de similitude fática entre o acórdão

recorrido e o paradigma. No mérito, defende a manutenção do recorrido quanto às matérias objeto do recurso especial.

A contribuinte apresentou recurso especial contra a decisão (fl. 1087/1104). No qual questionou o entendimento adotado pelo acórdão recorrido e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito das seguintes matérias:

a) Necessidade de prévio reconhecimento pela Receita Federal de benefício fiscal concedido pela SUDENE;

b) Possibilidade de comprovação, em momento posterior, do cumprimento das condições necessárias ao gozo do benefício;

c) Necessidade de comprovação de culpa do sujeito passivo para fins de imposição de multa de ofício.

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo presidente da 4ª Câmara (despacho fls. 1183/1203), apenas quanto à primeira matéria, nos seguintes termos:

[...]

Em relação à primeira matéria, a recorrente aduz o seguinte (todos os destaques constam do original):

4.1. Da divergência entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1301-004.375 do CARF sobre o efeito do Ato Declaratório da SRF

Inicialmente, cumpre ressaltar que o acórdão recorrido manteve a autuação fiscal na parcela em que glosou o imposto referente à redução da base de cálculo do IRPJ nos anos-calendário de 2009 e 2010, a qual fora realizada pela recorrente em virtude do benefício fiscal que lhe fora outorgado pela SUDENE através do Laudo Constitutivo nº 126/2003 e da Portaria DAI/ITE nº 0221 (MI).

Para tanto, o acórdão recorrido, fundamentado per relationem, afirma que *“diante dos fatos narrados, constatou a inobservância de requisitos legais necessários ao gozo do incentivo fiscal, ocasionado pelo não reconhecimento da Receita Federal, da isenção e redução do Imposto de Renda, em relação ao Laudo Constitutivo nº 126/2003, para os anos-calendários de 2009 e 2010”*.

Ou melhor, apesar de se ter reconhecido no acórdão recorrido que a recorrente comprovou o direito material à redução do IRPJ, nos termos do Laudo Constitutivo nº 126/2003 e da Portaria DAI/ITE nº 0221 (Ministério da Integração Nacional - SUDENE), fazendo, pois, jus à redução de IRPJ de 75% e 12,5% (respectivamente para os anos-calendário de 2009 e 2010), não poderia gozar de tal redução, em virtude de esta não ter sido formalmente reconhecida pela Receita Federal mediante despacho decisório.

Data venia, o acórdão recorrido, ao negar provimento ao recurso voluntário da recorrente nesse aspecto, incorreu em irremissível equívoco, uma vez que o despacho decisório da SRF se qualifica como mero ato declaratório, tendo em

vista que o direito ao benefício fiscal nasce com o deferimento da SUDENE, consubstanciado na confecção do Laudo Constitutivo.

Com efeito, não é situação incomum haver contribuintes que já usufruem de benefício fiscal, como o da área da SUDENE, sem ter ainda o Ato Declaratório da Receita Federal, apesar de já ter o Laudo Constitutivo da SUDENE.

A Receita Federal autua o contribuinte, como o fez no caso em tela, pois considera que, sem a chancela do fisco, fica irregular o benefício fiscal.

Entretanto, a exigência de prévio reconhecimento da Receita Federal para o gozo do benefício fiscal não possui qualquer fundamento legal, sendo, na verdade, uma criação infralegal idônea a restringir de forma ilegal o alcance do benefício fiscal inicialmente almejado pelo legislador.

Com efeito, a emissão do laudo constitutivo pela SUDENE é, por si, suficiente para fazer nascer o direito ao benefício fiscal, de modo que se afigura prescindível o reconhecimento prévio da SRF para o gozo da benesse, o qual se qualifica como mero ato declaratório, a ser proferido apenas para fins de controle da própria Administração Tributária. Por conseguinte, em sendo expedido o laudo constitutivo, a ausência de reconhecimento da SRF não obsta a redução da base de cálculo do IRPJ.

Nesse mesmo sentido e, portanto, em direção totalmente oposta ao acórdão recorrido, o Acórdão nº 1301-004.375 – exarado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara de Julgamento do CARF – afirma que *o pedido de reconhecimento do benefício fiscal à SRF é desnecessário para a sua utilização, uma vez que nenhuma lei em sentido estrito o exige como requisito para o uso da benesse, sendo suficiente para tanto o laudo constitutivo emitido pelo órgão regional.*

Leia-se a ementa do acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. ART. 13 DA LEI Nº 4.239/63. INEXISTÊNCIA DE EXIGÊNCIA LEGAL DE RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL Em relação aos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores (inclusive a MP nº 2.199-14/01), não existe qualquer exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito ao incentivo perante a Receita Federal do Brasil, **provando-se a prerrogativa do gozo a tal benesse apenas com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão regional competente, ressalvada prerrogativa da Fazenda Nacional de fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção desse aproveitamento fiscal.**

A fim de demonstrar a divergência entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1301.004.375, vide a comparação feita entre as decisões abaixo:

Voto Acórdão nº 1301.004.375:

Pois bem.

O ponto de controvérsia, nos termos do Apelo da Recorrente, é responder a seguinte indagação: se o documento apresentado pelo contribuinte à fiscalização é suficiente para garantir o benefício fiscal de redução do IRPJ. No entender da decisão recorrida a resposta seria "não", sustentando que violaria os artigos 59 e 60 da IN SRF nº 267/2002.

(...)

Assim, de acordo com tais razões, as quais adoto, não haveria necessidade da recorrente comunicar à Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) a concessão de tal benefício, sendo incumbência, nos termos da lei, do órgão emissor tal comunicação. Porém, há ainda um outro fundamento que ampara a pretensão da Recorrente: nos autos há documento emitido pela Recorrente, protocolizado em 16/02/2004, na ARF/Patos/PB, **por meio do qual comunicou à RFB a existência do Laudo Constitutivo emitido pela Sudene. A insurgência da fiscalização se deu pelo fato do contribuinte não ter se utilizado de formulário que foi criado pela Receita, nos termos do artigo 61 da IN SRF nº 267/2002. Penso que esta formalidade não deve prevalecer, por também não encontrar amparo legal. Por tais razões, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar o crédito tributário constituído.**

Voto Acórdão Recorrido:

(...)

Feitas as considerações acima, tenho que a decisão de primeira instância enfrentou a matéria com acuidade, motivo pelo qual tenho que deve ser mantida por seus próprios méritos e adoto suas razões como minhas:

Em virtude de o contribuinte não satisfazer as condições para o gozo do benefício, pela ausência do reconhecimento deste pela Receita Federal, revela indevida a dedução realizada na apuração do IRPJ devido sobre o Lucro Real, dos períodos-base de 2009 e 2010, conforme art. 3º do Decreto 4.213, de 26/04/2002 e arts. 59 e 60 da IN/SRF 267/2002, constituindo-se inobservância aos requisitos legais.

Nas respostas apresentadas pela Pessoa Jurídica em 20/10/2014 e 23/10/2014, não houve qualquer esclarecimento sobre a utilização indevida da isenção e redução do imposto de renda sobre o lucro da exploração. Na resposta datada de 21 de novembro de 2014, ocorreu a juntada da Portaria DAI/ITE nº 0221/99, referente ao Ato Concessório da Resolução de 12,5%, sem qualquer esclarecimento adicional.

Diante dos fatos narrados, constatou-se a inobservância de requisitos legais necessários ao gozo do incentivo fiscal, ocasionado pelo não reconhecimento pela Receita Federal, da isenção e redução do Imposto de Renda, em relação ao Laudo Constitutivo nº 126/2003, para os anos-calendário de 2009 e 2010. Por conseguinte, lançaram-se os valores do imposto de renda, deduzidos indevidamente, constantes na escrituração contábil (ECD), cujas importâncias foram, respectivamente: R\$ 56.284,63 e R\$ 932.653,95.

Tendo em vista que o Contribuinte calculou o Imposto de Renda com base nos valores informados na DIPJ de 2009 e 2010 (R\$ 78.579,27 e R\$ 1.247.855,43), a diferença entre o valor do imposto escriturado na ECD e o informado na DIPJ, foi cobrada como despesa sem comprovação.

Como fundamento legal para glosa de redução e isenção do imposto relativo ao incentivo fiscal tem-se os arts. 544, 551, 552 e 553 do RIR/99, combinado com o art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/01, Decreto nº 4.313/2002 e Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002.

Por conseguinte, resta evidente que o direito material à redução da base de cálculo do IRPJ pressupõe apenas a emissão de laudo constitutivo por parte do órgão regional – no caso concreto, a SUDENE –, motivo por que se faz desnecessário o reconhecimento do benefício fiscal por parte da SRF, uma vez que inexistente qualquer lei em sentido estrito que exija o contribuinte a submeter o pedido de redução à Receita Federal.

Destarte, o reconhecimento do direito à redução do IRPJ depende apenas da existência do laudo constitutivo, sendo prescindível o reconhecimento pela SRF, razão pela qual deve ser provido o presente recurso especial, a fim de reconhecer que a recorrente faz jus ao benefício fiscal em questão.

O recurso traz o relato de que o Acórdão nº 1401-005.759 manteve a autuação fiscal relativa à redução indevida da base de cálculo do IRPJ nos anos-calendário 2009 e 2010, que a contribuinte realizou por entender-se amparada por benefício fiscal que lhe fora outorgado pela SUDENE por meio do Laudo Constitutivo nº 126/2003 e da Portaria DAI/ITE nº 0221 (Ministério da Integração).

O fundamento apresentado para a manutenção do lançamento foi o fato de que a contribuinte não faria jus ao benefício, uma vez que a referida redução/isenção do Imposto de Renda não fora formalmente reconhecida pela Secretaria da Receita Federal mediante despacho decisório, o que caracterizaria inobservância de requisitos legais necessários ao gozo do incentivo fiscal.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com o Acórdão nº 1301-004.375, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª

Seção de Julgamento do CARF, que, analisando a mesma controvérsia, expôs o entendimento de que a emissão do laudo constitutivo pelo órgão regional (no caso concreto, a SUDENE) é suficiente para fazer nascer o direito do contribuinte ao benefício fiscal de redução da base de cálculo do IRPJ, sendo descabida a exigência de prévio reconhecimento por parte da Receita Federal, por absoluta falta de previsão legal.

Exposto o teor da primeira matéria abordada pela recorrente, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor do Acórdão paradigma nº 1301-004.375 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que a decisão não foi reformada até a data da interposição do recurso especial pelo sujeito passivo, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente a ementa do acórdão e instruiu a peça recursal com cópia da decisão, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta foi devidamente demonstrada pela recorrente.

O acórdão recorrido efetivamente afirma que o benefício fiscal reclamado pela contribuinte, outorgado pela SUDENE nos termos das Leis nº 4.239/1963 e nº 9.532/1997, somente poderia ser gozado a partir de seu reconhecimento por meio de Despacho Decisório da competente unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo exigido pelos arts. 59 e 60 da IN SRF nº 267/2002.

Segundo a decisão, o Laudo Constitutivo emitido pela SUDENE “*serve justamente como elemento probatório de matéria de fato para que a RFB possa examinar se o sujeito passivo faz ou não jus ao benefício fiscal*”. O Despacho Decisório exarado pela Receita Federal, por sua vez, teria “*cunho de declaração da existência do cumprimento do requisito para subsunção ao benefício*” e constituiria “*uma das condições sem a qual a empresa não poderá usufruir o benefício*”.

Já o Acórdão nº 1301-004.375, único paradigma indicado para a matéria em análise, reformou decisão de primeira instância administrativa que tinha entendido, a exemplo do acórdão recorrido dos presentes autos, que “*depreende-se das normas acima transcritas (arts. 59 e 60 da IN SRF nº 267/2002) que, para usufruir a redução do imposto, não basta o sujeito passivo possuir ato concessório do incentivo, sendo necessário obter o reconhecimento do direito junto à Receita Federal*”.

Para fundamentar o provimento dado ao recurso voluntário naquele caso, o acórdão paradigma, após reproduzir extensa digressão histórica acerca da legislação aplicável à matéria, considerou que a utilização dos incentivos fiscais aprovados pela SUDENE com base no art. 13 da Lei nº 4.239/1963 (com redação

dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.564/1977, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.532/1997 e art. 1º da MP nº 2.199/2001), caso dos benefícios reclamados tanto naquele quanto neste processo (conforme registra o Laudo Constitutivo nº 0126/2003, acostado às fls. 648 e 649), não demandaria a realização de pedido de reconhecimento à Receita Federal.

Dessa forma, concluiu a decisão paradigma que a falta de apresentação de tal pedido não pode fundamentar a não aceitação das reduções feitas pelos contribuintes na base de cálculo do IRPJ “*se a recorrente apresenta, como de fato apresentou no caso concreto, os laudos constitutivos emitidos pela Adene, relativos aos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63*”.

Sendo assim, entende-se demonstrada pela recorrente a existência da divergência jurisprudencial, entre os acórdãos recorrido paradigma, quanto à matéria “necessidade de prévio reconhecimento pela Receita Federal de benefício fiscal concedido pela SUDENE”.

[...]

Diante de todo o exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pela contribuinte BRATEST S/A, para que seja rediscutida a matéria “**necessidade de prévio reconhecimento pela Receita Federal de benefício fiscal concedido pela SUDENE**”.

[...]

De acordo.

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF/2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo, admitindo a rediscussão da matéria “**necessidade de prévio reconhecimento pela Receita Federal de benefício fiscal concedido pela SUDENE**”, pois sobre tal tema foi comprovada a alegada divergência de interpretação da legislação tributária.

[...]

O processo foi encaminhado em 11/10/2022 (fl. 1220), para a ciência da PFN quanto ao recurso da contribuinte e de sua admissibilidade parcial. Em 21/10/2022, a PFN apresentou suas contrarrazões (fls. 1221/1228), nas quais contesta apenas o mérito da matéria admitida, pugnano pela manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

1. Conhecimento

1.1 Recurso Especial da Fazenda Nacional - Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte se insurgiu contra a admissibilidade do recurso especial da PFN em relação à duas matérias admitidas.

Com relação à primeira matéria, a contribuinte contesta o conhecimento do recurso, alegando ausência de similitude fática entre o paradigma e o recorrido e, ainda, devido ao fato de o paradigma contrariar decisão definitiva do STJ firmada em sede de repetitivos.

Com relação à primeira alegação a contribuinte sustenta que no paradigma apresentado (Acórdão nº 9101-004.196), *“além de não restar comprovado o cumprimento do art. 3º, incisos I e II da Lei Complementar nº 160, de 2017, não existe a comprovação da constituição e manutenção das reservas de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014”*.

Entendo que a alegação mereça reparos.

Em que pese a relatora do acórdão ter manifestado o seu entendimento no sentido de que não havia a comprovação da constituição das reservas de lucros, a maioria do colegiado não a acompanhou quanto a este fundamento, entendendo que não estaria demonstrado de forma objetiva na legislação produzida pelo ente subvencionante, naquele caso, e que os recursos decorrentes das subvenções a serem concedidas deviam ser destinados à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, como se colhe da conclusão do seu voto, *verbis*:

[...]

Nesse caso, além de não restar comprovado nos autos o cumprimento do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 160, de 2017, não existe comprovação da constituição e manutenção da reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que era previsto no inciso III do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, para pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT).

Registro que, por maioria de votos, foi negado provimento ao recurso, e que **a maioria dos conselheiros acompanhou a relatora pelas conclusões.**

Os conselheiros que acompanharam pela conclusões compreenderam, em síntese, que o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispôs sobre o conceito das subvenções para investimentos, que se constituem em transferências de recursos dos entes subvencionantes que são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Assim, deve restar demonstrada, na legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva, que os recursos decorrentes das subvenções devam ser destinados para estimular a

implantação de empreendimentos econômicos, ou expandir empreendimentos econômicos, com parâmetros específicos dispendo sobre a implantação ou expansão do investimento. E, no caso dos autos, não há nenhuma menção na legislação estadual estabelecendo diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos (trazendo metas a serem cumpridas como prazo para instalação ou ampliação da empresa, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos, por exemplo), razão pela qual não podem ser considerados como subvenções para investimentos.

[...] (g.n.)

Como se vê, os fundamentos apontados pela contribuinte em suas contrarrazões, embora declinados pela relatora, não foram os adotados pela maioria do colegiado.

Por outro lado, me parece que sob este aspecto o acórdão recorrido não destoa do entendimento do acórdão paradigma, pois o d. conselheiro relator do acórdão vergastado parece ter considerado atendido os requisitos formais na legislação do ente subvencionante naquele caso, porém trouxe um requisito adicional de ordem concreta no sentido da necessidade de se verificar se a empresa apresentou o projeto requerido pelo Estado da Paraíba e se este exercia um controle sobre a utilização dos recursos transferidos à entidade privada de forma a ser possível examinar se esta efetivamente fez jus ao benefício como subvenção para investimento. Inclusive houve demanda à fiscalização nesse sentido, mas que restou inconclusiva, motivo pelo qual considerou este ponto superado.

Confira-se a passagem do voto que aborda ponto, *verbis*:

[...]

Assim, o que fez o legislador complementar, com foco na resolução de conflito de competência em matéria tributária entre a União e os Estados (e Distrito Federal) foi impedir que a União, ao examinar as subvenções dadas pelos entes federados sob a forma de créditos de ICMS, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, analisasse se as condições e requisitos exigidos pelos entes configurariam efetivamente, em seu entendimento, estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Dito em outras palavras, a legislação complementar permitiu que o ente federado passasse a poder considerar politicamente de forma ampla o que seja estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos a fim de criar um incentivo fiscal na forma de crédito de ICMS e para que este pudesse ser considerado subvenção para investimento.

Neste diapasão, portanto, tais considerações não estariam mais na esfera de competência da União e não haveria mais a necessidade de a lei estadual dirigir os recursos exclusivamente para a aquisição de ativos permanentes, que iriam produzir lucros no futuro.

Com essa alteração, as subvenções feitas pelos entes federados sob a forma de créditos presumidos de ICMS passam a poder afetar os lucros líquidos das pessoas jurídicas beneficiárias, sem que tais incentivos percam a qualidade de subvenção para investimento.

Entretanto, a norma veiculada pela LC 160/2017 não afastou a possibilidade de exame do fiel cumprimento, por parte da entidade beneficiária, dos requisitos e condições para o recebimento da subvenção de ICMS. Ou seja, **caso a pessoa jurídica desvie e não utilize os créditos recebidos do Estado na implantação ou expansão do empreendimento econômico, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado, não terá direito à fruição do benefício fiscal concedido pela União**, em relação ao IRPJ e à CSLL.

Todavia, no caso vertente, tal verificação ficou prejudicada tendo em vista que a diligência realizada pela autoridade administrativa da RFB não trouxe elementos que pudessem demonstrar se a contribuinte **havia ou não cumprido com os requisitos exigidos pela norma estadual**. Compulsando os autos, vejo que a **legislação** do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN (Decreto nº 17.252/1994 do Estado a Paraíba e alterações) **exige como requisitos para a concessão do benefício que a empresa apresente**

requerimento dirigido ao Conselho Deliberativo do Fundo, acompanhado de projeto, **em que indique os investimentos onde serão aplicados os recursos solicitados e demonstre sua capacidade de pagamento.**

Portanto, **seria de se verificar se a empresa apresentou tal projeto e se o Estado da Paraíba exerce um controle sobre a utilização dos recursos transferidos à entidade privada de maneira que se possa examinar se esta efetivamente faz jus ao benefício** que ora se configura como subvenção para investimento. Entretanto, **a autoridade diligenciadora nada trouxe neste sentido**, limitando-se a asseverar de forma genérica:

restou evidente nos autos, que inexistia qualquer contrapartida por parte da pessoa jurídica fiscalizada para com o tesouro estadual, comprovando-se que as isenções ou reduções do ICMS se classificam como subvenção para custeio. Logo a empresa Brastex S.A., se

utilizou do incentivo fiscal de redução de ICMS, sem a necessidade de aplicação dos recursos em bens e direitos para expansão de empreendimento econômico. Portanto, o benefício fiscal concedido nos termos da legislação do Estado da Paraíba se qualifica de subvenção para custeio, não podendo ser excluída na determinação do lucro real.

[...] (g.n.)

Em síntese, pelo que se extrai do voto condutor do recorrido nesta parte, o colegiado não apenas exigia que a legislação do ente subvencionante estabelecesse requisitos objetivos para a aplicação dos recursos subvencionados em investimentos, como também que houvesse controle sobre os mesmos pelo ente concedente, porém tendo a fiscalização sido demandada quanto a este último aspecto em diligência, nada trouxe aos autos, sendo a questão superada.

Desta feita, entendo que de certa forma o acórdão recorrido converge com o fundamento adotado pelo outro colegiado do CARF no acórdão paradigma, que exigia a presença dos requisitos objetivos fixados na legislação estadual. De se observar, ainda, que o acórdão recorrido tratava da legislação do Estado da Paraíba, enquanto o paradigma trata de subvenção concedida pelo Estado de Rondônia.

Assim, entendo que o paradigma indicado não se presta a caracterizar a divergência proposta pela Fazenda Nacional.

O segundo argumento da contribuinte para o não conhecimento do recurso especial quanto a esta matéria é no sentido de que o acórdão paradigma contraria decisão definitiva do STJ, firmada em sede de repetitivos, o que atrairia a observância do disposto no art. 67, § 12, inc. II do Anexo II do Ricarf¹, observando que, *verbis*:

Assinale-se, por oportuno, que a melhor interpretação do § 12, do art. 67 do Anexo I da Portaria MF nº 343/2015, relativamente ao sintagma contrariar decisão definitiva do STJ firmada em sede de Recurso Especial Repetitivo, é no sentido de que não seve como paradigma acórdão

¹ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

[...]

II - 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)

[...]

proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento do CARF que contrarie decisão definitiva do STJ firmada pelos órgão competentes para uniformizar a jurisprudência da Corte e julgar Recursos Repetitivos, que são a 1ª e 2ª Seções e a Corte Especial.

A interpretação da contribuinte acerca do citado dispositivo regimental não procede. Apenas os paradigmas que contrariem decisões definitivas 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**, proferidas até a data do exame de admissibilidade do recurso especial é que não podem ser aceitos para fina de caracterização da divergência.

Em suas contrarrazões, a recorrente transcreve decisões do STJ acerca da matéria: (REsp 1517492/PR, 1ª Seção, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018) e (REsp 1443771/RS, 1ª Seção, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2021, DJe 28/04/2021).

O Acórdão referente ao REsp 1517.492/PR, tem a seguinte fundamentação:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA *RATIO DECIDENDI* APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela

CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapeço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens

alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.F.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da *ratio decidendi* que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Como se extrai o ERESP nº 1.517.492 ao discutir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados, entendeu pela sua exclusão, independentemente de qualquer discussão acerca dos efeitos das disposições introduzidas LC. nº 160/2017. O segundo acórdão citado pela contribuinte em suas contrarrazões repete os termos do primeiro.

Em que pesem os acórdãos proferidos pelo STJ trazerem, de fato, entendimento que infirma a tese esposada pelo acórdão paradigma arrolado e de terem sido proferidos antes da análise de admissibilidade de recurso especial, cujo despacho foi exarado em 01 de dezembro de 2021 (fls. 1057 e segs), não seguiram o rito estabelecido nos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Desta feita, não procede a segunda alegação da contribuinte quanto ao afastamento do paradigma arrolado com base no art. 67, § 12, inc. II do Anexo II do Ricarf.

Todavia, pelo que já se expôs anteriormente quanto à não caracterização da divergência, entendo que o recurso fazendário não deve ser conhecido quanto à primeira matéria.

Com relação ao segundo ponto de divergência do recurso fazendário, relativo à incidência de PIS e Cofins sobre as subvenções para investimentos, a contribuinte alega que não houve o devido prequestionamento da matéria pela recorrente, na medida em que tanto o lançamento quanto o acórdão recorrido teriam dado tratamento de mero reflexo à exigência de Pis/Cofins e não houve o devido questionamento da PFN quanto à matéria na forma discutida no paradigma.

Entendo que não assiste razão à contribuinte neste ponto.

Tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma indicado pela PFN consideraram que os incentivos governamentais recebidos tinham natureza de subvenção para investimentos, cancelando a exigência de IRPJ e CSLL, porém, no que concerne ao PIS e à Cofins, cada colegiado entendeu ser aplicável ao caso uma legislação distinta que, num caso levou ao cancelamento das exigências e noutro à sua manutenção.

Senão vejamos.

Acórdão Recorrido

[...]

Assim, neste tópico, voto por dar provimento ao recurso de ofício. Destaco que, **por força do disposto no artigo 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/2009**², a decisão de reconhecer o incentivo fiscal como subvenção

² 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.

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:

para investimento implica também a exclusão dele da base de cálculo de PIS e COFINS.

[...] (g.n.)

Acórdão paradigma (1302-003.230)

[...]

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

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

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

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

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

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

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e
II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

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

“12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.”

De acordo, ainda, com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, *“Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”* (CPC 30, na redação conferida pela Resolução CFC nº 1412/12).

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

Na forma do art. 150, §6º, da Constituição Federal, e do art. 97, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) , para

a exclusão dos referidos valores da base de cálculo das citadas contribuições, necessário seria a edição de lei específica neste sentido.

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

"BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. SUBVENÇÃO.

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

Essa Turma já teve oportunidade de se pronunciar sobre a matéria, decidindo também pela sujeição das subvenções à incidência da Cofins e da Contribuição ao PIS, nos anos-calendários anteriores à vigência da Lei nº 12.973, de 2014, conforme ementa a seguir relativa a Acórdão de minha relatoria:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário:

2012, 2013

PIS/PASEP. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o recomende tratamento diverso.

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

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza. (Acórdão nº 1302.003-085, de 18 de setembro de 2018)

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

[...]

Como se vê, enquanto que no paradigma considerou-se que *“no tocante a tais contribuições, em nada aproveita à Recorrente o reconhecimento do caráter de subvenção para investimento do benefício fiscal de que tratam os presentes autos, uma vez que, somente com a edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as subvenções para investimentos foram excluídas de suas bases de cálculo.”*, no acórdão recorrido o colegiado entendeu que *“por força do disposto no artigo 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, a decisão de reconhecer o incentivo fiscal como subvenção para investimento implica também a exclusão do mesmo da base de cálculo de PIS e COFINS”*.

Assim, entendo que resta caracterizada a divergência alegada quanto à segunda matéria.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à segunda matéria.

1.2 Recurso Especial da contribuinte - Conhecimento

O recurso especial da contribuinte é tempestivo e foi regularmente admitido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não questionou a admissão do recurso especial da contribuinte.

Com efeito, o entendimento do colegiado que proferiu o acórdão paradigma teria o condão de reformar o acórdão recorrido, na medida em considerou que, conforme analisado no despacho de admissibilidade, *“a utilização dos incentivos fiscais aprovados pela SUDENE com base no art. 13 da Lei nº 4.239/1963 (com redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.564/1977, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.532/1997 e art. 1º da MP nº 2.199/2001), caso*

dos benefícios reclamados tanto naquele quanto neste processo (conforme registra o Laudo Constitutivo nº 0126/2003, acostado às fls. 648 e 649), não demandaria a realização de pedido de reconhecimento à Receita Federal”.

Em que pese a discussão no acórdão recorrido, tal como no paradigma arrolado, envolver benefícios de isenção/redução concedidos pela Sudene com base nos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/1963 (e suas alterações), o acórdão paradigma não afastou a necessidade de reconhecimento do benefício por parte da RFB quando deferido com base na hipótese prevista no art. 14 da Lei nº 4.239/1963.

Portanto, a discussão da presente divergência está restrita ao benefício concedido com base no art. 13 da Lei nº 4.239/1963, uma vez que em relação ao art. 14 o acórdão paradigma converge com o entendimento do acórdão recorrido.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da contribuinte com esta delimitação.

2. Mérito

2.1 Recurso especial da PFN - Mérito

No mérito, a PFN defende que somente a partir da edição da Lei 12.973/2014, as subvenções de investimentos foram excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do entendimento trazido no acórdão paradigma nº 1302-003.230.

Ocorre que o referido paradigma já foi analisado e reformado, por unanimidade de votos, por esta turma de julgamento por meio do Acórdão nº 9101-005.880³, de 12 de novembro de 2021, do qual fui o relator, pelos seguintes fundamentos expressos no voto, que peço vênha para reproduzir e adotar como razões de decidir no presente caso, *verbis*:

[...]

A recorrente alega que não ao contrário do que foi sustentado no acórdão recorrido, no sentido de que “anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza”, desde a edição da Lei nº 11.941/2009, encontra-se prevista a possibilidade de exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS, devendo ser reformada aquela decisão.

Entendo que assiste razão à recorrente.

³ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Não obstante este relator, que compunha o colegiado que proferiu o acórdão recorrido, tenha acompanhado a maioria vencedora que considerou tais receitas tributáveis pelo PIS e Cofins, reexaminando a matéria verifiquei o equívoco da decisão recorrida neste ponto, de sorte que reformulo meu entendimento sobre a matéria.

Ocorre que, não obstante esteja correta a referência contida no voto vencedor do acórdão recorrido no tocante aos dispositivos da Lei nº 12.973/2014, não se atentou o colegiado recorrido que o tema já vinha sendo tratado anteriormente, no mesmo sentido daquela lei, pela Lei nº 11.941/2009, que instituiu o regime tributário de transição em face das alterações que haviam sido introduzidas na Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A) pela Lei nº 11.638/2007.

Com efeito, em face das novas determinações da lei societária quanto a necessidade de reconhecimento contábil das subvenções recebidas para investimento como receitas, com posterior destinação para conta de Reservas, a referida Lei nº 11.941/2009, trouxe previsão expressa em seu artigo 21 de exclusão das referidas subvenções das bases de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos dos art. 15 a 17 da mesma lei, desde que observados os requisitos previstos no se art. 18, notadamente a manutenção em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, da “parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício”.

Para melhor clareza transcrevo os dispositivos mencionados:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, **o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010**, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis

diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2o A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as 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, e pelos demais órgãos reguladores.

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: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 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.

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

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

De fato, antes da introdução das novas normas contábeis pela Lei nº 11.638/2007, as subvenções para investimentos não eram contabilizadas como receitas, pois o seu ingresso na empresa devia ser registrado diretamente em conta de Reservas de Lucros.

Com a adoção do novo modelo contábil a partir do ano de 2008, passou-se a exigir o seu reconhecimento contábil como receita, sendo que a Lei nº 11.941/2009, cuidou de neutralizar seus efeitos tributários por meio do Regime Tributário de Transição - RTT.

Com a edição da Lei nº 12.973/2014 o RTT foi revogado, introduzindo-se normas tributárias permanentes em face das novas disposições contábeis, sendo reafirmada a exclusão das subvenções para investimentos das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, desta feita com alteração expressa de dispositivos das leis que regem as referidas contribuições.

Estas são, em síntese, as alterações legais sobre a matéria, que foram analisadas com mais fôlego e com extrema maestria e didatismo pelo d. conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão nº 9303-007.622, proferido pela 3ª Turma da CSRF, em 20/11/2018, do qual transcrevo os principais pontos da brilhante análise contida no voto vencedor daquele acórdão, *verbis*:

Contextualização do Problema

Trata-se da discussão acerca do tratamento tributário dado a subvenções deferidas pelo Poder Público Estadual a contribuintes sujeitos a tributos federais. Resumidamente, é discutido se o valor recebido integra, ou não, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

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:

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

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

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

...

(grifos na transcrição)

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

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

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 e 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 (PL) 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 - PL) 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 adequando. Assim, foi instituído o RTT - Regime Tributário de Transição, pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

[...]

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 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.

O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, praticamente repete os termos do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, no tocante às condições de dedutibilidade do valor da subvenção para investimento, da base de cálculo do Imposto de Renda, vejamos:

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-A da Lei nº 6.404, de

15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:(Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

...

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

- Lei nº 10.637, de 2002:

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

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

- Lei nº 10.833, de 2003:

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

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Nesses termos, em que pese a base legal diferente, o tratamento tributário permanece o mesmo do período anterior. 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.

[...]

No caso do acórdão analisado pela 3ª Turma da CSRF, acima transcrito, o contribuinte não havia cumprido o requisito de reconhecer o valor das receitas em contas de Reservas de Incentivos Fiscais, o recurso especial por ele interposto não foi acolhido.

No presente caso, o acórdão recorrido aponta que a autuação fixou-se apenas na natureza da subvenção, sem se ater, especificamente, ao requisito de manutenção do incentivo em Reservas de Incentivos Fiscais, conforme se extrai do excerto do voto vencido, *verbis*:

[...]

Como se observa do relatório fiscal, que embasa a autuação, a fiscalização, presumindo, a par do que previa a legislação estadual (que considera a subvenção como sendo de investimentos), de que

todos os recursos obtidos foram destinados ao custeio da operação/atividade do Recorrente, entendeu que os valores deveriam ser levados à tributação. E esta presunção, se deu pelo fato de o Estado ter deixado de exigir a comprovação da aplicação dos recursos na implementação do projeto aprovado pelo FOMENTAR.

Entretanto, como exposto alhures, por opção legislativa (LC 160/17), os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos por parte dos Estados-membros aos contribuintes devem, necessariamente, ser considerados como subvenção para investimentos, devendo este entendimento ser aplicado, inclusive, "aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados".

Assim, a única exigência que se faz, nos termos do caput do artigo 30 da Lei 12.973/14, é que as subvenções "concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público", sejam registradas "em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976".

Aqueles requisitos acima citados, no que tange aos benefícios de ICMS, exigidos para o reconhecimento da subvenção como sendo de investimentos e que foram convalidados pela jurisprudência dominante deste conselho acabaram perdendo a eficácia, tendo em vista o comando introduzido no artigo 30 da Lei 12.973/14, pela Lei Complementar 160/17.

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

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

[...]

Assim, considerando-se que as subvenções em discussão foram auferidas no ano-calendário 2011 e, já tendo sido superada a controvérsia quanto à sua natureza de subvenção para investimentos e, ainda, confirmado que os valores das respectivas receitas foram transferidos para Reservas de Incentivos Fiscais, há que se aplicar o disposto no art. 18 da Lei nº 11.941/2009 e confirmar a exclusão dos valores das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

[...]

O acórdão recorrido, indicou o art. 21, parágrafo único, inciso I da Lei nº 11.941/2009, como fundamento para a exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do PIS e da Cofins, que dispõe, *verbis*:

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.

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

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

De fato, a aplicação do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, estava vinculada ao atendimento ao disposto no art. 18, *verbis*:

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 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.

Portanto, nos termos dos fundamentos trazidos no Acórdão nº 9101-005.880, considerando-se que as subvenções em discussão foram auferidas no ano-calendário 2009 e 2010 e, estando superada a controvérsia quanto à sua natureza de subvenção para investimentos e, ainda, confirmado que os valores das respectivas receitas foram transferidos para Reservas de Incentivos Fiscais, com base no disposto nos art. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, está correto o entendimento do acórdão recorrido quanto à exclusão dos valores das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Pelos fundamentos acima expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PFN quanto à esta matéria.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido quanto ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada.

Em seu recurso especial, a Contribuinte assim demonstrou o prequestionamento da matéria *Necessidade de prévio reconhecimento pela Receita Federal de benefício fiscal concedido pela SUDENE*:

Antes de tudo, cumpre destacar que a matéria se encontra prequestionada com relação aos arts. 59 e 60 da IN/SRF nº 267/2002, que foram expressamente aplicados e referidos no acórdão recorrido, ainda que a fundamentação tenha sido *per relationem*, do mesmo modo que igualmente se encontra prequestionado os arts. 112 e 136 do CTN, ventilados no acórdão recorrido e o recurso voluntário da recorrente, o que autoriza a sua discussão na via recursal excepcional, nos termos do §5º, do art. 67, do RI/CARF.

Mais à frente, a questão que a Contribuinte pretende controverter é apontada sob a seguinte interpretação do acórdão recorrido:

Ou melhor, apesar de se ter reconhecido no acórdão recorrido que a recorrente comprovou o direito material à redução do IRPJ, nos termos do Laudo Constitutivo nº 126/2003 e da Portaria DAI/ITE nº 0221 (Ministério da Integração Nacional - SUDENE), fazendo, pois, jus à redução de IRPJ de 75% e 12,5% (respectivamente para os anos-calendário de 2009 e 2010), não poderia gozar de tal redução, em virtude de esta não ter sido formalmente reconhecida pela Receita Federal mediante despacho decisório. *(destaques do original)*

Concluiu, daí, que o *acórdão recorrido, ao negar provimento ao recurso voluntário da recorrente nesse aspecto, incorreu em irremissível equívoco, uma vez que o despacho decisório da SRF se qualifica como mero ato declaratório, tendo em vista que o direito ao benefício fiscal nasce com o deferimento da SUDENE, consubstanciado na confecção do Laudo Constitutivo.*

Ocorre que a discussão deste tema, no presente caso, não se fez sob a ótica que a Contribuinte, na sequência, passa a discorrer em seu recurso especial para demonstrar a divergência jurisprudencial em face do paradigma indicado:

Entretanto, a exigência de prévio reconhecimento da Receita Federal para o gozo do benefício fiscal não possui qualquer fundamento legal, sendo, na verdade, uma criação *infralegal* idônea a restringir de forma ilegal o alcance do benefício fiscal inicialmente almejado pelo legislador.

Com efeito, a emissão do laudo constitutivo pela SUDENE é, por si, suficiente para fazer nascer o direito ao benefício fiscal, de modo que se afigura prescindível o reconhecimento prévio da SRF para o gozo da benesse, o qual se qualifica como mero *ato declaratório*, a ser proferido apenas para fins de controle da própria Administração Tributária. Por conseguinte, em sendo expedido o laudo constitutivo, a ausência de reconhecimento da SRF não obsta a redução da base de cálculo do IRPJ.

Nesse mesmo sentido e, portanto, em direção totalmente oposta ao acórdão recorrido, o Acórdão nº 1301-004.375 – exarado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara de Julgamento do CARF – afirma que *o pedido de reconhecimento do benefício fiscal à SRF é desnecessário para a sua utilização, uma vez que nenhuma lei em sentido estrito o exige como requisito para o uso da benesse, sendo suficiente para tanto o laudo constitutivo emitido pelo órgão regional.*

Isto porque, para concluir pela inexistência de lei que exija o *pedido de reconhecimento do benefício fiscal*, o voto condutor do paradigma nº 1301-004.375 invoca a ampla abordagem do tema expressa no Acórdão nº 1102-000.873, na qual se distinguem os benefícios do art. 13 da Lei nº 4.239/63 daqueles previstos no art. 14 da mesma lei, também tratados na Medida Provisória nº 2.199-14, concluindo que apenas em relação aos primeiros a *exigência de reconhecimento do direito pela Secretaria da Receita Federal teria suporte em dispositivos meramente regulamentares*, de modo que *se o único fundamento apontado pela autoridade fiscal para a não aceitação das deduções feitas na DIPJ foi a falta de apresentação dos pedidos de reconhecimento do direito ao titular da unidade da SRF, tal lançamento não pode prosperar, se a recorrente apresenta, como de fato apresentou no caso concreto, os laudos constitutivos emitidos pela Adene, relativos aos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63.*

Naquele precedente, considerando que *no caso dos benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63 havia expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal*, a falta de apresentação dos pedidos invalidaria a dedução feita pelo sujeito passivo, validando-se o lançamento.

A aplicação deste entendimento no paradigma ficou delimitada pelo fato de estar provado que a benesse fiscal fora concedida com fundamento no art. 13 da Lei nº 4.239/63, razão pela qual *não haveria necessidade da recorrente comunicar à Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) a concessão de tal benefício, sendo incumbência, nos termos da lei, do órgão emissor tal comunicação*, para além de o sujeito passivo, naquele caso, ter protocolizado junto à Unidade da 999RFB comunicado acerca da *existência do Laudo Constitutivo emitido pela Sudene.*

No presente caso, por sua vez, embora o voto condutor do acórdão recorrido registre a alegação de que *‘o reconhecimento do direito à redução IRPJ’ é um ‘ato declaratório com*

efeitos retroativos, somente são enfrentados os argumentos erigidos a partir da conduta dos órgãos da Receita Federal em face dos pedidos de reconhecimento apresentados pela Contribuinte, quais sejam:

- Como houve reconhecimento posterior do direito à redução com base em Laudo Constitutivo da SUDENE, o despacho decisório deveria ter eficácia retroativa; e
- A demora da RFB na apreciação dos pedidos anteriores, ocorrida apenas em 2012, permitiria à Contribuinte gozar do benefício até o ano-calendário 2011.

Assim é que o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na constatação de que o reconhecimento posterior delimitou seus efeitos a períodos não alcançados pelos pedidos anteriores, e que o primeiro deles foi indeferido em 2005 e contestado por impugnação intempestiva, sendo reapresentado, impropriamente, em 2011, e por esta razão indeferido.

Em suma, a questão nestes autos não foi apreciada sob o viés da desnecessidade de apresentação do pedido de reconhecimento do benefício fiscal, mas sim quanto à ineficácia dos pedidos feitos, em razão de diferentes vícios constatados neste proceder. Consequência disto é que em momento algum do acórdão recorrido, nem mesmo em seu relatório, distingue-se se o benefício em debate tem origem no art. 13 ou no art. 14 da Lei nº 4.239/63.

Insuficiente, assim, a indicação de que o acórdão recorrido se pautou nos arts. 59 e 60 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, bem como a referência nele existente ao Decreto nº 4.213/2002, porque a decisão paradigmática analisou a validade desta regulamentação em face do dispositivo legal de origem do benefício fiscal.

Estes elementos já evidenciariam que a divergência jurisprudencial suscitada não resta demonstrada por ausência de prequestionamento do tema em seus contornos específicos debatidos no paradigma.

Mas vale adicionar que tal contexto impede, também aferir a similitude fática e jurídica entre os casos comparados. Neste sentido, veja-se o que o Laudo Constitutivo nº 0126/2003 traz expresso:

O Grupo de Trabalho constituído pela Portaria nº 24, de 10 de junho de 2002, expedida pelo Inventariante extrajudicial da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, em decorrência constante da Portaria nº 370 de 31 de maio de 2002, da Ministra Interina de Estado da Integração Nacional, observado o disposto no § 1º do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, combinado com o art.21, § 5º, Inciso IV, da Medida Provisória nº 2.156-5, de 24 de agosto de 2001, expede o presente Laudo Constitutivo do direito à redução do Imposto sobre a Renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, em favor da empresa BRATESTEX S/A, tendo em vista o atendimento das condições e requisitos legais exigidos e o que consta do Processo nº 35.700/79, observados os seguintes elementos de fato e de direito:

I - Fica a Empresa acima referida ciente de que, enquanto perdurar a vigência da Redução do Imposto de Renda objeto deste Laudo Constitutivo, deverá atender às seguintes obrigações:

1 ~ cumprimento da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente (art. 14, inciso II, da Lei nº 6.938/81 e art. 3º do Decreto nº 94.075/94);

2 - apresentação anual da declaração de rendimentos, indicando o valor da Redução correspondente a cada exercício, observadas as normas em vigor sobre a matéria (art.9º, do Decreto nº 64.214/69);

3 - proibição de distribuição aos sócios ou acionistas do vaiar do imposto que deixar de ser pago em virtude da Redução, sob pena da perda do incentivo e da obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a empresa tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído como rendimento e das penalidades cabíveis (art. 19, §§ 3º e 5º, do Decreto-lei nº 1.598/77);

4 - constituição de reserva de capital com o valor resultante da Redução, a qual somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízo ou aumento de capital social (art. 19, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77);

5 - obrigação de aplicar o valor da Redução em atividade diretamente ligada à produção, na área de atuação da extinta SUDENE (art. 9º, § 2º, do Decreto nº 64.214/69);

6 - apresentação anual (até 31 de dezembro de cada exercício) ao Ministério da Integração Nacional de certidão de regularidade fiscal em relação aos tributos federais e da certidão negativa de débito para a previdência social, acompanhadas da prova documental da constituição da reserva de que trata o item 4 precedente, bem como, de sua utilização para absorção de prejuízo ou aumento de capital, quando for o caso, e da indicação do valor da Redução em atividade ligada à produção.

II - O presente Laudo Constitutivo deverá instruir o requerimento da pessoa jurídica acima indicada a ser apresentado à unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada, de acordo com o estabelecido no art. 3º do Decreto-nº 4.213, de 26 de abril de 2002.

Como bem observando no acórdão recorrido, a necessidade de requerimento à Receita Federal é afirmada no próprio Laudo Constitutivo. Para além disso, em nenhum ponto de seu texto é referido como fundamento para concessão o art. 13 da Lei nº 4.239/63. Eventualmente isto poderia ser inferido da citação ao art. 1º, §1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 que, como exposto no precedente invocado no paradigma, teria alterado aqueles benefícios, ao passo que os benefícios do art. 14 da Lei nº 4.239/63 estariam tratados no art. 2º da referida Medida Provisória.

Tais inferências, porém, somente se prestam a reforçar a impossibilidade de conhecimento do recurso especial, em face da necessidade de revolvimento de provas para solução da divergência jurisprudencial suscitada, dado que esta análise não foi promovida no acórdão recorrido.

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

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Esta Conselheira concorda com a conclusão do I. Relator acerca da primeira matéria com seguimento, especialmente porque as decisões comparadas foram tomadas em face das circunstâncias específicas dos incentivos concedidos pelos Estados da Paraíba e de Rondônia.

O Colegiado *a quo*, sob a premissa de que a Lei Complementar nº 160/2017 não afastou a possibilidade de exame do fiel cumprimento, por parte da entidade beneficiária, dos requisitos e condições para o recebimento da subvenção de ICMS - assim entendido como a verificação de que a pessoa jurídica efetivamente aplicou os créditos recebidos do Estado na implantação ou expansão do empreendimento econômico, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado – declarou a insuficiência do procedimento fiscal que, mesmo após a conversão do julgamento em diligência, não demonstrou se a contribuinte havia ou não cumprido com os requisitos exigidos pela norma estadual, mormente tendo em conta que esta legislação exige, **para concessão do benefício**, a apresentação de projeto que indique os investimentos onde serão aplicados os recursos solicitados e demonstre sua capacidade de pagamento.

A premissa da autoridade lançadora, como relatado no acórdão recorrido, era de que os benefícios fiscais emanados do FAIN, no que concerne ao financiamento aos seus beneficiários, não podem ser considerados subvenções para investimentos, haja vista que os recursos originados por tais benefícios pelos não desembolsos para pagamentos do ICMS podem ser utilizados em investimentos fixos ou capital de giro, como convier à beneficiária, inexistindo nesta legislação qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Assim, identificada a existência de tal mecanismo, e não tendo a autoridade fiscal infirmado a exigida apresentação de projeto que indique os investimentos onde serão aplicados os recursos solicitados e demonstre sua capacidade de pagamento, a exigência foi cancelada.

Já o paradigma nº 9101-004.196, tendo sob exame o incentivo concedido pelo Estado de Rondônia, traz a conclusão de que *deve restar demonstrada, na legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva, que os recursos decorrentes das subvenções devam ser destinados para estimular a implantação de empreendimentos econômicos, ou expandir empreendimentos econômicos, com parâmetros específicos dispendo sobre a implantação ou expansão do investimento. E, no caso dos autos, **não há nenhuma menção na legislação estadual estabelecendo diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos (trazendo metas a serem cumpridas como prazo para instalação ou ampliação da empresa, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos, por exemplo)**, razão pela qual não podem ser considerados como subvenções para investimentos.*

Portanto, enquanto no paradigma não foi identificada qualquer menção, na legislação, acerca das *diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos*, no recorrido estas exigências foram identificadas. Eventualmente poder-se-ia cogitar que no

recorrido tal não se verificava na *lei estadual, de forma objetiva*, como refere a PGFN. Contudo, na medida em que no paradigma a inexistência desta exigência foi verificada em relação à *legislação estadual*, não é possível inferir se o Colegiado que editou o paradigma decidiria de forma diversa daquela adotada pelo Colegiado *a quo* no caso presente. Aliás, observe-se que enquanto a PGFN tem por referência *a lei estadual, de forma objetiva*, no paradigma esta circunstância está mencionada como *legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva*.

Com respeito à segunda matéria, cumpre afastar a dessemelhança apontada pela Contribuinte, calcada na particularidade de no presente caso estar atestado que o benefício fiscal teria sido apropriado em reserva de lucros, vez que para o tema importa, apenas, o registro do benefício em conta de receita, e tal também se verifica no paradigma, que analisou acusação fiscal de receitas escrituradas e não declaradas, ou seja, não computadas nas bases tributáveis do IRPJ, da CSLL e das contribuições sobre o faturamento.

Vale também esclarecer que a objeção da Contribuinte ao conhecimento, pautada na ausência de prequestionamento por tratamento do tema como reflexo no acórdão recorrido, é uma arguição recorrente em litígios desta espécie, mas que, como bem exposto pelo I. Relator, não tem lugar aqui.

Na última reunião de julgamento, inclusive, o tema prejudicial foi conhecido por este Colegiado e ensejou a reforma do Acórdão nº 1302-003.085 no ponto em que, apesar de a autoridade lançadora não ter trazido fundamentação para incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita de subvenções, ainda que admitidas como destinadas a investimentos, o Colegiado do CARF manteve tais exigências com o acréscimo de fundamentação legal para tanto. Caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da possibilidade desta inovação, este Colegiado⁴, no Acórdão nº 9101-006.958, discordou daquele proceder.

No paradigma aqui admitido – Acórdão nº 1302-003.230 – esta circunstância também pode ter se verificado. Contudo, no recorrido a questão não foi solucionada como reflexo da desconstituição da subvenção como se de custeio fosse: ao afirmar que o incentivo estadual deveria ser reconhecido como subvenção para investimento, o voto condutor do acórdão recorrido afasta as incidências de Contribuição ao PIS e de COFINS em face do disposto no art. 21, parágrafo único, inciso I da Lei nº 11.941/2009, segundo o qual *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 o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18*, que refere as subvenções para investimento.

Neste contexto, a divergência jurisprudencial resta validamente demonstrada e eventual discordância quanto à condução do acórdão recorrido, no ponto em que foi favorável à Contribuinte, deveria ter sido suscitada em recurso adesivo ao recurso fazendário, para permitir a discussão, nesta instância especial, caso provido o recurso fazendário, da possibilidade de manutenção da incidência das contribuições sobre a subvenção classificada como de investimento sob fundamentos que, eventualmente, não foram invocados na acusação fiscal. As contrarrazões, porém, apenas apontam, impropriamente, a ausência de prequestionamento da matéria suscitada pela PGFN, e não indicam qualquer divergência jurisprudencial acerca da questão antecedente,

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

razão pela qual não porque se cogitar de eventual conversão destas alegações em recurso especial adesivo.

Estas as razões, portanto, para concordar com a conclusão do I. Relator e CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas com respeito à segunda matéria (*Possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS*).

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa