



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

Processo nº 10280.723663/2013-83
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-002.304 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2017
Matéria IRPJ E REFLEXOS
Recorrentes COMPANHIA TEXTIL DE CASTANHAL e FAZENDA NACIONAL
COMPANHIA TEXTIL DE CASTANHAL e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011

Ementa:

ESTOQUE DE PREJUÍZO FISCAL DE EXERCÍCIOS PRETÉRITOS. DEDUÇÃO ATÉ 30% DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E DA CSLL. PROCEDIMENTO NÃO EXECUTADO PELA AUTORIDADE FISCAL. DEFERIMENTO NESTA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA JULGADORA.

O contribuinte faz jus a compensação de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL dos períodos anteriores, limitada a 30% do lucro real/base de cálculo positiva de CSLL do ano-calendário 2010, na forma do art. 58 da Lei nº 8.981/95 e do art. 15 da Lei nº 9.065/95.

GLOSA DE CUSTOS DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS. UTILIZAÇÃO DE CRITÉRIO EQUIVOCADO, QUE MAJOROU OS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS E REDUZIU INDEVIDAMENTE AS BASES TRIBUTÁVEIS. MANUTENÇÃO DA GLOSA DE CUSTO NO TOCANTE AOS BENEFÍCIOS INDEVIDAMENTE FRUÍDOS PELO CONTRIBUINTE. Caso fossem considerados os estoques sem as importações em andamento, critério utilizado até o ano antecedente ao da fiscalização, a diferença entre os estoques, parcela redutora do custo dos produtos vendidos (em decorrência do aumento do estoque final em face do inicial dentro no ano calendário), seria maior que a diferença dos estoques registrada na DIPJ do ano fiscalizado, ou seja, o novo e equivocado critério utilizado pelo contribuinte aumentou indevidamente o custo dos produtos de fabricação própria vendidos, a reduzir, em decorrência, as bases tributáveis do IRPJ/CSLL. Manutenção do critério de informação dos estoques, com glosa do aumento de custo indevidamente fruído pelo contribuinte.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A ausência de fixação de metas claras de investimento em expansão ou modernização, para a concessão do benefício na lei e decreto que regulamentam sua concessão descaracterizam a subvenção como investimento. Os elementos trazidos aos autos demonstram que a concessão do benefício fiscal foi condicionada apenas à apresentação de projeto de viabilidade técnica, econômica e financeira, com indicadores bastante genéricos, no qual, em momento algum, a empresa se compromete a realizar investimentos para ampliar ou modernizar sua capacidade produtiva instalada. Assim, não se pode considerar o incentivo concedido como subvenção para investimento, mas sim uma subvenção para tornar a atividade desenvolvida pela empresa mais competitiva no mercado em que atua. Ou seja, trata-se de subvenção para custeio, não alcançada pela exclusão prevista no art. 443 do RIR/99 que deve ser incluída no lucro operacional, por expressa dicção do art. 392 do mesmo regulamento.

PIS E COFINS. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Não se aplica às estas contribuições sociais (PIS e Cofins), apuradas sob o regime não cumulativo, previstos nas leis 10.637 e 10.833/2002, a pecha de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 quanto ao conceito de receita bruta, de modo que as receitas decorrentes das subvenções para custeio recebidas sob a forma de crédito presumido do ICMS devem compor a base tributável daquelas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao ajuste de estoques; e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto a tributação da subvenção (investimento x custeio), vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca, votando este último pelas conclusões do relator quanto ao Pis e a Cofins. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogerio Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ester Marques Lins de Sousa, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado), e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem retratar o processo em análise, adoto o relatório da DRJ/REC à seguir colacionado, complementando-o ao final:

“Em face do contribuinte COMPANHIA TEXTIL DE CASTANHAL, CNPJ/MF nº 05.389.812/0001-94, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 22/11/2013 (fl. 48), autos de infração (fls. 46 e seguintes), com ciência postal em 09/12/2013. Ao contribuinte foram imputadas as infrações descritas abaixo, com multa de ofício ordinária no percentual de 75% sobre os tributos lançados:

1. glosa de custos dos bens e serviços vendidos em decorrência da superavaliação do estoque inicial, ocasionando o aumento do custo dos produtos vendidos e, conseqüentemente, redução do lucro real do fiscalizado, no ano-calendário 2010, no importe de R\$ 11.603.308,78, com lançamento do IRPJ e da CSLL;

2. exclusão indevida de subvenções, tratadas como para investimento, quando seriam para custeio, no importe global anual (AC2010) de R\$ 6.296.807,47, com lançamento de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Assim a fiscalização motivou a primeira das infrações acima (fls. 80/81):

(...)

1 – SUPERAVALIAÇÃO DO ESTOQUE INICIAL

O acréscimo verificado entre o estoque final do período anterior e o estoque inicial do período seguinte evidencia a superavaliação dos estoques, com a conseqüente majoração dos custos. No caso em exame, a companhia registrou na DIPJ do ano calendário de 2009 o valor de R\$ 11.884.500,52 a título de estoque final de produtos. Contudo, no ano posterior, ou seja, 2010, consignou na DIPJ estoque inicial de R\$ 23.514.809,30. A superavaliação do estoque inicial ocasionou aumento do Custo dos Produtos Vendidos e, conseqüentemente, redução do lucro da empresa. Assim, a diferença escriturada a maior no estoque inicial do ano de 2010, de R\$ 11.603.308,78 foi objeto da tributação.

Não procede a justificativa da autuada para justificar a diferença: “Importante salientar que no balancete é demonstrado o total de R\$ 23.411.203,00 no grupo estoque (1.1.5). A diferença de R\$ 11.526.702,48 (R\$ 23.411.203,00 – R\$ 11.884.500,52) refere-se a valores que ainda não se tornaram efetivos, que é o caso da importação em andamento e também a

provisão de quebra de estoque que é mera conta retificadora, como segue: (...). Ora, como é possível valores que não se tornaram estoques efetivos em 31/12/2009, o sejam em 01/01/2010? Impossível. A explicação não convence. (grifo do original)

Já quanto à segunda infração, a fiscalização asseverou que se tratava de incentivo fiscal concedido pelos Governos do Estado do Pará e do Amazonas que não exigiam nenhuma contrapartida, em termos de investimento, da empresa fiscalizada beneficiária. Assim, fiando-se na interpretação do Parecer Normativo CST nº 112/78 e em soluções de consulta, ausente a comprovação do investimento a partir do incentivo recebido, deve-se computar o incentivo fiscal na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Indo além, no que concerne ao PIS/PASEP e Cofins não cumulativos, tributos a que a fiscalizada estava sujeita, a subvenção para custeio integra a base de cálculo das contribuições citadas, na forma dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Inconformado com a imputação acima, o contribuinte, em 07/01/2014, apresentou impugnação ao lançamento, deduzindo as seguintes razões de defesa:

1. no tocante ao lançamento do IRPJ e da CSLL, a autoridade fiscal deduziu corretamente da base de cálculo o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa do IRPJ e da CSLL, respectivamente, do próprio ano-calendário 2010, porém o impugnante tinha saldo acumulado de prejuízos de anos anteriores, como se comprova com o LALUR acostado aos autos, fazendo jus ao direito de compensar 30% da base positiva do AC2010 com os prejuízos acumulados;

2. em relação à infração decorrente da variação do estoque, o que ocorreu de fato foi um mero erro de preenchimento da Ficha 04 da DIPJ/2011, por mudança no critério adotado sobre o valor de estoque que deveria ser lançado na ficha em referência. Explica-se. Em 31/12/2009, o grupo contábil de estoque demonstrado no balancete da impugnante totalizada R\$ 23.411.203,00, porém na Ficha 04, linha 20, da DIPJ/2010, o valor informado foi R\$ 11.526.702,48. Tal diferença decorria das contas importação em andamento – juta, importações em andamento e provisão para quebra de estoque. As importações em andamento ainda não configuravam um estoque efetivo, foi adotado um critério de não considerá-las como estoque final apenas para a informação na DIPJ, além disso, também não foi considerado como estoque a provisão para perdas. Ressalte-se que não houve qualquer lançamento contábil que alterasse o valor dos estoques, de 31/12/2009 para janeiro de 2010, ou seja, a diferença de estoques somente refletiu na DIPJ/2010. “Ocorre que, ao elaborar a DIPJ/2011 ano-calendário 2010, a impugnante cometeu um equívoco, pois ao invés de manter o critério adotado no ano anterior, ou seja, não considerar como estoque efetivo a importação em andamento, informou como estoque inicial o total do grupo contábil 1.1.5 na ordem de R\$ 23.411.203,00, desconsiderando apenas a provisão para perda de estoque na ordem de R\$ 103.606,30, o que determinou um estoque inicial de 2010 de R\$23.514.809,30, divergindo desta forma do estoque final lançado em 2009

na ordem de R\$11.884.500,52. É importante salientar também, que no estoque final de 2010, seguiu-se o critério de informar na DIPJ o saldo constante no grupo 1.1.5 do Balancete de 31/12/2010 (anexo VII), na ordem de R\$ 29.647.101,09, desconsiderando apenas a provisão para a perda de estoque (conta 1.1.5.01.99 no valor de R\$ 281.190,41, conforme segue: (...))” (fl. 99).

Dessa forma, restou cristalino que se tratou de mero erro formal de preenchimento da DIPJ ocorrido em virtude da mudança do critério adotado para informar os estoques na Ficha 04, pois na DIPJ/2010 foi informado apenas o estoque já internado na sede da impugnante e na DIPJ/2011 foi informado o total do estoque contabilizado, desconsiderando apenas a provisão para perdas de estoque;

3. as subvenções para custeio são aquelas concedidas para as empresas com o intuito de fazer frente aos seus custos comuns e ordinários para a cobertura de prejuízos e déficits. Já as subvenções para investimento são aquelas destinadas à expansão, implementação de parque fabril, ao desenvolvimento de novas atividades econômicas, dentre outras finalidades do gênero, visando o desenvolvimento econômico de uma região ou estado.

No caso destes autos, a subvenção foi concedida com base no Decreto nº 2.272/2006, do estado do Pará, cujos considerandos já demonstram que o intuito da concessão do benefício é atrair/manter empresas no estado para a expansão econômica, estando o incentivo contabilizado em conta de reserva de capital. Em linha oposta ao afirmado pela autoridade fiscal, o Decreto nº 2.272/2006 prevê contrapartidas em termos de investimento, só que não repisou as condicionantes que estão na Lei estadual nº 6.489/2002, que dispõe sobre a política de incentivos do desenvolvimento sócio-econômico do Estado do Pará, regulamentado pelo Decreto nº 5.615/2002. Deve-se registrar ainda que o impugnante apresentou Projeto Técnico-econômico-financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM onde explana todos os investimentos previstos para sua área de apuração.

Com esse quadro, claramente o subvenção glosada pela autoridade fiscal é da espécie subvenção para investimento, devendo, assim, ser excluída da apuração do lucro real;

4. concluindo, tratando-se de subvenção como investimento, tem-se uma opção do estado em abrir mão de parte de sua arrecadação em favor do contribuinte, portanto, não há que se confundir como receita, uma vez que nem sequer houve entrada de recursos, mas na verdade uma diminuição no desembolso do ICMS devido. Assim sendo, inviável compor a base de cálculo do PIS/PASEP ou Cofins.”

A DRJ/REC ao se debruçar sobre o caso exarou o seguinte acórdão, *litteris*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2011

ESTOQUE DE PREJUÍZO FISCAL DE EXERCÍCIOS PRETÉRITOS. DEDUÇÃO ATÉ 30% DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E DA CSLL. PROCEDIMENTO NÃO EXECUTADO PELA AUTORIDADE FISCAL. DEFERIMENTO NESTA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA JULGADORA.

O contribuinte faz jus a compensação de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL dos períodos anteriores, limitada a 30% do lucro real/base de cálculo positiva de CSLL do ano-calendário 2010, na forma do art. 58 da Lei nº 8.981/95 e do art. 15 da Lei nº 9.065/95

GLOSA DE CUSTOS DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS. UTILIZAÇÃO DE CRITÉRIO EQUIVOCADO, QUE MAJOROU OS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS E REDUZIU INDEVIDAMENTE AS BASES TRIBUTÁVEIS. MANUTENÇÃO DA GLOSA DE CUSTO NO TOCANTE AOS BENEFÍCIOS INDEVIDAMENTE FRUÍDOS PELO CONTRIBUINTE.

Caso fossem considerados os estoques sem as importações em andamento, critério utilizado até o ano antecedente ao da fiscalização, a diferença entre os estoques, parcela redutora do custo dos produtos vendidos (em decorrência do aumento do estoque final em face do inicial dentro no ano calendário), seria maior que a diferença dos estoques registrada na DIPJ do ano fiscalizado, ou seja, o novo e equivocado critério utilizado pelo contribuinte aumentou indevidamente o custo dos produtos de fabricação própria vendidos, a reduzir, em decorrência, as bases tributáveis do IRPJ/CSLL. Manutenção do critério de informação dos estoques, com glosa do aumento de custo indevidamente fruído pelo contribuinte.

IRPJ. CSLL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Da leitura do Decreto nº 2.722/2006, do Estado do Pará, que deferiu a redução de 95% do ICMS, além de outros benefícios no âmbito do ICMS, vê-se claramente que o incentivo foi deferido porque outros Estados estariam assim procedendo, ao arrepio do CONFAZ, ou seja, o incentivo fiscal decorreria de uma necessidade de equalização do ônus tributários interestadual, não havendo a exigência de qualquer investimento. Isso também pode ser visto no Projeto Técnico-econômico-financeiro enviado à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM, no qual se assevera que o projeto não incrementaria nenhum produto novo, além dos já tradicionalmente produzidos pelo autuado, podendo gerar, se as condições mercadológicas permitissem, lançamento de novos produtos.

Ora, se não há a comprovação da aplicação de qualquer inversão para investimento, sendo um incentivo fiscal deferido unicamente para equalização de benefícios fiscais interestaduais, não se compreende como tal benefício pudesse ser encarado como subvenção para investimento.

Assim, à míngua de prova contundente de que a redução do ICMS deferida pelo Estado do Pará tenha sido utilizada para implantar, re-localizar, revitalizar ou ampliar o empreendimento industrial do contribuinte, deve-se manter intocada a infração imputada à fiscalizada, no âmbito do IRPJ e da CSLL, pois efetivamente a redução do ICMS recebida teve o fito de equalização das condições de concorrência do contribuinte com fabricantes de outros estados, sendo claramente uma subvenção para custeio, para operação da empresa.

PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES CITADAS. CORREÇÃO DA IMPUTAÇÃO FISCAL.

O PIS e a COFINS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição (Acórdão CARF nº 1402-001.277).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Os motivos suscitados pela DRJ para manter parcialmente a autuação foram, resumidamente, os seguintes:

1) A primeira defesa suscitada refere-se a não consideração, pela autoridade autuante, do estoque de prejuízos fiscais acumulados até o ano-calendário 2009, inclusive, passíveis de serem compensados, até o limite da trava, com os resultados tributáveis de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2010.

Compulsando o LALUR trazido pelo impugnante, vê-se o registro de um estoque de prejuízo fiscal de R\$ 11.402.867,54, em 31/12/2009 (fl. 196). Tal montante se encontra confirmado no sistema de controle de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL da Receita Federal (SAPLI), bem como igualmente há estoque de base de cálculo negativa de CSLL, como se vê abaixo:

Compensação de Prejuízo - Anual / AC - 2009 - PJ em Geral	
Discriminação	Atividades em Geral
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	
SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES: OPERACIONAL E NÃO OPERACIONAL	
09.Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	2.515.458,85
10.Saldo de Prejuízo Não Operacional Compensável (Linha 07)	0,00
11.Saldo de Prej. Fiscal Compensável com o Lucro Real (a partir de 1991) = (L09 + L10)	2.515.458,85
12.Saldo Atividade Rural de 1986 a 1990	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	
13.Lucro Real Antes das Compensações	-8.887.408,68
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO	
14.Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15.Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
16.Lucro Real Após Compensações do Próprio Período	-8.887.408,68
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES	
17.Atividade em Geral - a partir de 1991	0,00
18.Atividade Rural - Períodos 1986 a 1990	
19.Atividade Rural - a partir de 1991	0,00
20.Indústrias Titulares de Progr. de Export. - BEFLEX até 03/06/93	0,00
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL APÓS COMPENSAÇÃO	
21.Saldo de Prejuízo Fiscal de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	2.515.458,85

Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL - Anual / AC - 2009 - PJ em Geral		
Discriminação	Atividade Geral	Valor Original
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	1.264.764,69	☐ Consulta
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período	-8.886.365,28	
3. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Geral		
4. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Rural		
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores	-8.886.365,28	☐ Histórico
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral	0,00	☐ Consulta
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa	10.151.129,97	
		Moeda
		R\$ - Real

Por relevante, deve-se anotar que, para os períodos posteriores ao AC2010, o SAPLI registra acréscimos de prejuízos fiscais/base de cálculo negativa de CSLL ano a ano, como se vê abaixo:

Compensação de Prejuízo - Anual / AC - 2011 - PJ em Geral	
Discriminação	Atividades em Geral
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	
SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES: OPERACIONAL E NÃO OPERACIONAL	
09. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	16.124.471,06
10. Saldo de Prejuízo Não Operacional Compensável (L07)	0,00
11. Saldo de Prejuízo Fiscal Compensável com o Lucro Real (a partir de 1991) = (L09 + L10)	16.124.471,06
12. Saldo Atividade Rural de 1986 a 1990	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	
13. Lucro Real Antes das Compensações	-6.941.544,95
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO	
14. Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15. Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
16. Lucro Real Após Compensações do Próprio Período	-6.941.544,95
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES	
17. Atividade em Geral - a partir de 1991	0,00
18. Atividade Rural - Períodos 1986 a 1990	
19. Atividade Rural - a partir de 1991	0,00
20. Indústrias Titulares de Progr. de Export. - BEFIEX até 03/06/93	
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL APÓS COMPENSAÇÃO	
21. Saldo de Prejuízo Fiscal de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	16.124.471,06

Compensação de Prejuízo - Anual / AC - 2012 - PJ em Geral

Discriminação	Atividades em Geral
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	
SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES: OPERACIONAL E NÃO OPERACIONAL	
09. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	23.066.016,01
10. Saldo de Prejuízo Não Operacional Compensável (L07)	0,00
11. Saldo de Prejuízo Fiscal Compensável com o Lucro Real (a partir de 1991) = (L09 + L10)	23.066.016,01
12. Saldo Atividade Rural de 1986 a 1990	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	
13. Lucro Real Antes das Compensações	-5.518.201,75
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO	
14. Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15. Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
16. Lucro Real Após Compensações do Próprio Período	-5.518.201,75
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES	
17. Atividade em Geral - a partir de 1991	0,00
18. Atividade Rural - Períodos 1986 a 1990	
19. Atividade Rural - a partir de 1991	0,00
20. Indústrias Titulares de Progr. de Export. - BEFIEX até 03/06/93	
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL APÓS COMPENSAÇÃO	
21. Saldo de Prejuízo Fiscal de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	23.066.016,01
22. Prejuízo Fiscal Operacional do Período	5.517.625,98
23. Saldo de Atividade Rural de 1986 a 1990	

Se Linha 03 < 0 e Linha 16 < 0, L04 = menor valor entre a | L03 | e | L16 |.

Se Linha 03 > 0, L07 = menor valor entre a L03 e L06.

Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL - Anual / AC - 2011 - PJ em Geral

Discriminação	Atividade Geral	Valor Original
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	14.872.733,50	☐ Consulta
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período	-6.941.544,95	
3. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Geral		Histórico
4. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Rural		☐ Consulta
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores	-6.941.544,95	
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral	0,00	
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		Moeda
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa	21.814.278,45	R\$ - Real

Processo nº 10280.723663/2013-83
Acórdão n.º 1302-002.304

S1-C3T2
Fl. 895

Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL - Anual / AC - 2012 - PJ em Ger		
Discriminação	Atividade Geral	Valor Original
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	21.814.278,45	☐ Consulta
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período	-5.518.201,75	
3. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Geral		
4. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Rural		
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores	-5.518.201,75	☐ Consulta
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral	0,00	
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa	27.332.480,20	
		Moeda
		R\$ - Real

Efetivamente, somente foi compensado para reduzir a IRPJ e da CSLL o prejuízo fiscal apurado no próprio ano-calendário 2010, nas fls. 46 e 69, c/c Sapli:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Lucro Real

Sujeito Passivo

CNPJ	Pe
05.389.812/0001-94	01/01/2010

Razão Social

COMPANHIA TEXTIL DE CASTANHAL

Compensação de Prejuízo

Valor Infração	Multa (%)	Prej. Compensado
		Período

Processo nº 10280.723663/2013-83
Acórdão nº 1302-002.304

S1-C3T2
Fl. 896



DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO Contribuição Social s/Lucro Líquido Lucro Real

Sujeito Passivo

CNPJ

05.389.812/0001-94

Razão Social

COMPANHIA TEXTIL DE CASTANHAL

Compensação das Bases Negativas da Contribuição Social

Período	Valor Infração	Multa (%)	Moeda	Bas. Calc. Compensada do Período do Período Anterior
2010	17.900.116,25	75,00	R\$	4.721.603,53 0,00

Compensação de Prejuízo - Anual / AC - 2010 - PJ em Geral

Discriminação	Atividades em Geral
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	▲
SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES: OPERACIONAL E NÃO OPERACIONAL	
09. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	11.402.867,53
10. Saldo de Prejuízo Não Operacional Compensável (L07)	0,00
11. Saldo de Prejuízo Fiscal Compensável com o Lucro Real (a partir de 1991) = (L09 + L10)	11.402.867,53
12. Saldo Atividade Rural de 1986 a 1990	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	
13. Lucro Real Antes das Compensações	-4.721.603,53
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO	
14. Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15. Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
16. Lucro Real Após Compensações do Próprio Período	-4.721.603,53
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES	
17. Atividade em Geral - a partir de 1991	0,00
18. Atividade Rural - Períodos 1986 a 1990	

Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL - Anual / AC - 2010 - PJ em Ger		
Discriminação	Atividade Geral	Valor Original
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	10.151.129,97	☐ Consulta
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período	-4.721.603,53	
3. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Geral		
4. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Rural		
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores	-4.721.603,53	☐ Consulta
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral	0,00	
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa	14.872.733,50	
		Moeda
		R\$ - Real

2) Glosa de custos dos bens e serviços vendidos em decorrência da superavaliação do estoque inicial (infração no importe de R\$ 11.603.308,78)

A autoridade fiscal imputou a infração em decorrência de o contribuinte ter majorado o estoque inicial na DIPJ-AC2010 em face do estoque final informado na DIPJAC2009, o que teria o condão de aumentar o custo das mercadorias vendidas (o custo das mercadorias vendidas = CMV = Estoque inicial + compras – estoque final), diminuindo o lucro tributável do AC2010.

Deve-se anotar que o contribuinte, durante a fiscalização, havia asseverado que ratificava o valor do estoque final que constou na DIPJ-AC2009 (R\$ 11.884.500,52), conforme balancete trazido aos autos. O valor majorado do estoque inicial que constou na DIPJ-AC2010 decorria apenas do cômputo de importações em andamento, as quais ainda não eram estoques efetivos (registrado também no balancete). A fiscalização rejeitou a argumentação apenas asseverando que não seria possível que valores que não se tornaram estoques efetivos em 31/12/2009 pudessem sê-lo em 1º/01/2010 (fl. 79).

Na impugnação, o recorrente melhor detalhou sua linha defesa, ratificando mais uma vez o estoque final de 31/12/2009 e inicial em 1º/01/2010, no montante de R\$ 11.884.500,52, como constaria nos balancetes, não havendo qualquer lançamento contábil

entre esses dias, a justificar eventual alteração do valor contabilizado. Alegou, entretanto, que havia mudado equivocadamente o critério de informação dos estoques da DIPJ-AC2009 para a DIPJ-AC2010, passando nesta última a informar as importações em andamento como estoque, de forma diversa do que fizera no AC2009. Em todo caso, tanto o estoque inicial como o final do AC2010 estavam sensibilizados pelas importações em andamento, como se poderia ver nos balancetes trazidos na impugnação (fls. 207/246), a demonstrar a existência de um mero erro de fato na DIPJ-AC2010.

Na peça impugnatória, o contribuinte trouxe aos autos os balancetes do ano de 2010 e ficou claro que ele alterou o critério de informação dos estoques na DIPJ-AC2010, tendo informado o valor total da conta Estoque, no início e fim do período, computando as importações em andamento, ou seja, o contribuinte passou a informar o valor total da conta Estoque, com as importações em andamento, de forma uniforme, dentro do ano (vide fls. 207, 208 e 246 em face da Ficha 04A da DIPJ-AC2010 de fl. 6, esta abaixo colada):

CUSTO DOS PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS

- 01. Estoques no Início do Período de Apuração
- 02. Compras de Insumos à Vista no Mercado Interno
- 03. Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo
- 04. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno
- 05. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Externo
- 06. Remuneração a Dirigentes de Indústria
- 07. Custo do Pessoal Aplicado na Produção
- 08. Encargos Sociais
- 09. Alimentação do Trabalhador
- 10. Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção
- 11. Arrendamento Mercantil
- 12. Encargos de Depreciação e Exaustão
- 13. Encargos de Amortização
- 14. Constituição de Provisões
- 15. Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício
- 16. Serviços Prestados por Pessoa Jurídica
- 17. Royalties e Assistência Técnica – PAÍS

Ocorre que o novo e equivocado critério de informação na DIPJ não foi neutro no tocante ao cálculo dos custos dos produtos de fabricação vendidos, pois majorou os custos dos produtos vendidos e reduziu, por conseguinte, as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Explica-se.

Caso fossem considerados os estoques sem as importações em andamento (R\$ 11.884.500,52 em 1º/01/2010 – fls. 207/208 - e R\$ 21.294.595,11 em 31/12/2010 – fl 246), critério utilizado até o AC2009, a diferença entre os estoques (R\$ 21.294.595,11 - R\$ 11.884.500,52 = R\$ 9.410.094,59), parcela redutora do custo dos produtos vendidos (em decorrência do aumento do estoque final em face do inicial dentro no ano-calendário 2010), seria maior que a diferença dos estoques registrada na DIPJ-AC2010 acima (R\$ 29.928.291,50 – R\$ 23.514.809,30 = R\$ 6.413.482,20), ou seja, o novo e equivocado critério aumentou indevidamente o custo dos produtos de fabricação própria vendidos em R\$

2.996.612,39 (R\$ 9.410.094,59 - R\$ 6.413.482,20), a reduzir, em decorrência, as bases tributáveis do IRPJ/CSLL.

Ora, se o contribuinte confirma que o critério do AC2010 de informação dos estoques foi equivocado, já que deveria ter mantido o procedimento feito até o AC2009, não poderia auferir qualquer benefício desse novel procedimento nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, como de fato terminou ocorrendo. Deveria, sim, ter mantido o critério pretérito (feito até o AC2009), o qual majoraria as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, como se viu no parágrafo precedente.

Com as razões acima, deve-se manter a glosa de custos dos bens e serviços vendidos naquilo que o contribuinte se beneficiou pela indevida mudança de critério de informação dos estoques na DIPJ do ano-calendário 2010, no importe de R\$ 2.996.612,39.

3) Exclusão indevida de subvenções, tratadas como para investimento, quando seriam para custeio, no importe global anual (2010) de R\$ 6.296.807,47, com lançamento de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS

À guisa de conclusão, teremos a subvenção para investimento quando essa for a intenção do subvencionador, quando o beneficiário da subvenção for a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico e quando houver a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Dessa forma, toda a controvérsia destes autos reside em definir se o incentivo fiscal recebido do Estado do Pará, decorrente do crédito-presumido oriundo da redução de 95% do ICMS, no valor de R\$ 6.296.807,47, enquadra-se no conceito de subvenção para investimento ou custeio.

O impugnante combateu a imputação alegando, em apertada síntese, que a subvenção foi concedida com base no Decreto nº 2.272/2006, do estado do Pará, cujos considerandos já demonstravam que o intuito da concessão do benefício é atrair/manter empresas no estado para a expansão econômica, estando o incentivo contabilizado em conta de reserva de capital. Em linha oposta ao afirmado pela autoridade fiscal, o Decreto nº 2.272/2006 prevê contrapartidas em termos de investimento, só que não repisou as condicionantes que estão na Lei estadual nº 6.489/2002, que dispõe sobre a política de incentivos do desenvolvimento sócio-econômico do Estado do Pará, regulamentado pelo Decreto nº 5.615/2002.

Deve-se registrar ainda que o impugnante apresentou Projeto Técnico-econômico financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM onde explana todos os investimentos previstos para sua área de apuração. Com esse quadro, claramente o subvenção glosada pela autoridade fiscal seria da espécie subvenção para investimento, devendo, assim, ser excluída da apuração do lucro real.

Indo além, o impugnante, alicerçado em Instruções Normativas da CVM, asseverou que as subvenções para custeio seriam aquelas concedidas para as empresas com o

intuito de fazer frente aos seus custos comuns e ordinários para a cobertura de prejuízos e déficits. Por outro lado, a subvenção para investimento seria destinadas à expansão das atividades fabris, sob a forma de investimentos para capital fixo ou de giro, como seria o caso da devolução de IPI ou ICMS.

Da leitura do Decreto nº 2.722/2006, do Estado do Pará, que deferiu a redução de 95% do ICMS, além de outros benefícios no âmbito do ICMS (fls. 431 e seguintes), vê-se claramente que o incentivo foi deferido porque outros Estados estariam assim procedendo, ao arrepio do CONFAZ, ou seja, o incentivo fiscal decorreria de uma necessidade de equalização do ônus tributários interestadual, não havendo a exigência de qualquer investimento. Isso também pode ser visto no Projeto Técnico-econômico-financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM, no qual se assevera que o projeto não incrementaria nenhum produto novo, além dos já tradicionalmente produzidos pelo autuado, podendo gerar, se as condições mercadológicas permitirem, lançamento de novos produtos (fls. 463). Indo além, neste projeto, vê-se que o objetivo do incentivo seria equalizar a competitividade com concorrentes de outros estados, que concederiam 100% de benefícios relacionados ao ICMS (fl. 464).

Ora, se não há a comprovação da aplicação de qualquer investimento, sendo um incentivo fiscal deferido unicamente para equalização de benefícios fiscais interestaduais, de indústria em operação desde os anos 60 do século passado, não se compreende como tal benefício pudesse ser encarado como subvenção para investimento.

Atente-se que aqui não se está aplicando de maneira irrefletida o contido no Parecer CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, quando se determina a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, pois se deve aplicar tal Parecer com um grão de sal, no sentido de que, eventualmente, a subvenção pode ser utilizada para fazer frente a inversões pretéritas, notadamente quando há utilização de capital próprio ou de terceiros para implantar o projeto, o qual terá parte do investimento recuperado pela subvenção fiscal, bem como se sabe que dinheiro não tem carimbo. Entretanto, o contribuinte tem que fazer uma prova de inversão em seu empreendimento industrial, compatível com a subvenção fiscal, para ela ser considerada como subvenção para investimento.

Insiste-se que não há qualquer comprovação de inversões para implantar, realocar, revitalizar ou ampliar o empreendimento industrial do contribuinte, no ano de 2010, ou que as subvenções de 2010 tivessem sido utilizadas para fazer frente a dispêndios de capital pretéritos, em montante compatível com a subvenção recebida do ICMS, o que impede de considerá-la como subvenção para investimento. A demonstrar a ausência da prova coligida pelo impugnante para comprovar o seu direito, o contribuinte se alicerçou na apresentação do Projeto Técnico econômico-financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM (fls. 454 e seguintes), de 2003, no qual, em toda a sua extensão, somente se vê a afirmação de que a empresa pretende construir mais um galpão para agrupar melhor os setores produtivos, no valor de R\$ 840.000,00, além de adquirir máquinas equipamentos em um cronograma de 15 anos (fl. 482), ou seja, não há a comprovação da execução de qualquer inversão, mas mera afirmação destituída de qualquer prova.

Com as considerações acima, à míngua de prova contundente de que a redução do ICMS deferida pelo Estado do Pará tenha sido utilizada para implantar, realocar, revitalizar ou ampliar o empreendimento industrial do contribuinte, deve-se

manter intocada a infração imputada à fiscalizada, no âmbito do IRPJ e da CSLL, pois efetivamente a redução do ICMS recebida teve o fito de equalização das condições de concorrência do contribuinte com fabricantes de outros estados, sendo claramente uma subvenção para custeio, para operação da empresa.

4) Imputação da subvenção acima (redução de 95% da base de cálculo do ICMS) nas bases de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, a COFINS e o PIS têm como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas no § 2º do art. 3º daquela lei.

Cabe ressaltar também que a Lei nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03, ao instituírem a incidência não-cumulativa dessas contribuições, definiram as bases de cálculo daquelas contribuições nos mesmos termos constantes da Lei nº 9.718, de 1998, qual seja, a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Assim, conclui-se que a base de cálculo da COFINS e do PIS para o tipo de empresa ora em análise é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida, ou seja, com base nas disposições supra transcritas, tem-se que a base de cálculo daquelas contribuições será formada não somente pelas receitas de vendas, mas também pelas receitas financeiras (rendimentos, juros e descontos condicionais obtidos) e por outras receitas operacionais, podendo as operações efetivadas pela contribuinte serem enquadradas na última modalidade.

Questão que importa saber, agora, é se a subvenção obtida a partir da concessão específica de créditos presumidos de ICMS é uma receita do subvencionado.

Nesse passo, traz-se à baila o enfoque contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, que, por meio da Resolução CFC nº 922, de 2001, definiu:

‘ (...)

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 59, de 28 de novembro de 2001; resolve:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.16 Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 10 DOS

ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS NBC T 10.16 ENTIDADES QUE RECEBEM SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES 10.16.1 DISPOSIÇÕES GERAIS 10.16.1.1 *Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais, incluídas as informações*

mínimas que deverão constar das notas explicativas, das entidades que recebem aportes de qualquer natureza.

10.16.1.2 As entidades abrangidas são aquelas que recebem aportes financeiros de qualquer natureza, como subvenções, contribuições, auxílios e doações, bem como direitos de propriedade de bens móveis e imóveis.

10.16.1.3 Aplicam-se a essas entidades os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem com as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.16.1.4 As entidades em causa devem observar, no que lhes couber, os ordenamentos constantes das seguintes normas: NBC T 10.4 Fundações; NBC T 10.18 Entidades Sindicais e Associações de Classe; NBC T 10.19 Entidades sem Finalidade de Lucros e NBC T 4 Da Avaliação Patrimonial, mormente os seus itens 4.2.7.2 e 4.2.7.3.

10.16.1.5 Subvenções são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos. As subvenções subdividem-se em:

a) sociais aquelas destinadas a entidades, públicas ou privadas, sem finalidade lucrativa, de natureza assistencial, médica, educacional ou cultural, com vista a estimular a prestação de serviços essenciais, em suplementação à iniciativa privada;

b) econômicas as transferências destinadas a empresas, públicas ou privadas, de natureza industrial, comercial, agrícola ou pastoril, e inclusive para a cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas.

10.16.1.6 Contribuições são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços, ou determinadas por lei especial anterior, para o atendimento de investimentos ou inversões financeiras.

10.16.1.7 Auxílios são as transferências oriundas da lei orçamentária destinadas a atender a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.

10.16.1.8 Doações são transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos.

10.16.1.9 Consoante legislação específica, os órgãos governamentais somente podem efetuar doação do direito de propriedade de bens móveis.

10.16.1.10 As entidades privadas podem efetuar doações de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis.

10.16.2 REGISTRO CONTÁBIL

10.16.2.1 As transferências a título de subvenção que correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.2 As transferências a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.3 Os auxílios ou contribuições para despesas de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. De igual modo, os auxílios ou contribuições devem ser contabilizados em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social das entidades que se sujeitam às normas contábeis mencionadas no item 10.16.1.4.

10.16.2.4 As doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receita. As doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no Patrimônio Líquido ou Social, conforme seja o caso específico da pessoa jurídica beneficiária da transferência.

10.16.2.5 As transferências a título de subvenções, contribuições, auxílios e doações devem ser contabilizadas em contas de compensação, pelo valor total dos recursos recebidos, enquanto perdurar a responsabilidade da entidade beneficiária dos recursos.

10.16.2.6 As transferências a título de subvenções, auxílios, contribuições e doações para custeio ou capital devem ser registradas mediante documento hábil e contabilizadas em contas específicas na entidade beneficiária dos recursos.

10.16.3 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.16.3.1 As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas de notas explicativas que contenham, além dos dados compulsórios determinados em outros atos normativos contábeis, as seguintes informações:

a) os critérios de apuração das receitas e de constituição de reservas, especialmente as pertinentes a subvenções, doações, auxílios e contribuições;

b) as subvenções, os auxílios e as contribuições governamentais recebidos, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas

transferências, inclusive quanto à prestação de contas correspondente, perante o órgão concedente dos recursos; e c) a evidenciação dos recursos e bens recebidos sujeitos a restrições ou vinculações por parte dos doadores. [grifou-se]

A teor do que dispõe a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, as subvenções recebidas das entidades públicas devem ser consideradas como receita do subvencionado.

Nem se diga que o recebimento de créditos presumidos de ICMS não pode ser considerado como receita por não haver a transferência econômica do recurso, vez que a transferência da disponibilidade jurídica do direito (crédito de ICMS) é motivo suficiente para a realização da receita. No caso, parcela do crédito de ICMS do ente tributante foi transferida ao contribuinte na forma de crédito presumido.

De efeito, levando-se ainda em consideração que não há na legislação de regência da matéria nenhum dispositivo que permita a exclusão da hipótese pretendida (créditos presumidos de ICMS) da base de cálculo destes tributos, não há razão para deixar de considerar a referida subvenção fiscal de créditos presumidos de ICMS como receita tributável.

A recorrente ainda alega que, quando do recebimento dos valores relativos às vendas de seus produtos, já suportou, sobre o montante ingressado na contabilidade a tal título, a incidência do PIS e COFINS.

Ocorre que a exação vergastada tem fato gerador distinto da tributação já efetuada pelo sujeito passivo. A primeira, decorrente do receita da subvenção concedida pelo Estado-Membro, a segunda, da venda das mercadorias. Razão porque não há de se falar em duplicidade de tributação.

Outrossim, a classificação contábil da subvenção – custeio, operação ou investimento é irrelevante para a exação das contribuições do PIS e da COFINS.

Isto porque todas essas subvenções se coadunam, de um ou de outro modo, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, cuja universalidade foi confirmada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, para determinação da base de cálculo das contribuições. O mesmo se dando com relação à incidência do PIS e Cofins, não cumulativos, sobre as receitas decorrentes das subvenções obtidas. Importa notar que tais valores integram a base de cálculo das referidas contribuições, por força do disposto, quanto à primeira, no art. 1º, da Lei nº. 10.833, de 2003, e quanto à segunda, no art. 1º, da Lei nº. 10.637, de 2002.

Inconformado com a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, resumidamente, o que segue:

- 1) Ocorrência de erro formal no instante do preenchimento da DIPJ (ficha 04) por conta da mudança no critério adotado sobre o valor de estoque que deveria ser lançado na ficha em referência, tendo em vista que foi informado apenas o estoque já internado na sede da Recorrente e na

DIPJ/2011 foi informado o total do estoque contabilizado no grupo 1.1.5, desconsiderando apenas a provisão para perdas de estoque;

- 2) No caso destes autos, a subvenção foi concedida com base no Decreto nº 2.272/2006, do estado do Pará, cujos considerandos já demonstram que o intuito da concessão do benefício é atrair/manter empresas no estado para a expansão econômica, estando o incentivo contabilizado em conta de reserva de capital. Em linha oposta ao afirmado pela autoridade fiscal, o Decreto nº 2.272/2006 prevê contrapartidas em termos de investimento, só que não repisou as condicionantes que estão na Lei estadual nº 6.489/2002, que dispõe sobre a política de incentivos do desenvolvimento sócio-econômico do Estado do Pará, regulamentado pelo Decreto nº 5.615/2002. Deve-se registrar ainda que o impugnante apresentou Projeto Técnico-econômico-financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM onde explana todos os investimentos previstos para sua área de apuração. Com esse quadro, claramente o subvenção glosada pela autoridade fiscal é da espécie subvenção para investimento, devendo, assim, ser excluída da apuração do lucro real;
- 3) Tratando-se de subvenção como investimento, tem-se uma opção do estado em abrir mão de parte de sua arrecadação em favor do contribuinte, portanto, não há que se confundir como receita, uma vez que nem sequer houve entrada de recursos, mas na verdade uma diminuição no desembolso do ICMS devido. Assim sendo, inviável compor a base de cálculo do PIS/PASEP ou Cofins.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

O recurso voluntário e de ofício são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

Do Recurso de Ofício

Conforme depreende-se da leitura do relatório acima, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação perpetrada pela recorrente, para: 1) Deferir o direito do contribuinte a compensação de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL dos períodos anteriores, limitada a 30% do lucro real/base de cálculo positiva de CSLL do ano-calendário 2010, na forma do art.58 da Lei n.º 8.981/95 e do art. 15 da Lei n.º 9.065/95; e, 2) Manter em parte a glosa de custos efetuada pela fiscalização, tendo em vista que mesmo adotando o novo critério de contabilização adotado pelo contribuinte, restou caracterizado o aumento indevido

do custo dos produtos de fabricação própria vendidos em R\$ 2.996.612,39, exonerando-se o montante de R\$ 8.606.696,39 (R\$ 11.603.308,78 – R\$2.996.612,39).

Da análise dos autos e da decisão recorrida, entendo que não merece reparos a decisão da DRJ em relação aos dois pontos acima suscitados.

É fato que o levantamento fiscal levou em consideração somente o prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL do período anterior a autuação, desconsiderando por completo o saldo de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL de anos anteriores.

Nesse sentido, cabe trazer a baila trecho da decisão da DRJ, *litteris*:

Por relevante, deve-se anotar que, para os períodos posteriores ao AC2010, o SAPLI registra acréscimos de prejuízos fiscais/base de cálculo negativa de CSLL ano a ano, como se vê abaixo:

Compensação de Prejuízo - Anual / AC - 2011 - PJ em Geral	
Discriminação	Atividades em Geral
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	
SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES: OPERACIONAL E NÃO OPERACIONAL	
09. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	16.124.471,06
10. Saldo de Prejuízo Não Operacional Compensável (L07)	0,00
11. Saldo de Prejuízo Fiscal Compensável com o Lucro Real (a partir de 1991) = (L09 + L10)	16.124.471,06
12. Saldo Atividade Rural de 1986 a 1990	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	
13. Lucro Real Antes das Compensações	-6.941.544,95
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO	
14. Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15. Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
16. Lucro Real Após Compensações do Próprio Período	-6.941.544,95
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES	
17. Atividade em Geral - a partir de 1991	0,00
18. Atividade Rural - Períodos 1986 a 1990	
19. Atividade Rural - a partir de 1991	0,00
20. Indústrias Titulares de Progr. de Export. - BEFIEX até 03/06/93	
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL APÓS COMPENSAÇÃO	
21. Saldo de Prejuízo Fiscal de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	16.124.471,06

Compensação de Prejuízo - Anual / AC - 2012 - PJ em Geral

Discriminação	Atividades em Geral
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	
SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES: OPERACIONAL E NÃO OPERACIONAL	
09. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	23.066.016,01
10. Saldo de Prejuízo Não Operacional Compensável (L07)	0,00
11. Saldo de Prejuízo Fiscal Compensável com o Lucro Real (a partir de 1991) = (L09 + L10)	23.066.016,01
12. Saldo Atividade Rural de 1986 a 1990	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	
13. Lucro Real Antes das Compensações	-5.518.201,75
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO	
14. Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15. Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
16. Lucro Real Após Compensações do Próprio Período	-5.518.201,75
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES	
17. Atividade em Geral - a partir de 1991	0,00
18. Atividade Rural - Períodos 1986 a 1990	
19. Atividade Rural - a partir de 1991	0,00
20. Indústrias Titulares de Progr. de Export. - BEFIEX até 03/06/93	
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL APÓS COMPENSAÇÃO	
21. Saldo de Prejuízo Fiscal de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	23.066.016,01
22. Prejuízo Fiscal Operacional do Período	5.517.625,98
23. Saldo de Atividade Rural de 1986 a 1990	

Se Linha 03 < 0 e Linha 16 < 0, L04 = menor valor entre a | L03 | e | L16 |.
Se Linha 03 > 0, L07 = menor valor entre a L03 e L06.

Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL - Anual / AC - 2011 - PJ em Geral

Discriminação	Atividade Geral	Valor Original
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	14.872.733,50	☐ Consulta
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período	-6.941.544,95	
3. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Geral		Histórico
4. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Rural		☐ Consulta
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores	-6.941.544,95	
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral	0,00	
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		Moeda
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa	21.814.278,45	R\$ - Real

Processo nº 10280.723663/2013-83
Acórdão n.º 1302-002.304

S1-C3T2
Fl. 908

Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL - Anual / AC - 2012 - PJ em Ger		
Discriminação	Atividade Geral	Valor Original
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	21.814.278,45	☐ Consulta
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período	-5.518.201,75	
3. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Geral		
4. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Rural		
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores	-5.518.201,75	☐ Histórico
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral	0,00	☐ Consulta
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa	27.332.480,20	
		Moeda
		R\$ - Real

Efetivamente, somente foi compensado para reduzir a IRPJ e da CSLL o prejuízo fiscal apurado no próprio ano-calendário 2010, nas fls. 46 e 69, c/c Sapli:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Lucro Real

Sujeito Passivo

CNPJ 05.389.812/0001-94 01/01/2010

Razão Social

COMPANHIA TEXTIL DE CASTANHAL

Compensação de Prejuízo

Valor	Infracção	Multa (%)	Prej. Compensado	Período
-------	-----------	-----------	------------------	---------

Processo nº 10280.723663/2013-83
Acórdão n.º 1302-002.304

S1-C3T2
Fl. 909



DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO Contribuição Social s/Lucro Líquido Lucro Real

Sujeito Passivo

CNPJ

05.389.812/0001-94

Razão Social

COMPANHIA TEXTIL DE CASTANHAL

Compensação das Bases Negativas da Contribuição Social

Período	Valor Infração	Multa (%)	Moeda	Bas. Calc. Compensada do Período do Período Anterior
2010	17.900.116,25	75,00	R\$	4.721.603,53 0,00

Compensação de Prejuízo - Anual / AC - 2010 - PJ em Geral

Discriminação	Atividades em Geral
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	
SALDO DE PERÍODOS ANTERIORES: OPERACIONAL E NÃO OPERACIONAL	
09. Saldo de Prejuízo Fiscal Operacional de Períodos Anteriores (a partir de 1991)	11.402.867,53
10. Saldo de Prejuízo Não Operacional Compensável (L07)	0,00
11. Saldo de Prejuízo Fiscal Compensável com o Lucro Real (a partir de 1991) = (L09 + L10)	11.402.867,53
12. Saldo Atividade Rural de 1986 a 1990	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	
13. Lucro Real Antes das Compensações	-4.721.603,53
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO PRÓPRIO PERÍODO	
14. Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral	
15. Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
16. Lucro Real Após Compensações do Próprio Período	-4.721.603,53
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES	
17. Atividade em Geral - a partir de 1991	0,00
18. Atividade Rural - Períodos 1986 a 1990	

Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL - Anual / AC - 2010 - PJ em Ger		
Discriminação	Atividade Geral	Valor Original
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores	10.151.129,97	☐ Consulta
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período	-4.721.603,53	
3. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Geral		
4. Compens. BC Neg. Próprio Período - Atividade Rural		
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores	-4.721.603,53	☐ Consulta
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral	0,00	
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa	14.872.733,50	
		Moeda
		R\$ - Real

Quanto a manutenção de parte da glosa de custos efetuada pela fiscalização, precisa a decisão da DRJ, pois mesmo adotando o novo critério de contabilização fixado pelo contribuinte, restou caracterizado o aumento indevido do custo dos produtos de fabricação própria vendidos em R\$ 2.996.612,39, exonerando-se o montante de R\$ 8.606.696,39 (R\$ 11.603.308,78 – R\$2.996.612,39).

Assim, adoto como razões de decidir os argumentos exarados pela DRJ, *verbis*:

A autoridade fiscal imputou a infração em decorrência de o contribuinte ter majorado o estoque inicial na DIPJ-AC2010 em face do estoque final informado na DIPJAC2009, o que teria o condão de aumentar o custo das mercadorias vendidas (o custo das mercadorias vendidas = CMV = Estoque inicial + compras – estoque final), diminuindo o lucro tributável do AC2010.

Deve-se anotar que o contribuinte, durante a fiscalização, havia asseverado que ratificava o valor do estoque final que constou na DIPJ-AC2009 (R\$ 11.884.500,52), conforme balancete trazido aos autos. O valor majorado do estoque inicial que constou na DIPJ-AC2010 decorria apenas do cômputo de importações em andamento, as quais ainda não eram estoques efetivos (registrado também no balancete). A fiscalização rejeitou a argumentação apenas asseverando que não seria possível que valores que não se tornaram estoques efetivos em 31/12/2009 pudessem sê-lo em 1º/01/2010 (fl. 79).

Na impugnação, o recorrente melhor detalhou sua linha defesa, ratificando mais uma vez o estoque final de 31/12/2009 e inicial em 1º/01/2010, no montante de R\$ 11.884.500,52, como constaria nos balancetes, não havendo qualquer lançamento contábil entre esses dias, a justificar eventual alteração do valor contabilizado. Alegou, entretanto, que havia mudado equivocadamente o critério de informação dos estoques da DIPJ-AC2009 para a DIPJ-AC2010, passando nesta última a informar as importações em andamento como estoque, de forma diversa do que fizera no AC2009. Em todo caso, tanto o estoque inicial como o final do AC2010 estavam sensibilizados pelas importações em andamento, como se poderia ver nos balancetes trazidos na impugnação (fls. 207/246), a demonstrar a existência de um mero erro de fato na DIPJ-AC2010.

Na peça impugnatória, o contribuinte trouxe aos autos os balancetes do ano de 2010 e ficou claro que ele alterou o critério de informação dos estoques na DIPJAC2010, tendo informado o valor total da conta Estoque, no início e fim do período, computando as importações em andamento, ou seja, o contribuinte passou a informar o valor total da conta Estoque, com as importações em andamento, de forma uniforme, dentro do ano (vide fls. 207, 208 e 246 em face da Ficha 04A da DIPJ-AC2010 de fl. 6, esta abaixo colada):

CUSTO DOS PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS

- 01. Estoques no Início do Período de Apuração
- 02. Compras de Insumos à Vista no Mercado Interno
- 03. Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo
- 04. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno
- 05. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Externo
- 06. Remuneração a Dirigentes de Indústria
- 07. Custo do Pessoal Aplicado na Produção
- 08. Encargos Sociais
- 09. Alimentação do Trabalhador
- 10. Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção
- 11. Arrendamento Mercantil
- 12. Encargos de Depreciação e Exaustão
- 13. Encargos de Amortização
- 14. Constituição de Provisões
- 15. Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício
- 16. Serviços Prestados por Pessoa Jurídica
- 17. Royalties e Assistência Técnica – PAÍS

Ocorre que o novo e equivocado critério de informação na DIPJ não foi neutro no tocante ao cálculo dos custos dos produtos de fabricação vendidos, pois majorou os custos dos produtos vendidos e reduziu, por conseguinte, as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Explica-se.

Caso fossem considerados os estoques sem as importações em andamento (R\$ 11.884.500,52 em 1º/01/2010 – fls. 207/208 - e R\$ 21.294.595,11 em

31/12/2010 – fl 246), critério utilizado até o AC2009, a diferença entre os estoques (R\$ 21.294.595,11 - R\$ 11.884.500,52 = R\$ 9.410.094,59), parcela redutora do custo dos produtos vendidos (em decorrência do aumento do estoque final em face do inicial dentro no ano-calendário 2010), seria maior que a diferença dos estoques registrada na DIPJ-AC2010 acima (R\$ 29.928.291,50 – R\$ 23.514.809,30 = R\$ 6.413.482,20), ou seja, o novo e equivocado critério aumentou indevidamente o custo dos produtos de fabricação própria vendidos em R\$ 2.996.612,39 (R\$ 9.410.094,59 - R\$ 6.413.482,20), a reduzir, em decorrência, as bases tributáveis do IRPJ/CSLL.

Ora, se o contribuinte confirma que o critério do AC2010 de informação dos estoques foi equivocado, já que deveria ter mantido o procedimento feito até o AC2009, não poderia auferir qualquer benefício desse novel procedimento nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, como de fato terminou ocorrendo. Deveria, sim, ter mantido o critério pretérito (feito até o AC2009), o qual majoraria as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, como se viu no parágrafo precedente.

Com as razões acima, deve-se manter a glosa de custos dos bens e serviços vendidos naquilo que o contribuinte se beneficiou pela indevida mudança de critério de informação dos estoques na DIPJ do ano-calendário 2010, no importe de R\$ 2.996.612,39.

Diante do exposto, NEGOU provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

Inconformado com a Decisão da DRJ-REC, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, resumidamente, o que segue:

- 1) Ocorrência de erro formal no instante do preenchimento da DIPJ (ficha 04) por conta da mudança no critério adotado sobre o valor de estoque que deveria ser lançado na ficha em referência, tendo em vista que foi informado apenas o estoque já internado na sede da Recorrente e na DIPJ/2011 foi informado o total do estoque contabilizado no grupo 1.1.5, desconsiderando apenas a provisão para perdas de estoque;
- 2) No caso destes autos, a subvenção foi concedida com base no Decreto nº 2.272/2006, do estado do Pará, cujos considerandos já demonstram que o intuito da concessão do benefício é atrair/manter empresas no estado para a expansão econômica, estando o incentivo contabilizado em conta de reserva de capital. Em linha oposta ao afirmado pela autoridade fiscal, o Decreto nº 2.272/2006 prevê contrapartidas em termos de investimento, só que não repisou as condicionantes que estão na Lei estadual nº 6.489/2002, que dispõe sobre a política de incentivos do desenvolvimento sócio-econômico do Estado do Pará, regulamentado pelo Decreto nº 5.615/2002. Deve-se registrar ainda que o impugnante apresentou Projeto Técnico-econômico-financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM onde explana todos os investimentos

previstos para sua área de apuração. Com esse quadro, claramente o subvenção glosada pela autoridade fiscal é da espécie subvenção para investimento, devendo, assim, ser excluída da apuração do lucro real; e,

- 3) Tratando-se de subvenção como investimento, tem-se uma opção do estado em abrir mão de parte de sua arrecadação em favor do contribuinte, portanto, não há que se confundir como receita, uma vez que nem sequer houve entrada de recursos, mas na verdade uma diminuição no desembolso do ICMS devido. Assim sendo, inviável compor a base de cálculo do PIS/PASEP ou Cofins.

Quanto a manutenção de parte da glosa de custos pela DRJ, entendo que não assiste razão ao contribuinte em virtude dos argumentos já expendidos acima, motivo pelo qual nego provimento ao seu recurso quanto a este ponto.

No que pertine a classificação do incentivo fiscal de ICMS concedido a recorrente como subvenção de custeio, como também a sua classificação como receita passível de tributação pelo PIS e pela COFINS, entendo que assiste razão ao contribuinte. Vejamos os motivos:

- IRPJ E CSLL. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO X SUBVENÇÃO DE CUSTEIO

Reza a decisão da DRJ, *litteris*:

À guisa de conclusão, teremos a subvenção para investimento quando essa for a intenção do subvencionador, quando o beneficiário da subvenção for a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico e quando houver a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Dessa forma, toda a controvérsia destes autos reside em definir se o incentivo fiscal recebido do Estado do Pará, decorrente do crédito-presumido oriundo da redução de 95% do ICMS, no valor de R\$ 6.296.807,47, enquadra-se no conceito de subvenção para investimento ou custeio.

O impugnante combateu a imputação alegando, em apertada síntese, que a subvenção foi concedida com base no Decreto nº 2.272/2006, do estado do Pará, cujos considerandos já demonstravam que o intuito da concessão do benefício é atrair/manter empresas no estado para a expansão econômica, estando o incentivo contabilizado em conta de reserva de capital. Em linha oposta ao afirmado pela autoridade fiscal, o Decreto nº 2.272/2006 prevê contrapartidas em termos de investimento, só que não repisou as condicionantes que estão na Lei estadual nº 6.489/2002, que dispõe sobre a política de incentivos do desenvolvimento sócio-econômico do Estado do Pará, regulamentado pelo Decreto nº 5.615/2002.

Deve-se registrar ainda que o impugnante apresentou Projeto Técnico-econômico financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM onde explana todos os investimentos previstos para sua área de apuração. Com esse quadro, claramente a subvenção glosada pela autoridade fiscal seria da espécie subvenção para investimento, devendo, assim, ser excluída da apuração do lucro real.

Indo além, o impugnante, alicerçado em Instruções Normativas da CVM, asseverou que as subvenções para custeio seriam aquelas concedidas para as empresas com o intuito de fazer frente aos seus custos comuns e ordinários para a cobertura de prejuízos e déficits. Por outro lado, a subvenção para investimento seria destinadas à expansão das atividades fabris, sob a forma de investimentos para capital fixo ou de giro, como seria o caso da devolução de IPI ou ICMS.

Da leitura do Decreto nº 2.722/2006, do Estado do Pará, que deferiu a redução de 95% do ICMS, além de outros benefícios no âmbito do ICMS (fls. 431 e seguintes), vê-se claramente que o incentivo foi deferido porque outros Estados estariam assim procedendo, ao arrepio do CONFAZ, ou seja, o incentivo fiscal decorreria de uma necessidade de equalização do ônus tributários interestadual, não havendo a exigência de qualquer investimento. Isso também pode ser visto no Projeto Técnico-econômico-financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM, no qual se assevera que o projeto não incrementaria nenhum produto novo, além dos já tradicionalmente produzidos pelo autuado, podendo gerar, se as condições mercadológicas permitirem, lançamento de novos produtos (fls. 463). Indo além, neste projeto, vê-se que o objetivo do incentivo seria equalizar a competitividade com concorrentes de outros estados, que concederiam 100% de benefícios relacionados ao ICMS (fl. 464).

Ora, se não há a comprovação da aplicação de qualquer investimento, sendo um incentivo fiscal deferido unicamente para equalização de benefícios fiscais interestaduais, de indústria em operação desde os anos 60 do século passado, não se compreende como tal benefício pudesse ser encarado como subvenção para investimento.

Atente-se que aqui não se está aplicando de maneira irrefletida o contido no Parecer CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, quando se determina a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, pois se deve aplicar tal Parecer com um grão de sal, no sentido de que, eventualmente, a subvenção pode ser utilizada para fazer frente a inversões pretéritas, notadamente quando há utilização de capital próprio ou de terceiros para implantar o projeto, o qual terá parte do investimento recuperado pela subvenção fiscal, bem como se sabe que dinheiro não tem carimbo. Entretanto, o contribuinte tem que fazer uma prova de inversão em seu empreendimento industrial, compatível com a subvenção fiscal, para ela ser considerada como subvenção para investimento.

Insiste-se que não há qualquer comprovação de inversões para implantar, realocar, revitalizar ou ampliar o empreendimento industrial do contribuinte, no ano de 2010, ou que as subvenções de 2010 tivessem sido utilizadas para fazer frente a dispêndios de capital pretéritos, em montante compatível com a subvenção recebida do ICMS, o que impede de considerá-la como subvenção para investimento. A demonstrar a ausência da prova coligida pelo impugnante para comprovar o seu direito, o contribuinte se alicerçou na apresentação do Projeto Técnico econômico-financeiro à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Mineração – SEICOM (fls. 454 e seguintes), de 2003, no qual, em toda a sua extensão, somente se vê a afirmação de que a empresa pretende construir mais um galpão para agrupar melhor os setores produtivos, no valor de R\$ 840.000,00, além de adquirir máquinas equipamentos em um cronograma de 15 anos (fl. 482), ou seja, não há a comprovação da execução de qualquer inversão, mas mera afirmação destituída de qualquer prova.

Com as considerações acima, à míngua de prova contundente de que a redução do ICMS deferida pelo Estado do Pará tenha sido utilizada para implantar, realocar, revitalizar ou ampliar o empreendimento industrial do contribuinte, deve-se manter intocada a infração imputada à fiscalizada, no âmbito do IRPJ e da CSLL, pois efetivamente a redução do ICMS recebida teve o fito de equalização das condições de concorrência do contribuinte com fabricantes de outros estados, sendo claramente uma subvenção para custeio, para operação da empresa.

(Grifei)

Como se sabe, a causa imediata da subvenção é auxiliar o contribuinte na aplicação específica do desenvolvimento do seu estabelecimento industrial, o valor percebido, portanto, nada mais é do que um auxílio pago à sociedade empresarial para desenvolvimento e fortalecimento do comércio da região.

Desse modo, o valor a ser recebido como contraprestação pecuniária pela recorrente, com toda a evidência, não se qualifica nem como remuneração de atividade econômica nem como acréscimo patrimonial.

O valor não se caracteriza como remuneração de atividade econômica porque o valor não é recebido para compensar financeiramente o uso do trabalho ou do capital. Em vez disso, ele serve simples e unicamente para ajudar a recorrente na execução de um projeto de desenvolvimento comercial da região, um desenvolvimento de interesse público estadual!

A natureza jurídica do valor recebido não pode ser outra, portanto, senão a de uma clara e autêntica subvenção para investimento, um valor recebido através de incentivos para auxiliar o parceiro na execução de um projeto específico de interesse público.

E subvenção para investimento, por consequência, é pura e simplesmente transferência de capital para execução de projeto específico. Nada mais claro.

Em sua obra Curso de Direito Financeiro, Régis Fernandes De Oliveira arremata:

*“Podemos definir subvenção como o auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais.
(...)”*

O parágrafo 3º do art. 12 da Lei 4320/64 define as subvenções como “as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas”. Podem ser de duas espécies a) subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa e b) subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. Tais noções são repetidas pelo Decreto 93.872/86 em seus artigos 59 e 60.”

Cabe frisar, que a fiscalização, de acordo com o seu relatório fiscal (fls. 78/84), desconsidera como subvenção de investimento os incentivos fiscais recebidos pela recorrente, lastreado somente na “ausência” de contrapartida, em termos de investimentos, sem apontar que contrapartidas seriam necessárias para que pudéssemos classificar a renúncia fiscal perpetrada pelo Estado do Pará como subvenção de investimento.

Conforme destacado pela recorrente no seu recurso voluntário (fls. 534/560) *“as considerações iniciais do Dec.2.722/06 deixam claro que o intuito da concessão do benefício é atrair/manter empresas no Estado do Pará para a expansão econômica. Por certo que o Estado do Pará somente concedeu o benefício com o intuito de que a recorrente pudesse investir, gerar empregos e consequentemente auxiliar na expansão sócio-econômica da região.”*

A subvenção para investimento, como conota a própria expressão, serve para auxiliar determinada aplicação específica, o que a define como subvenção é a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação e expansão do empreendimento econômico do empreendimento econômico de interesse público.

A fiscalização e a decisão recorrida entenderam que os rendimentos atrelados ao aproveitamento dessa benesse fiscal representariam espécie de subvenção corrente para custeio ou operação, passíveis de serem acrescidos ao lucro operacional – e, consequentemente, ao lucro líquido –, para câmputo e cobrança do IRPJ e da CSLL.

Assim, em virtude do fato da recorrente não ter demonstrado que os créditos fruídos por ela foram integralmente convertidos em investimento, mediante incremento do ativo não circulante da companhia – o que, na equivocada visão lançadora, corresponderia à forma única de demonstração da imissão do incentivo em prol do Estado concedente.

O regime fiscal das relacionadas subvenções de custeio guarda esteio no artigo 392, inciso I, do Decreto nº 3.000/99, abaixo transcrito:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 44, inciso IV);

A decisão recorrida refutou a argumentação da recorrente de que os créditos presumidos de ICMS consubstanciariam subvenções para investimento. Esta classe de numerário, como se sabe, não integra as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, consoante preceito do artigo 443, caput, do Decreto nº 3.000/99:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde

que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, artigo 1º, inciso VIII):

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

A distinção entre as duas modalidades de subvenção foi primeiramente tratada, com suficiente conotação sistemática, pelo Parecer Normativo CST nº 112/78.

O item 7.1 daquele trabalho opinativo, depois de longa exposição, enunciou, à conta de conclusão, que:

“7.1 Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra “b”, do Decretolei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

(...)

II SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.”

As subvenções de investimento, no âmbito do Parecer Normativo CST nº 112/78, qualificavam-se, como se pode ver, pela constatação concomitante de 03 (três) características.

Primeiramente, a subvenção era reputada para investimento se este fosse, expressamente, o desiderato do subvencionador. A concessão da benesse, qualquer que fosse sua forma de operacionalização, deveria ser justificada, pela autoridade outorgante, com o apontamento da específica destinação dos valores para investimento e aprimoramento regional ou setorial. Se assim não fosse, estaríamos diante de subvenções para custeio – que, antes de terem particular objetivo de promoção de investimentos, eram prescritas para fins de mero suporte das despesas ordinárias do subvencionado.

O simples fato de o benefício fiscal ter sido concedido com escopo de fomentar investimentos, realizáveis pelo subvencionado, não bastava, todavia, para que se considerassem os valores percebidos como subvenções de investimento. Mais do que isso, pugnou a Coordenadoria do Sistema Tributário, secundamente, que ditos recursos deveriam, efetivamente, ser investidos em projetos que desembocassem na implantação ou na expansão de empreendimento econômico.

A exegese aqui encampada ditava, pois, que a subvenção para custeio, a fim de ser assim reconhecida, precisaria ser integralmente vertida na instauração ou na expansão de empreendimento econômico. Não bastaria que o contribuinte realizasse investimento mediante recursos próprios; era essencial, isto sim, que os próprios valores subvencionados fossem utilizados em projeto de investimento pré-delineado.

Por derradeiro, seria obrigatório, ainda, para a i. CST, que o empreendimento econômico objeto de investimento fosse de titularidade do subvencionado.

Não se admitiria conversão da benesse em proveito de terceiro. Ocorre, contudo, que a orientação do Parecer Normativo pormenorizado é descabida, por dois substanciais motivos. Assim sendo, não há como se aplicar o sentido proposto por aquele instrumento parecerista, sob pena de admissão do desvirtuamento da legislação reinante.

Ademais, até a edição da Lei nº 11.638/07, instituidora do Regime Tributário de Transição e Neutralidade Tributária, os valores apropriados a título de subvenção de investimento, para não serem tributados, deveriam ser computados como reserva de capital, empregável, exclusivamente, para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social da companhia. Ditos montantes não poderiam, noutras palavras, sob pena de incidência de IRPJ ou de CSLL, ser destinados a outros fins – em especial, à aquisição de bens do ativo não circulante.

Os incisos I e II do citado artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, ao laborar o tratamento contábil concernente às subvenções para investimento, assim dispuseram:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, artigo 1º, inciso VIII):

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

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

As reservas de capital, por expressa determinação da legislação societária, só podiam ser empregadas para alguns escopos predeterminados. Mais precisamente, nos moldes do artigo 200 da Lei nº 6.404/76, tais reservas não poderiam ser utilizadas para fins outros que não os de: a) absorção de prejuízos que ultrapassassem os lucros acumulados e as reservas de lucros; b) resgate, reembolso ou compra de ações; c) resgate de partes beneficiárias; d) incorporação ao capital social; e e) pagamento de dividendos a ações preferenciais, desde que tal vantagem fosse estatutariamente assegurada a esta classe de títulos.

Com a superveniência da Lei nº 11.638/07, este panorama foi um pouco alterado. Introduziu-se, à Lei nº 6.404/76, o artigo 195-A, abaixo reproduzido, responsável por determinar, de um lado, que as subvenções para investimento transitassem pela conta de resultados, e, de outro, que estes valores fossem incluídos em reserva específica para incentivos fiscais. Previu-se, ainda, na forma do artigo 199 daquele diploma, que as cifras em tela só poderiam ser destinadas à integralização ou ao aumento do capital social, banda uma, ou à distribuição de dividendos, banda outra, contanto que os importes reservados ultrapassassem a monta vigente do capital social:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)."

(...)

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos."

Não é difícil notar, nesses termos, que o tratamento contábil das subvenções para investimento era – e ainda é – rígido, sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL. Noutro vernáculo, as cifras subvencionadas, para que não sejam exacionadas, devem ser mantidas em reservas de capitais ou de lucros, conforme o período de apropriação, e só podem ser utilizadas nos estritos lindes da lei.

Ocorre, no entanto, que o Parecer Normativo CST nº 112/78 aduz que os valores oriundos da subvenção para investimento tinham que ser diretamente vertidos em projetos de implantação ou de expansão de empreendimentos econômicos próprios do beneficiário. Segundo defendido pela fiscalização e encampada pela decisão recorrida, essa aplicação deveria ser devidamente comprovada pela companhia.

Ora, aqui há um flagrante paradoxo. As subvenções para investimento, para serem desta forma caracterizadas, não poderiam ter destinação diversa daquela prescrita pelas normas comerciais e fiscais regentes. Nenhum destes escopos predefinidos autorizava, porém, que as reservas de capitais (até 2007) ou as reservas de incentivos fiscais (a partir de 2008) pudessem ser aplicadas na aquisição de bens componentes do ativo não circulante!

Tal escopo, contudo, era exatamente aquele exigido pela Fiscalização, sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL.

Evidentemente, acaso se admitisse correção ao Parecer Normativo CST nº 112/78, estar-se-ia esvaziando o estatuído pelo artigo 443 do Decreto nº 3.000/99. Afinal, só corresponderiam à subvenção para investimento os montantes que, contabilmente, fossem aportados para incremento de ativo não-circulante – fato que, automaticamente, impediria a não tributação destas cifras.

Observado o tratamento contábil estabelecido às subvenções para investimento, não há como se assegurar, na prática, que os valores atinentes a estes benefícios – no caso, créditos presumidos de ICMS – fossem diretamente destinados a projetos de implantação ou de expansão de empreendimentos econômicos. Não se pode “carimbar o dinheiro”. Só teríamos certeza de que as cifras subvencionadas se destinariam a investimento reto e efetivo em ativo não-circulante acaso tal transporte constasse da contabilidade – cenário este em que, paradoxalmente, alegar-se-ia desvio de destinação e se pugnaria pela tributação dos valores pelo IRPJ e pela CSLL.

A realização do investimento, embora denote a essência da subvenção em trato, não significa, de forma alguma, que o contribuinte tenha de empregar as cifras oriundas do incentivo, direta e imediatamente, no projeto desenvolvimentista objetivado. Vincular, contabilmente, os créditos de incentivo fiscal de ICMS, de um lado, à aquisição de bens e de direitos que viessem a expandir o ativo não-circulante da companhia (ou a incrementar as atividades operacionais da pessoa jurídica, sob qualquer forma), de outro, seria impossível, por tudo o que já se expôs.

A título ilustrativo, não desfigura a subvenção para investimento o fato de o subvencionado realizar investimento com recursos próprios, instaurando ou ampliando empreendimento econômico na região ou no setor incentivado, fruindo a benesse concedida em momento ulterior – inclusive empregando tais resultados, por exemplo, em distribuição de dividendos, nos termos do indigitado artigo 199 da Lei nº 6.404/76.

Cronologicamente insustentável seria defender que o contribuinte primeiro recebesse a subvenção, para, a partir daí, implantar novo empreendimento econômico na região abrangida. Alegar tal despautério representaria afirmar que benefícios fiscais de ICMS jamais poderiam consubstanciar subvenções para investimento passíveis de fruição por sujeitos passivos prestes a se instalar na região incentivada.

O gozo da benesse, obviamente, concretizar-se-ia em momento posterior ao do investimento inaugural – o que importaria reconhecer que a implantação do empreendimento econômico tivesse sido feita à custa de cifras previamente auferidas.

Resta evidenciado, pois, que os *discriminens* postulados pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 devem ser temperados. A necessidade de inversão efetiva da subvenção em investimentos de expansão ou de instalação de empreendimento econômico é ilegal. Cremos, portanto, que o único critério servível para a qualificação da subvenção para investimento, em cotejamento com a subvenção de custeio, seja o intuito da autoridade subvencionadora, apreensível a partir da leitura do ato normativo concessor ou da própria natureza do incentivo.

Logo, para caracterização da subvenção para investimento, irrelevante é a análise da destinação real dada aos fundos correlatos. O regime contábil a ser outorgado aos montantes desta espécie está prescrito pela legislação, sem margens de escape. Assim, a verificação do escopo investidor da concessão da subvenção deve ser feita de maneira abstrata, desvinculada do emprego prático dos importes subvencionados.

Reitere-se: a subvenção se toma para investimento, então, se este é o escopo visionado pela entidade pública concedente. Deve-se analisar, pois, se a instituição do incentivo tem por fim desenvolver o setor ou a região abrangidos, de um lado, ou se tem simples finalidade não desenvolvimentista, de auxílio ao contribuinte no suporte de suas despesas usuais. Este é o derradeiro e único critério de diferenciação, consoante a melhor interpretação da lei!

Írrita é a origem dos recursos empregados na implantação ou na expansão do empreendimento econômico do subvencionado.

Pois bem. O objetivo desenvolvimentista de promoção de investimentos está acentuatadamente presente nos casos de benefícios unilaterais de ICMS, concedidos pelos Estados da Federação. Outra razão não há, afinal, para a implementação destes instrumentos de renúncia fiscal, senão a atração de investimentos para o Estado, a serem operacionalizados por meio da instalação de novos empreendimentos econômicos ou da expansão dos preexistentes.

Os termos que informam o Decreto 2.722/06, ratificam o entendimento ora externado.

Por fim, há ainda de se ressaltar que a incidência do IRPJ e da CSLL aos incentivos de ICMS consubstanciaria, iniludivelmente, ilegítima inferência da União nos assuntos estaduais. Afinal, corresponderia esta conduta a apropriação parcial, pela primeira, do resultado financeiro da renúncia fiscal engendrada pelos Estados.

Com tal comportamento só se pode anuir na específica situação da subvenção de custeio – que, por não ser distinta de qualquer outra receita disponibilizada ao suporte de despesas, jamais poderia ter tratamento tributário diferenciado dos demais rendimentos exacionáveis.

O cenário tormentoso da guerra fiscal, é oportuno pisar, não precisa ser agravado pela intervenção federal. Só potencializaria a insegurança jurídica a possibilidade de o Fisco da União mitigar incentivos fiscais estaduais unilateralmente outorgados.

O que ocorreria, por exemplo, se o contribuinte fosse obrigado a recolher o ICMS outrora exonerado, em derivação de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerasse inconstitucional o benefício estadual? Estariam os cofres federais adstritos a devolver os indébitos de IRPJ e de CSLL computados sobre tais subvenções, não?

Na mesma toada de tudo que foi afirmado acima são as decisões do CARF. Vejamos as ementas:

Nº Acórdão 1202-000.755

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2005 EMENTA:ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO A jurisprudência deste E. Conselho entende que somente o erro na capitulação legal não é suficiente para motivar a anulação de um Auto de Infração quando a descrição fática do mesmo permita ao contribuinte entender a autuação e exercer seu direito de defesa. MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE Ao não oferecer ao fisco os valores referentes ao recebimento de patrocínio da Lei Rouanet, a Recorrente incorre na multa de ofício prevista no artigo 957, I, do RIR/99. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RECURSOS RECEBIDOS DO MINISTÉRIO DA CULTURA E DA ANCINE NÃO DEVEM SER COMPUTADOS NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. As Subvenções para Investimento são aquelas em que o beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, a exemplo daquelas recebidas pela Recorrente do Ministério da Cultura e da Ancine. LEI ROUANET. Tratandose de benefício apenas ao patrocinador, o patrocinado é tributado normalmente, conforme estabelece o Regulamento do Imposto de Renda.

Nº Acórdão 1101-000.661

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. As subvenções para investimento – in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS – diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais fins, irrelevante é a análise das contrapartidas impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré condições à fruição da benesse.

Diante do exposto, DOU provimento ao recurso voluntário da recorrente quanto a este ponto.

- PIS e COFINS. RESPEITO AO CONCEITO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA NO CASO SOB ANÁLISE

De acordo com o defendido pela fiscalização e pela DRJ, as subvenções para investimentos integram o resultado não operacional, e as subvenções para custeio integram o resultado operacional da pessoa jurídica. Ambas as subvenções coadunam-se, portanto, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, cuja universalidade foi confirmada pelas Leis n. 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, para determinação da base de cálculo das

contribuições. Além disso, para estas contribuições inexiste hipótese de exclusão ou isenção que contemple as subvenções (sejam de custeio ou de investimento).

Como dito no relatório fiscal e complementado pela decisão recorrida, o crédito presumido do ICMS tem natureza de subvenção de custeio que, a teor do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, se caracteriza como "um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor". Trata-se de verba que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica, como se tivesse sido aportada pelos sócios, sem que "isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação".

Isso posto, o benefício fiscal em tela, tido como uma subvenção, indubitavelmente, se constituiu em receita, uma vez que reduziu o ICMS a recolher. Com a redução do ICMS a recolher, o contribuinte auferiu receitas decorrentes de recuperação de custos ou despesas.

Ou seja, o PIS e COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. O seu entendimento encontra suporte no fato de tal universalidade (receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio) encontrar guarida no nas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Ocorre que, como é cediço, o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade do §1º, do art.3º da Lei n. 9.718/98 ao julgar os Recursos Extraordinários nº 346.084, 357.950 e 390.840, conforme se extrai do acórdão deste último processo, a seguir transcrito:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Tanto que o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 já foi expressamente revogado pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse contexto, a suposta universalidade que fundamentou a autuação simplesmente não se sustenta mesmo posteriormente a edição das Leis n. 10.833 e 10.637. Após a decretação da inconstitucionalidade de dito dispositivo legal supracitado pelo STF e a

sua revogação expressa, é cediço que o conceito de receita bruta para fins de cobrança do PIS e da COFINS deve ter interpretação mais restritiva, não representando a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente do tipo de atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Há que se perquirir no caso em análise, portanto, se a subvenção seja ela de “investimento ou custeio relativa a incentivos fiscais estaduais está inserida no conceito de receita bruta para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Sobre este ponto, entendemos que a pretensão de tributar tais valores encontra limite na legislação federal que dispõe sobre o fato gerador da COFINS e do PIS, que exigia o enquadramento como faturamento, entendido como a receita bruta da empresa. É o que se extrai dos dispositivos legais aplicáveis, *in verbis*:

Lei nº 10.833/2003 (COFINS)

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Lei nº 10.637/2002

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ou seja, da análise da legislação supra transcrita infere-se que, para que possa compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor deverá corresponder a uma receita auferida pela empresa. A pergunta a ser respondida, portanto, é se as “subvenções para investimentos ou custeio concedidas pelos Estados podem ser entendidas como uma receita auferida pela empresa beneficiária do correspondente incentivo fiscal.

Preliminarmente, é válido destacar que não se sustenta eventual entendimento no sentido de que, não tendo o parágrafo 3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 ou o parágrafo 1º do art. 1º da Lei n. 10.637/02 excluído expressamente da receita bruta o valor correspondente à subvenção, este deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Isso porque a essência da questão não está na ausência de previsão expressa determinando tal exclusão, mas sim na possibilidade de se considerar que tal registro integra o conceito de receita para fins de tributação. A exclusão disposta nos referidos parágrafos não pode ser interpretada no sentido de incluir na base de cálculo dessas contribuições valor que não integra o conceito de receita.

Ocorre que tanto a subvenção de investimento ou de custeio não se enquadram em tal conceito, pelo que não se justifica a pretensão fiscal de tributação pelo PIS e

pela COFINS. Isso porque, embora a legislação pátria traga uma definição do que deva ser considerado "receita" para fins de tributação de PIS e de COFINS, entendemos que no caso da subvenção em apreço, tais valores representam, na verdade, uma renúncia fiscal por parte de determinado ente federativo, não correspondendo a uma receita da Recorrente, mas sim a uma redução de suas despesas concedida pelo ente subvencionador, com o intuito de fomentar determinados setores da atividade empresarial.

Nesse sentido, inclusive, já decidiu o CARF, vejamos as ementas abaixo:

"COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

O "crédito presumido do ICMS", mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não de vendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto ("crédito presumido do ICMS") com a hipótese normativa ("auferir receita"), portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária)." Acórdão nº 3201-000.754

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. O PN CST nº112/78 extrapolou dos requisitos de caracterização de uma subvenção de investimentos previstos no Decreto 1.578/77, inovando no ordenamento quando deveria apenas explicitar. Não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de subvenção de investimento na composição do ativo permanente da empresa - exige-se tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77. Dessa forma, é inequívoca subsunção dos créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de guerra fiscal, ao conceito de subvenção de investimentos. Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições. Conquanto o art.38, 2º do Decreto-lei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da subvenção de investimento, da sua redação resta claro que as alíneas trazem requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09. INDENIZAÇÕES RECEBIDAS EM RAZÃO DE DANO EMERGENTE. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO de um determinado patrimônio. Nos valores recebidos a título de indenização por dano emergente, o que há é apenas recomposição do patrimônio que fora anteriormente lesado, e não o acréscimo de novos elementos a esse patrimônio. Impossibilidade de inclusão dos valores recebidos judicialmente a título de indenização na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita (Processo nº 19515.721790/2013-11, Acórdão nº 3402-002.904, 28/01/2016).

Processo nº 10280.723663/2013-83
Acórdão n.º **1302-002.304**

S1-C3T2
Fl. 925

Há que se reconhecer, portanto, a improcedência do lançamento fiscal em relação a tributação do PIS e da COFINS.

Diante do exposto, NEGO provimento ao recurso de ofício e DOU parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, para excluir da base de Cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS o montante de R\$ 6.296.807,47.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado

Com a devida vênia do i. relator, entendo que neste caso não restou caracterizada a subvenção para investimento que autorizaria a exclusão de sua tributação pelo IRPJ e CSLL.

Entendo que para que esta restasse caracterizada o instrumento legal que instituiu a isenção deveria não apenas estabelecer claramente ser este o objetivo da concessão do subsídio estatal, como também estabelecer metas claras para a implantação ou expansão do empreendimento aliado a mecanismos de controle destinados a verificar seu cumprimento.

No presente caso, o Decreto nº 5.615, de 29/10/2002 que regulamenta a Lei nº 6.489, de 27/09/2002, que aprovou a concessão do incentivo em momento algum condiciona a concessão do benefício à fixação de metas claras de investimento em expansão ou modernização, condicionando-o tão somente à apresentação de projeto de viabilidade técnica, econômica e financeira, com indicadores bastante genéricos, conforme dispõe o seu art. 13, *verbis*:

Art. 13. Para a concessão dos incentivos, os pleiteantes deverão apresentar projeto de viabilidade técnica, econômica e financeira, com os seguintes indicadores relativos as alíneas correspondentes aos incisos do artigo anterior deste Regulamento, de acordo com as peculiaridades de cada empreendimento:

I - de caráter sócio-econômico:

a) número de empregos a serem gerados e/ou mantidos pelo empreendimento, com os respectivos níveis de qualificação profissional e número de contratações no mercado local;

b) quantidade média e valor da produção final, com o respectivo destino de consumo (local/nacional/externo), bem como a equivalente identificação da quantidade média e valor dos diferentes tipos de insumos - e o correspondente mercado de origem (local/nacional/externo) -utilizados no processo produtivo;

c) projeção do ICMS anual que poderá ser gerado pelo projeto até o pleno alcance de sua capacidade produtiva.

II - de caráter tecnológico e ambiental:

a) projeção de produtividade, valor e quantidade de novos equipamentos e de novos processos técnicos de aplicação na produção e na qualidade e sustentabilidade ambiental, gastos com treinamento de mão-de-obra e capacitação gerencial;

b) superfície de áreas degradadas e/ou alteradas a ser incorporada no ciclo produtivo e/ou no processo de recuperação ambiental;

c) comprovação, fornecida por órgão competente, do cumprimento de normas nacionais e/ou internacionais de qualidade técnica de produção.

III - de caráter espacial:

a) comprovação que assegure a localização do empreendimento no interior do Estado, em distritos industriais ou em áreas apropriadas à natureza do projeto, consoante com a desconcentração espacial de atividades econômicas dos centros urbanos.

Parágrafo único Os pleiteantes poderão apresentar, além dos indicadores acima mencionados, outros que considerem relevantes para definir o cumprimento das condições estabelecidas.

Essa exigência genérica se reflete no projeto técnico apresentado pela empresa e aprovado pelo órgão responsável, no qual em momento algum a empresa se compromete a realizar investimentos para ampliar ou modernizar sua capacidade produtiva instalada, conforme se extrai de alguns de seus tópicos:

1.4. Objetivo do Projeto:

O projeto ora apresentado não vem incrementando nenhum produto novo, além daqueles que tradicionalmente fizeram e continuam fazendo da COMPANHIA TÊXTIL DE CASTANHAL, um marco na indústria têxtil brasileira. Mas poderá lançar novos produtos, desde que haja condições e necessidades mercadológica para tal.

1.5. O Pedido:

Com seus objetivos acima definidos, e com sua unidade industrial já implantada, a COMPANHIA TÊXTIL DE CASTANHAL vem fundamentar este pedido, baseando-se na legislação dos benefícios previstos na Lei nº 6.489, de 27/09/2002 e Decreto nº 5.615, de 29/10/2002, que dispõem sobre os incentivos estaduais para o setor produtivo. Esses benefícios serão de vital importância para que o empreendimento se concretize, permitindo que se alcance maior poder de competitividade com relação a concorrentes de outros Estados que concedem 100% de benefícios relacionados ao ICMS.

[...]

Aspectos Técnicos

[...]

4.4.4. Construções Civas:

A empresa pretende, no decorrer de 15 anos construir mais um galpão para agrupar melhor os setores produtivos. Esta expectativa faz com que se programe para construções prediais uma área de 2.400 M² e um valor de R\$ 840.000,00. No

momento, as obras existentes satisfazem perfeitamente o lay out para as linhas do processo de fabricação.

4.4.5. Máquinas e Equipamentos:

As máquinas e equipamentos que estão relacionas e que serão adquiridas num cronograma de 15 anos deverão compor o parque industrial do empreendimento numa projeção de substituição daqueles que, com certeza se tornarão obsoletos ou depreciados com o uso.

Espera-se obter os benefícios do diferencial de alíquota na aquisição desse item.

4.4.6. Produção:

4.4.6.1. Produção e Vendas:

Neste projeto, apresenta-se um programa de produção que tem como destaque à produção de sacos de fibras de juta e malva. São produzidos diferentes tipos de sacos que dependem da sua utilização e das exigências de mercado. O maior mercado é o da sacaria de café para a exportação HCF com capacidade para 60 Kg, timbrado com a marca "Café do Brasil".

O projeto ora apresentado não vem incrementando nenhum produto novo, além daqueles que tradicionalmente fizeram e continuam fazendo da COMPANHIA TÊXTIL DE CASTANHAL, um marco na indústria têxtil brasileira. Mas, com os equipamentos existentes e os futuros, a empresa poderá lançar novos produtos, desde que haja condições satisfatórias e necessidade mercadológica para tal.

4.4.8 Mão-de-obra:

A COMPANHIA TÊXTIL DE CASTANHAL é uma empresa de grande porte, que tem sua importância no contexto regional gerando atualmente em seu quadro de funcionários 869 empregos diretos. Neste projeto não se prevê aumento da Mão-de-obra. O que se pretende é manter esse quadro existente e a partir do momento em que o Governo conceder os benefícios da Lei nº 6.489/02 e Decreto nº 5.615/02, a CTC terá condições de aumentar sua produção para participar de um mercado com preços competitivos, que hoje está desleal dada às facilidades que os concorrentes estão encontrando para se instalarem, principalmente no Estado do Amazonas, a onde o benefício chega a 100% (cem por cento) do ICMS.

[...]

Como se vê, o projeto apresentado não se compromete em momento algum à ampliação da estrutura existente ou da capacidade instalada. Sequer se compromete a aumentar a mão de obra. Os termos do projeto denotam que o incentivo fiscal tem como objetivo fundamental para a empresa o aumento de sua competitividade no mercado em que atua, em que estaria sofrendo os efeitos da concorrência de empresas situadas em outros estados da federação, notadamente o do Amazonas, em face de benefícios similares concedidos.

Aliás, Decreto nº 2.722, de 28/12/2006, que concedeu o benefício à interessada, deixa transparecer claramente o real objetivo do incentivo em suas considerações preambulares:

Considerando os termos do Ofício nº 310/2006-GS, de 27 de dezembro de 2006, em que o Sr. Presidente da Comissão de Política de Incentivos Fiscais do Estado do Pará declara e ratifica a existência de incentivos fiscais concedidos por outros Estados da Federação que tem prejudicado a competitividade de produtos de empreendimentos sediados no Pará, na forma do art. 24, da Lei nº 6.489/02,

O referido Decreto não especifica qualquer condição a ser cumprida pela interessada, além daquelas genericamente estipuladas pelo Decreto que regulamentou o programa de incentivo, limitando-se a estabelecer a possibilidade de revogação em caso de descumprimento da legislação que rege a matéria:

Art. 6º O tratamento tributário previsto neste Decreto poderá ser revogado e todos os seus efeitos serão considerados nulos, tornando-se devido o imposto corrigido monetariamente e acrescido das penalidades legais, na hipótese de descumprimento da legislação que rege a matéria.

Com a devida vênia, entendo que não se pode considerar o incentivo concedido como subvenção para investimento, mas sim uma subvenção para tornar a atividade desenvolvida pela empresa mais competitiva no mercado em que atua. Ou seja, trata-se de uma subvenção para custeio.

Realmente é lamentável que, em face da guerra fiscal instalada entre os Estados da federação, para atrair investimentos muitos desses entes tenham que lançar mão de incentivos até mesmo para manter aqueles empreendimentos já instalados, subvencionando sua própria atividade. Não é sem algum desconforto que constatamos a possibilidade de incidência dos tributos federais sobre esses subsídios ofertados pelos Estados, mas não é dado ao aplicador da lei excepcionar sua aplicação, ainda que lhe pareça injusta sob o ponto de vista social ou econômico.

Infelizmente, a exclusão prevista no art. 443 do RIR/99 não alcança as subvenções para custeio que deverão ser incluídas no lucro operacional, por expressa dicção do art. 392 do mesmo regulamento.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto a este aspecto.

Com relação ao Pis e a Cofins, também divergi do entendimento do relator, pois não se aplica às estas contribuições apuradas sob o regime não cumulativo, previstos nas leis 10.637 e 10.833/2002, a pecha de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 quanto ao conceito de receita bruta, de modo que tais receitas devem compor a base tributável daquelas contribuições. Assim, as receitas decorrentes das subvenções para custeio recebidas sob a forma de crédito presumido do ICMS devem compor a base tributável daquelas contribuições.

Processo nº 10280.723663/2013-83
Acórdão n.º **1302-002.304**

S1-C3T2
Fl. 930

Além disso, ainda que se tratasse de subvenção para investimentos, somente com a edição da Lei nº 12.973/2014, passou a ser prevista expressamente a exclusão dessas subvenções da base de cálculo do Pis e da Cofins, denotando que estas eram alcançadas pela tributação das contribuições.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, quanto a esta matéria.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado