



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

Processo n° 10480.723327/2015-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.303 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2017
Matéria SUBVENÇÃO. INCENTIVO FISCAL
Recorrente PETROIL DO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispendo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

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

PIS E 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 devendo 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 conseqüente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária).

PERDA DE ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DE DCTF.
PARCELAMENTO. APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS.

Correto o lançamento com base em valores declarados em DCTFs retificados após o início do procedimento fiscal, ainda que parcelados posteriormente, cujos recolhimentos poderão ser abatidos por ocasião da cobrança ao final da discussão do litígio.

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL. PIS e Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a infração relativa à adição de demais receitas ao lucro presumido (item 001 do auto de infração), vencidos os conselheiros Rogério Aparecido Gil (relator), Carlos César Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo e Ester Marques Lins de Sousa que acompanharam o relator pelas conclusões nesta matéria, e por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso quanto ao item 002 da autuação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. Solicitaram apresentação de declaração de voto os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Redator Designado.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 06-53.602 de 25 de novembro de 2015 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

de Curitiba (DRJ/CTA) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXIGÊNCIA DE PERFEITA SINCRONIA ENTRE SUBVENCIONADOR E SUBVENCIONADO. EXIGÊNCIA DE APLICAÇÃO DOS RECURSOS NO ATIVO IMOBILIZADO.

Para que um incentivo fiscal seja qualificado como subvenção para investimento, não basta o animus da autoridade estatal concedente, sendo necessária a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, exigindo-se que os recursos subvencionados sejam aplicados no ativo imobilizado da empresa.

PERDA DE ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DE DCTF. PARCELAMENTO. APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS.

Correto o lançamento com base em valores declarados em DCTFs retificados após o início do procedimento fiscal, ainda que parcelados posteriormente, cujos recolhimentos poderão ser abatidos por ocasião da cobrança ao final da discussão do litígio.

CSLL. PIS. COFLNS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL, PIS e Cofins o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

O auto de infração refere-se à cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, período de apuração 2011. A Fiscalização incluiu na base de cálculo desses tributos as receitas provenientes de incentivos fiscais (PRODEPE e PRODEAUTO).

A Recorrente foi intimada do Acórdão da DRJ, em 10/12/2015 (fl. 1129). Regularmente representada, interpôs Recurso Voluntário, em 04/01/2016 (fl. 1131). Procuração regularmente outorgada e vigente, à fl. 1160. Contrato Social à fl. 1163.

Sustentou que tais incentivos não deveriam integrar a base de cálculo de tais tributos, por entender que não haveria previsão legal para tanto. Defendeu que tais incentivos não estariam inseridos no conceito de receita bruta; que seriam verbas destinadas ao fomento e

ampliação das atividades da Recorrente, perante o estado de Pernambuco; que seriam verdadeiros incentivos fiscais com o intuito de subsidiar a existência e permanência da Recorrente naquele Estado.

A Fiscalização não considerou os valores como incentivos fiscais, pelo fato de que a Recorrente não teria demonstrado a efetiva utilização em seu ativo imobilizado.

O auto de infração ainda consignou a incidência de CSLL no valor de R\$ 170.870,82 acrescidas de juros e multa, totalizando o montante de R\$ 354.099,83 por não ter acatado a retificação das DCTFs do período de março, junho, setembro e dezembro de 2011 realizada pela Recorrente. Acolheram-se somente as retificações de DIPJ.

O acórdão recorrido manteve a cobrança, sob o fundamento de que teria havido perda de espontaneidade, face à retificação das DCTFs após a intimação do início dos respectivos procedimentos fiscais.

A Recorrente sustentou que os valores haviam sido objeto de parcelamento nos termos da Lei 12.996/2014 e que as retificações de DCTF eram necessárias para a adesão ao referido parcelamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Na forma relatada o Recurso Voluntário é tempestivo e a Recorrente encontra-se regularmente representada. Conheço do Recurso.

Verifica-se que o Acórdão recorrido manteve os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e multa de ofício (75%), 2011, relativos a receitas reconhecidas, mas não oferecidas à tributação.

Na primeira situação, a Recorrente alegou que as receitas seriam incentivos fiscais, relativos ao ICMS, concedidos pelo Estado de Pernambuco. Na segunda, alega que os valores teriam sido incluídos em programa de parcelamento de débitos fiscais (Lei 12.996/2014) para a qual, retificou DCTFs, após a intimação do início dos procedimentos fiscais.

O acórdão recorrido demonstrou que os valores considerados pela Recorrente como incentivos fiscais não se revestem dos requisitos legais para tanto, nos seguintes termos:

15. O cerne do presente litígio é o tratamento tributário dado à **subvenção para investimento**. O art. 38, § 2º, do Decreto-Lei 1.598/77 e o art. 1º inciso VIII, do Decreto-Lei 1.730/79, compilados no art. 443 do RIR/99, estabelecem condições gerais para que tais estímulos conferidos pelo Poder Público não sejam computados na determinação do lucro real, nos seguintes termos:

Subvenções para Investimento e Doações

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, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art.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 art. 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.

20. Para o deslinde do presente litígio, o aspecto relevante é a condição trazida no item 2.12 do Parecer Normativo CST n.º 112/78 (...) que **exige perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado**. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento, impondo-se também a **efetiva e específica aplicação da subvenção**, por parte do beneficiário, nos **investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado**. É igualmente insuficiente a **simples aplicação dos recursos recebidos como subvenção, para fins de caracterização do benefício fiscal**.

21. Essa exigência tem sido observada pela Administração Tributária, e reafirmada em soluções de consulta proferidas pelas Superintendências da RFB das 4a, 5a, 8a, 9a e 10a Regiões ao longo do ano 2012. Recentemente, em 2015, o órgão central da RFB (Cosit) encampou o mesmo raciocínio. Vejam-se:

Solução de Consulta Cosit Nº 188 de 31/07/2015

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, conforme previsto no art. 15 § 35, inc. XI do Anexo 2 do Decreto nº 2.870/01 - RICMS/SC, não está revestido dos aspectos e formalidades necessários para ser considerado subvenção para investimento.

A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção.

O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e das Contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins.

Dispositivos Legais: RIR/1999, arts. 392 e 443; PN CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Solução de Consulta SRRF09/DISIT Nº 121 de 20/06/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Os benefícios consistentes em créditos presumidos de ICMS concedidos com base no art. 8º, III c/c § 6º, II, do Decreto (Estadual - Santa Catarina) nº 105, de 2007, e no art. 15, IX, Anexo 2, do RICMS/SC, não constituem subvenção para investimento.

Dispositivos Legais: RIR/1999, arts. 392 e 443; PN CST nº 112, de 1978;

Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003.

Solução de Consulta SRRF08/DISIT Nº 101 de 16/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. DESCONTO CONDICIONAL NA ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERIDO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao desconto sobre a parcela diferida do ICMS, sujeito à condição suspensiva, concedido pelos Estados-membros a empresas instaladas em determinada região, que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro tributável.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Solução de Consulta SRRF05/DISIT Nº 41 de 01/10/2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. DESCONTO NO PAGAMENTO DO ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO.

A receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, de que trata a lei estadual nº 7.980, de 2001, não possui vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizando como SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO, devendo ser computada na determinação do lucro real.

Solução de Consulta SRRF04/DISIT Nº 8 de 16/02/2012

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

O incentivo fiscal consistente em crédito presumido do ICMS previsto na Lei (Estadual - PE) nº 13.179, de 2006, a qual instituiu o Programa de Desenvolvimento da Indústria de Calçados, Bolsas, Cintos e Bolas Esportivas

do Estado de Pernambuco, não constitui SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO, devendo, portanto, ser computado na determinação do lucro tributável, visto que não possui vinculação com a aplicação efetiva e específica dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente, para tanto, a geração de empregos diretos, exigida pela lei concessiva, como contrapartida da empresa incentivada para a obtenção do citado benefício fiscal.

Solução de Consulta SRRF10/DISIT N° 135 de 16/08/2012

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

IRPJ LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma SUBVENÇÃO possa ser considerada como de INVESTIMENTO e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a SUBVENÇÃO. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da SUBVENÇÃO, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ.

22. De acordo com Solução de Consulta Cosit N° 188 de 31/07/2015, excertos abaixo copiados, fica claro que, **para que haja perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, o instrumento legislativo que concede a subvenção deve dispor expressamente sobre a obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado. Somente assim assegura-se que a subvenção esteja vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário.** Esse entendimento encontra-se em sintonia com o Parecer Normativo CST n.º 112/78 (...) em cujo item 3.6, que trata exclusivamente sobre benefícios do ICMS, elucida-se que "**subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento**".

Com base no PN CST n° 112, de 1978, a Coordenação-Geral de Tributação entendeu que, embora a concessão desses benefícios estivesse condicionada à prévia implantação ou expansão de empreendimento econômico no Estado, **não havia disposição expressa no sentido de obrigar a alocação dos recursos em bens ou direitos do ativo imobilizado. Portanto, considerou que esses benefícios não consistiam em subvenção para investimento, por faltar neles sincronia entre a liberação dos recursos e a aplicação nos empreendimentos.**

Daí conclui-se que não se vislumbra a possibilidade de enquadrar o benefício decorrente do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina como subvenção para investimento. Com efeito, o que se verifica é o estabelecimento de critérios para a concessão de benefícios para alguns setores econômicos, mas a economia por eles gerada (redução do valor a pagar de ICMS) não está vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Não é possível identificar

sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto).

23. Vejamos se, **no caso concreto**, houve perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. A fiscalizada recebeu subvenções provenientes de dois programas de incentivo do governo de Pernambuco: o Prodepe e o Prodeauto. No primeiro benefício, pode-se dizer que o requisito da intenção do subvencionador foi cumprida, já que a Lei Estadual nº 11.675/99 (fls. 265/292), em seu artigo 14, impõe ao beneficiário a ampliação da capacidade instalada, ou seja, exige que os recursos sejam aplicados no ativo imobilizado:

Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

I - relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada;

II - relativamente à revitalização, o empreendimento deverá estar paralisado por, no mínimo, 12 (doze) meses ininterruptos, imediatamente à data da protocolização do projeto na AD-DIPER;

III - os projetos não poderão provocar redução do ICMS devido e arrecadado pela empresa pleiteante, em decorrência de diversificação na linha de fabricação ou no programa de produção de mercadorias não-incentivadas.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II do caput, poderá também habilitar-se ao PRODEPE empresa industrial com sede ou filial em Pernambuco que, a partir da data do encaminhamento do pleito à AD-DIPER, apresente, com dados retrospectivos para os 12 (doze) meses imediatamente anteriores, declínio de, pelo menos, 60% (sessenta por cento) no índice de utilização de capacidade instalada de produção, observadas as condições previstas em decreto do Poder Executivo.

24. Por outro lado, **o mesmo requisito não se encontra presente no programa do Prodeauto**. É verdade que a Lei nº 13.484/2008, que instituiu esse benefício (fls. 261/262), em seu artigo primeiro, estipula "a finalidade de atrair e fomentar investimentos no setor automotivo e respectivos insumos e componentes, mediante concessão de incentivos fiscais na área do ICMS para os estabelecimentos industriais e comerciais atacadistas de veículos nacionais ou importados, bem como para as empresas sistemistas do referido setor". No entanto, a lei não impõe às empresas subvencionadas nenhuma obrigação de aplicação dos recursos no ativo imobilizado, o que configura mero *animus* de subvencionar para investimento.

25. Além disso, **não consta que em qualquer um desses incentivos fiscais o contribuinte tenha cumprido o requisito que lhe cabia, qual seja, o de aplicar os recursos subvencionados em seu ativo imobilizado**. Na peça impugnatória, a interessada afirma que recebeu visita de monitoramento, tendo inclusive sido beneficiária pela renovação de tais benefícios fiscais, conforme ofício PRODEPE n.º 789/2014 de 24/11/2014. Contudo, o referido ofício, à fl. 305,

menciona somente que o órgão estadual aprovou a renovação do prazo de fruição dos benefícios, **nada dispondo acerca de qualquer vistoria** que tivesse sido eventualmente realizada que **atestasse a ocorrência da ampliação de instalações**. Portanto, a aprovação da renovação dos benefícios configura **mero indício** de aplicação dos recursos subvencionados no ativo imobilizado.

26. Esse **indício**, entretanto, **se desfaz** quando se verificam os dados relativos ao ativo imobilizado, informados pelo próprio contribuinte em demonstrativos do Livro Razão e nas DIPJs entregues à RFB. Às fls. 346/347 a impugnante juntou cópia do Balanço Patrimonial demonstrando que houve redução no ativo imobilizado, de R\$ 1.335.127,10 (final de 2010) para R\$ 690.711,01 (final de 2011), conforme quadro a seguir. Esses dados coincidem com os informados na Ficha 36A (Ativo - Balanço Patrimonial) da DIPJ/2012, à fl. 333.

27. Esses dados comprovam que, dos R\$ 1.138.935,05 de recursos obtidos por redução de ICMS ao longo de 2011, nada foi aplicado no ativo imobilizado. E nem seria possível argumentar que tais recursos teriam sido aplicados posteriormente, já que nos anos calendários 2012 e 2013 o ativo imobilizado foi reduzido ainda mais. Conforme dados das DIPJs desses períodos, que juntei às fls. 1096/1099, ao final de 2012 o total do imobilizado foi reduzido para R\$ 108.939,74, chegando a R\$ 60.562,62 no fim de 2013. Diante da total ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, **as subvenções discutidas no presente processo não podem ser caracterizadas como de investimento**. É evidente que uma empresa que reduz seu ativo imobilizado não pode pleitear que recebeu subvenções para investimento, na medida em que estas servem justamente para ampliar a capacidade produtiva do subvencionado.

28. A impugnante juntou decisão do CARF que sustenta a tese de que a subvenção para investimento não depende da vinculação no sentido da destinação dos recursos. Ocorre que tal entendimento está longe de ser pacífico, já que constam diversos julgados acolhendo o entendimento da necessidade de perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado:

Número do Processo 13116.001311/2008-04

Tipo do Recurso: RECURSO VOLUNTÁRIO

Data da Sessão 05/11/2013

Relator(a) ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Nº Acórdão 1401-001.074

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos (...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

O **gênero incentivos fiscais pode admitir** como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento

de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. NATUREZA DOS RECURSOS. INOCORRÊNCIA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e da ocorrência da "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, descaracteriza a natureza de subvenção para investimento dos recursos oriundos do abatimento do valor principal de dívida decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento com o ente público.

Número do Processo 13502.000928/2006-89

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

Data da Sessão 21/11/2011 Relator(a) VALMIR SANDRI

Nº Acórdão 9101-001.239

ACORDAM os membros (...)

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A **inexistência**, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, **impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento**. Os incentivos concedidos pelo **Estado de Pernambuco**, sob a égide da Lei Estadual nº 11.675/1999 (Prodepe), **devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional** (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

29. Finalmente, **não socorre à litigante o argumento de que os valores dos incentivos fiscais foram contabilizados na conta corrente "reserva de capital" nos termos do que determina o RIR Decreto 3000/99, e não foram distribuídos aos sócios/acionistas**. Tais circunstâncias tornam-se irrelevantes diante da constatação de que não se tratava de subvenção para investimento.

Analizados os fatos e os fundamentos apresentados pela Recorrente e à vista das razões de decidir da DRJ, conclui-se que não há fundamento para a não inclusão de tais receitas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Pois, não atendem às disposições do art. 38, § 2º, do Decreto-Lei 1.598/77 e art. 1º inciso VIII, do Decreto-Lei 1.730/79, compilados no art. 443 do RIR/99, retro transcritos.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter os lançamentos em questão.

Imposto declarado sob ação fiscal. IRPJ e CSLL.

A Requerente também alega em suas razões de recurso que as exigências decorrentes de valores declarados, após a intimação do início dos procedimentos fiscais não devem ser mantidas. Em seu entendimento:

- a) a retificação foi feita por questão de urgência, tendo em vista o advento da Lei 12.996/2014 que reabriu o prazo para adesão ao parcelamento de que trata a lei 11.941/2009, que concedeu o prazo até o dia 15/12/2014 para formalizar sua adesão ao parcelamento;
- b) como feito pela maioria dos contribuintes, ao sair o parcelamento no final de 2014, realizou revisão em seus lançamentos fiscais e constatou a necessidade de retificar sua DCTF para fazer constar débito existente;
- c) o débito lançado refletiu a realidade fática apurada pela Impugnante e foi objeto de parcelamento, conforme comprovam o termo de adesão e pagamentos anexos;
- d) coincidentemente no momento do prazo para adesão ao financiamento estava a Impugnante sob procedimento fiscal;
- e) não houve má fé da contribuinte no momento da retificação, visto que, na verdade a legislação do parcelamento (REFIS - Lei 12.996) exigia que fosse feita apuração e declaração dos débitos existentes, bem como a retificação de qualquer inconsistência em declaração para que se comprovasse o real valor a ser parcelado;
- f) não poderia deixar de alterar sua DCTF pois somente com referida declaração é que poderia dar prosseguimento ao processamento da adesão ao novo parcelamento;
- g) não obstante a fiscalização não tenha aceito a retificação das DCTF'S em tela, não providenciou o travamento da opção para o contribuinte, já que permitido a devida retificação para atender a legislação do parcelamento (REFIS);
- h) a retificação foi necessária para retratar a situação real da contribuinte, devendo prevalecer a busca pela verdade real, sendo a documentação contábil acostada suficiente para comprovar o alegado;
- i) o Princípio da Razoabilidade impõe que não se deve atribuir a Impugnante o pagamento das penalidades impostas, e tão pouco dos encargos moratórios, visto ter agido a Impugnante para garantir seus direitos, pois o contrário perderia o prazo de adesão ao parcelamento
- j) não se aplica o art 136 do CTN, posto que a interpretação do referido dispositivo legal deve ser tida juntamente com os princípios da razoabilidade e equidade, sob pena de incorrer em grave inconstitucionalidade

- k) a multa aplicada jamais poderia ser considerada no patamar lançado, visto que, na hipótese, está sendo considerado os valores referentes aos períodos como se não tivessem sido pagos, mas na realidade estão sendo pago mediante a adesão ao parcelamento
- l) houve bitributação, posto que o valor da multa já está sendo cobrado em duplicidade, pois o valor principal (no caso a multa) já é objeto de parcelamento
- m) deverá aguardar a consolidação do parcelamento pleiteado para somente após, se for o caso, cobrar eventuais resíduos. Note que a Fazenda Pública aplica multa isolada pela retificação das declarações em curso de ação fiscal, cumulada com multa e juros.

Verificou-se que, as exigências referem-se ao IRPJ e CSLL que foram declaradas em DCTF, em data posterior ao início da ação fiscal.

As declarações retificadoras foram transmitidas em 19/11/2014, conforme relatório de fls. 121/127. O Termo de Início de Fiscalização foi recebido pelo contribuinte em 13/11/2014, conforme AR de fl. 73.

Sendo assim, não havia como acolher as novas declarações, as quais não poderiam produzir efeitos, diante da perda da espontaneidade.

A respeito, o acórdão recorrido apresentou as seguintes conclusões:

34. Na peça impugnatória a litigante alega que efetuou parcelamento segundo a Lei 12.996/2014, que reabriu o prazo para adesão ao parcelamento de que trata a lei 11.941/2009. No entanto, conforme se verifica no Recibo de Parcelamento de fl. 421, **o pedido foi recebido em 27/11/2014**, ou seja, **posteriormente ao início do procedimento fiscal**.

35. A legitimidade do lançamento com base em DCTF retificada após o início da ação fiscal, ainda que parcelados posteriormente, é matéria pacífica no CARF, conforme os seguintes recentes precedentes:

Número do Processo 19515.002882/2010-56

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO RECURSO DE OFÍCIO

Data da Sessão 04/02/2015

Relator(a) ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA

Nº Acórdão 1201-001.155

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

INTIMAÇÃO REGULAR. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

Quando regularmente intimado o contribuinte, não se considera espontânea a denúncia apresentada ou o requerimento de parcelamento após o início de

Processo nº 10480.723327/2015-46
Acórdão n.º **1302-002.303**

S1-C3T2
Fl. 1.190

qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Número do Processo 11080.002790/2005-54

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 04/06/2014

Relator(a) EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO

Nº Acórdão 1103-001.067

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

ESPONTANEIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art.138 do Código Tributário Nacional, a espontaneidade quanto à denúncia da infração não se caracteriza quando a confissão de débitos mediante parcelamento foi apresentada após o início da fiscalização, sendo cabível a multa de ofício.

DÉBITOS CONFESSADOS. APROVEITAMENTO. CABIMENTO.

Devem ser aproveitados os valores incluídos em parcelamento especial, devidamente confessados pelo contribuinte.

Número do Processo 10480.720022/2010-78

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 09/04/2014

Relator(a) WALDIR VEIGA ROCHA Nº Acórdão 1302-001.377

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2008

RETIFICAÇÃO DE DCTF E PARCELAMENTO DE DÍVIDA APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

A denúncia apresentada pelo sujeito passivo da obrigação, após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração, não se considera espontânea. Desta forma, não surte efeito sobre o lançamento de ofício a apresentação da DCTF ou o parcelamento, após o início do procedimento fiscal, relativamente aos débitos lançados de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

As multas de ofício aplicadas ao lançamento decorrem de expressa determinação legal. Ademais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, a teor da Súmula CARFnº2.

Número do Processo 11020.723451/2011-68

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 24/10/2012

Relator(a) JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR

Nº Acórdão 3402-001.940

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2006 a 30/06/2008

MULTA DE OFÍCIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ARTIGO 138 DO CTN. PROCEDIMENTO APÓS INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, MAS ANTES DO LANÇAMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Fica descaracterizada a espontaneidade do pagamento/parcelamento quando a pretensão do contribuinte ocorre após o início da fiscalização, ainda que não tenha ocorrido o lançamento. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido

Da mesma forma, não há como acolher as razões da Recorrente. Pois, já havia sido regularmente intimada do início dos procedimentos fiscais. Sendo assim, não há como considerar espontâneas as DCTFs retificadoras, nem mesmo o requerimento de parcelamento.

Em conformidade com os Acórdãos retro citados, e na forma do art.138 do Código Tributário Nacional, a espontaneidade quanto à denúncia da infração não se caracteriza quando a confissão de débitos mediante parcelamento foi apresentada após o início da fiscalização, sendo cabível a multa de ofício.

Pelo exposto, portanto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, também nesse ponto.

Da Multa

A Recorrente opõe-se à exigência de multa, não obstante a expressa previsão no art. 44 inciso I da Lei nº 9.430/96.

Na forma registrada no Acórdão recorrido:

De nada adianta recorrer a princípios da razoabilidade ou proporcionalidade, pois importa compreender que a apreciação da inconstitucionalidade de normas é de competência privativa do Poder Judiciário.

A instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função, que é reservada pela Constituição Federal em caráter exclusivo aos juízes e tribunais.

É inócuo, portanto, suscitar tais alegações no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada, não podendo, responsabilidade funcional, desrespeitar as

normas da legislação tributária, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Acrescente-se a essas razões de decidir da DRJ, as disposições da Súmula Carf nº 2, *verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, a multa de ofício (75%) deve ser mantida na forma dos autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Redator Designado.

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Relator, peço permissão para discordar do seu entendimento em relação ao não provimento do Recurso Voluntário no que tange a caracterização da subvenção ora discutida como de custeio. Vejamos os motivos:

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 limitou-se a apontar *“que a fiscalizada deixou de considerar na apuração da base de cálculo do imposto sobre o lucro presumido, a título de outras receitas, a receita de incentivos fiscais escriturada no grupo de conta 4.1.5.01 - Receitas Incentivos Fiscais”*.

Sem se aprofundar sobre a natureza das subvenções recebidas, informou que *“serão adicionadas, ainda, à base de cálculo do lucro presumido, as receitas provenientes de incentivos fiscais (PRODEPE e PRODEAUTO), registradas no grupo de conta 4.1.5.01 - Receitas Incentivos Fiscais, conforme abaixo demonstradas: [...]”*.

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 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, conseqüentemente, ao lucro líquido –, para cômputo 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 assembléia 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 imporia 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 acentuadamente 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.

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.

Quanto ao PIS e a COFINS, como dito na 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. Sobrepõe-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) - redação vigente à época do fato gerador (2010)

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(PIS)

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 uma redução de suas despesas concedida pelo Estado do Pernambuco, 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

Data Vênia, permitir à União tributar um crédito presumido de ICMS recebido por um contribuinte, como se receita fosse, implica em aceitar que um ente federado por interferir na política fiscal-econômica de outros entes, isto é, restringir a utilização de técnicas fiscais com finalidades indutoras.

A União tributar onde o Estado isentou (ou concedeu algum benefício fiscal) é o mesmo que a União isentar (ou conceder benefício fiscal) onde o Estado tributou - a chamada isenção heterônoma, vedada pelo sistema constitucional tributário, no art.151, III da CF. A aplicação dessa vedação à primeira hipótese nos parece mister da coerência com que devem ser interpretadas as normas tributárias - *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*.

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

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanhei a divergência apresentada pelo Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa quanto ao cancelamento da infração relativa à adição de demais receitas ao lucro presumido (item 001 do auto de infração), uma vez que a autoridade fiscal limitou-se a apontar "que a fiscalizada deixou de considerar na apuração da base de cálculo do imposto sobre o lucro presumido, a título de outras receitas, a receita de incentivos fiscais escriturada no grupo de conta 4.1.5.01 - Receitas Incentivos Fiscais".

Sem se aprofundar sobre a natureza das subvenções recebidas, informou que "serão adicionadas, ainda, à base de cálculo do lucro presumido, as receitas provenientes de

incentivos fiscais (PRODEPE e PRODEAUTO), registradas no grupo de conta 4.1.5.01 - Receitas Incentivos Fiscais, conforme abaixo demonstradas: [...]"

A contribuinte em sua impugnação apontou que se tratava de subvenção par investimento, não passível de tributação, conforme relatado no acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

DA NÃO INCLUSÃO DAS RECEITAS ORIUNDAS DE INCENTIVOS FISCAIS PARA COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS - DA NATUREZA JURÍDICA DE TAIS INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS

d. Descreve que entendeu a fiscalização por incluir na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, as receitas derivadas da economia obtida pela Impugnante em decorrência dos incentivos fiscais estaduais (Pernambuco) utilizados para fomento de suas atividades, sendo os seguintes: PRODEPE - Incentivo fiscal instituído com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, tudo conforme legislação colacionadas e a seguir descrita: Lei Estadual 11.675/99 Decreto 28.397/2005 Decreto 29.431/2006 Decreto 31.800/2008 Decreto 30.685/2007; PRODEAUTO - Instituído pela Lei 13.484/2008 (doc. anexo) tem por finalidade atrair e fomentar investimentos no setor automotivos e respectivos insumos e componentes;

e. Sustenta que ambos os incentivos fiscais são renúncias de receitas pelo Estado de Pernambuco com a finalidade de fomentar, ampliar e atrair investimentos em Pernambuco, sendo caracterizados como verdadeira subvenção para investimento e como tal não devem sofrer tributação. Com efeito, note que a Impugnante teve seu pleito de adesão aos benefícios fiscais atendidos, tendo sido legalmente enquadrada para usufruir, pois seu projeto de ampliação fora aceito pela fazenda do estado de Pernambuco. Tanto é assim que a Impugnante recebeu visita de monitoramento, tendo inclusive sido beneficiária pela renovação de tais benefícios fiscais, conforme ofício PRODEPE n.º 789/2014 de 24/11/2014 (doc. anexo). A não cassação dos benefícios pelo órgão estadual, que teria competência para tal, afasta qualquer dúvida quanto ao cumprimento pela Impugnante dos requisitos para concessão e manutenção de tais benefícios fiscais. Evidente que o órgão estadual tem pleno interesse em zelar pelo cumprimento e fiscalização dos projetos de incentivos por ele concedidos e desta forma NUNCA revogou ou excluiu a empresa Impugnante de tais benefícios, pelo contrário, renovou em 2014, obviamente por entender que a Impugnante tem cumprido a finalidade pela qual os benefícios foram instituídos. A natureza jurídica dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Pernambuco é de subvenções para investimento pelo que não poderá incidir como base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, por não compor resultados operacionais;

f. Cita decisão do CARF;

g. Argumenta que o caso acima narrado (cópia integral anexa) retrata situação idêntica a tratada no presente caso, já que a legislação Estadual de Pernambuco é firme ao determinar que os incentivos fiscais têm finalidade de fomentar a ampliação e desenvolvimento dos setores (importação e automobilístico). Ademais, tais benefícios continuam em vigor, tendo sido renovados. Observe do entendimento supramencionado que mesmo na remota hipótese de não ter sido comprovada a vinculação da destinação dos valores economizados ao fomento das atividades do contribuinte, ainda assim referidos valores auferidos a título de incentivos fiscais

estaduais não devem compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois assim se manifestar o ilustre julgador;

h. Cita decisão do STJ;

i. Frisa que não compõe a base de cálculo para a incidência de tais tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), as receitas decorrentes de incentivos fiscais, pois não se trata de receitas, mas sim concessões estabelecidas pelo ente público, que abre mão da sua receita em prol de investimentos e fomentos das atividades do contribuinte. Como se sabe a base de cálculo para tais tributos é a receita bruta auferida, sendo que a mesma é definida como: definido no Decreto Lei 1598/77 e Lei 9.430/1996;

j. Conclui que não há dúvidas de que as economias apuradas pela Impugnante em razão dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Pernambuco não devem compor a base de cálculo de PIS/COFINS/IRPJ E CSLL. E não há dúvidas de que os Decretos Estaduais de Pernambuco têm como objetivo fomentar e atrair investimentos para a região, sendo verdadeiras subvenções;

k. Cita Lei 13.484/2008- PRODEAUTO, e Lei 11.675/99;

l. Conclui que resta evidenciado o caráter das leis estaduais concessivas dos benefícios fiscais em questão, aplicando-se assim a não incidência dos resultados apurados, devendo ser desconstituído o AIIM ora impugnado;

DA CORRETA CONTABILIZAÇÃO DOS VALORES APURADOS - DA NÃO DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DE TAIS VERBAS

m. Destaca ainda que a Impugnante contabilizou os valores decorrentes de tais incentivos fiscais na conta corrente "reserva de capital" nos termos do que determina o RIR Decreto 3000/99;

n. Afirma que é o que se extrai dos documentos contábeis a seguir relacionado: Livro Razão –DIPJ, Demonstrativo de composição de valores;

o. Anota que a verba economizada a título de benefícios fiscais deve sua contabilização de acordo com o que determina a legislação aplicada e não foi distribuída aos sócios/acionistas. Portanto, não houve distribuição aos acionistas dos resultados apurados com a "economia" auferida pela Impugnante;

[...]

A decisão recorrida não acatou as alegações da contribuinte uma vez que identificou que teria havido redução no seu ativo imobilizado entre o final do ano 2010 e 2011, o que afastaria a sua natureza de subvenção para investimento, *verbis*:

23. Vejamos se, no caso concreto, houve perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. A fiscalizada recebeu subvenções provenientes de dois programas de incentivo do governo de Pernambuco: o Prodepe e o Prodeauto. No primeiro benefício, pode-ser dizer que o requisito da intenção do subvencionador foi cumprida, já que a Lei Estadual nº 11.675/99 (fls. 265/292), em seu artigo 14, impõe ao beneficiário a ampliação da capacidade instalada, ou seja, exige que os recursos sejam aplicados no ativo imobilizado:

Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

I - relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada;

II - relativamente à revitalização, o empreendimento deverá estar paralisado por, no mínimo, 12 (doze) meses ininterruptos, imediatamente à data da protocolização do projeto na AD-DIPER;

III - os projetos não poderão provocar redução do ICMS devido e arrecadado pela empresa pleiteante, em decorrência de diversificação na linha de fabricação ou no programa de produção de mercadorias não-incentivadas.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II do caput, poderá também habilitar-se ao PRODEPE empresa industrial com sede ou filial em Pernambuco que, a partir da data do encaminhamento do pleito à AD-DIPER, apresente, com dados retrospectivos para os 12 (doze) meses imediatamente anteriores, declínio de, pelo menos, 60% (sessenta por cento) no índice de utilização de capacidade instalada de produção, observadas as condições previstas em decreto do Poder Executivo.

24. Por outro lado, o mesmo requisito não se encontra presente no programa do Prodeauto. É verdade que a Lei nº 13.484/2008, que instituiu esse benefício (fls. 261/262), em seu artigo primeiro, estipula “a finalidade de atrair e fomentar investimentos no setor automotivo e respectivos insumos e componentes, mediante concessão de incentivos fiscais na área do ICMS para os estabelecimentos industriais e comerciais atacadistas de veículos nacionais ou importados, bem como para as empresas sistemistas do referido setor”. No entanto, a lei não impõe às empresas subvencionadas nenhuma obrigação de aplicação dos recursos no ativo imobilizado, o que configura mero *animus* de subvencionar para investimento.

25. Além disso, não consta que em qualquer um desses incentivos fiscais o contribuinte tenha cumprido o requisito que lhe cabia, qual seja, o de aplicar os recursos subvencionados em seu ativo imobilizado. Na peça impugnatória, a interessada afirma que recebeu visita de monitoramento, tendo inclusive sido beneficiária pela renovação de tais benefícios fiscais, conforme ofício PRODEPE n.º 789/2014 de 24/11/2014. Contudo, o referido ofício, à fl. 305, menciona somente que o órgão estadual aprovou a renovação do prazo de fruição dos benefícios, nada dispondo acerca de qualquer vistoria que tivesse sido eventualmente realizada que atestasse a ocorrência da ampliação de instalações. Portanto, a aprovação da renovação dos benefícios configura mero indício de aplicação dos recursos subvencionados no ativo imobilizado.

26. Esse indício, entretanto, se desfaz quando se verificam os dados relativos ao ativo imobilizado, informados pelo próprio contribuinte em demonstrativos do Livro Razão e nas DIPJs entregues à RFB. Às fls. 346/347 a impugnante juntou cópia do Balanço Patrimonial demonstrando que houve redução no ativo imobilizado, de R\$ 1.335.127,10 (final de 2010) para R\$ 690.711,01 (final de 2011), conforme quadro a seguir. Esses dados coincidem com os informados na Ficha 36A (Ativo – Balanço Patrimonial) da DIPJ/2012, à fl. 333.

IMOBILIZADO	Dez/2010	Dez/2011
	1.335.127,10	690.711,01

Computadores e Periféricos	61.717,27	61.717,27
Máquinas e Equipamentos	78.196,52	68.516,60
Móveis e utensílios	201.296,60	136.702,60
Veículos	7.000,00	26.000,00
Instalações	29.574,01	29.574,01
Benfeitoria em Imóvel Terceiro	1.750.371,79	1.750.371,79
(-) Depreciação Acumulada	-793.029,09	-1.382.171,26

27. Esses dados comprovam que, dos R\$ 1.138.935,05 de recursos obtidos por redução de ICMS ao longo de 2011, nada foi aplicado no ativo imobilizado. E nem seria possível argumentar que tais recursos teriam sido aplicados posteriormente, já que nos anos calendários 2012 e 2013 o ativo imobilizado foi reduzido ainda mais. Conforme dados das DIPJs desses períodos, que juntei às fls. 1096/1099, ao final de 2012 o total do imobilizado foi reduzido para R\$ 108.939,74, chegando a R\$ 60.562,62 no fim de 2013. Diante da total ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, as subvenções discutidas no presente processo não podem ser caracterizadas como de investimento. É evidente que uma empresa que reduz seu ativo imobilizado não pode pleitear que recebeu subvenções para investimento, na medida em que estas servem justamente para ampliar a capacidade produtiva do subvencionado.

28. A impugnante juntou decisão do CARF que sustenta a tese de que a subvenção para investimento não depende da vinculação no sentido da destinação dos recursos. Ocorre que tal entendimento está longe de ser pacífico, já que constam diversos julgados acolhendo o entendimento da necessidade de perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado:

[...]

29. Finalmente, não socorre à litigante o argumento de que os valores dos incentivos fiscais foram contabilizados na conta corrente "reserva de capital" nos termos do que determina o RIR Decreto 3000/99, e não foram distribuídos aos sócios/acionistas. Tais circunstâncias tornam-se irrelevantes diante da constatação de que não se tratava de subvenção para investimento.

30. Por todo o exposto, mantenho o lançamento quanto à infração relativa às receitas de subvenção para investimento. Como os fatos são os mesmos, a mesma decisão vale para as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Ora, a autoridade fiscal lançadora não investigou a natureza do incentivo antes de efetuar o lançamento. Simplesmente adicionou a receita contabilizada na base tributável do lucro presumido.

A autoridade julgadora de primeiro grau, por sua vez, embora reconheça que a renovação do incentivo seria um indício de que o incentivo teria sido devidamente aplicado no ativo imobilizado, afasta tal indício com base nas demonstrações financeiras apresentadas pela interessada.

Tal decisão amplia o escopo do lançamento que se limitou a indicar tais receitas como tributáveis.

Me parece que a análise, neste caso, deveria ficar restrita aos termos da lei do incentivo. O aprofundamento da natureza do incentivo e o cumprimento dos seus requisitos teria cabido à autoridade lançadora.

Se esta não o fez, cabe ao julgador aferir, a partir da lei que instituiu o incentivo a sua natureza. O acórdão recorrido reconhece que as leis, notadamente a que instituiu o PRODEPE, revelariam, em princípio, a intenção do subvencionador da aplicação dos recursos em investimentos, mas que este não teria sido comprovado pela impugnante.

Assim, não tendo a acusação fiscal se aprofundado para verificar a real natureza de tais incentivos, penso que não cabe ao julgador introduzir novos elementos na discussão, sob pena de violar o direito de defesa e o contraditório. Nem mesmo uma diligência, a esta altura, seria pertinente para trazer mais elementos aos autos, pois poderia caracterizar supressão de instância na apreciação das provas.

Por estas razões, votei no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Acompanho o Relator, em relação à ausência de fundamento para a exclusão das receitas registradas pelo Recorrente na conta contábil "4.1.5.01 - Receitas Incentivos Fiscais" da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Contudo, importa registrar a minha divergência em relação a um dos critérios utilizados pelo Relator, com suporte no Acórdão recorrido, para concluir que os referidos valores não atendem aos requisitos legais para a classificação como subvenção para investimentos.

Trata-se da exigência de que os recursos sejam aplicados em bens do ativo imobilizado.

Ora, o art. 443 do RIR/99 não veicula tal exigência, requerendo apenas que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A par disso, o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, ao detalhar as características necessárias para o enquadramento de uma subvenção na modalidade para investimento, exige: "*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*".

Este ato normativo tem sido a base até hoje, para a abordagem da matéria, inclusive dá suporte a todas as soluções de consulta mencionadas no Acórdão recorrido.

Em nenhum momento, contudo, seja no citado Parecer Normativo, seja nas soluções de consulta, há a exigência de que os valores sejam aplicados em bens do ativo imobilizado.

Pelo contrário, na Solução de Consulta Cosit nº 188, de 2015 (citada no Acórdão recorrido), é mencionado expressamente que tal exigência já foi refutada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal.

Neste sentido, a não aplicação dos recursos em bens do ativo imobilizado pela Recorrente não é essencial para que não se considere as receitas registradas na conta "4.1.5.01 - Receitas Incentivos Fiscais" como subvenção para investimento, mas sim a ausência de exigência, nos atos concessivos do benefício fiscal por ela obtido, da efetiva e específica aplicação dos recursos em investimentos de implantação ou expansão do empreendimento econômico constante de projeto aprovado. e/ou a ausência da comprovação de tal aplicação.

Isto posto, acompanho o Relator, pelas conclusões, quanto à infração em pauta.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo