



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

Processo n° 10480.725593/2015-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.087 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente N CLAUDINO & CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

Para caracterizar a subvenção para investimentos é necessária a previsão legal, o protocolo de intenções firmado com o ente público em que se discrimine o investimento a ser realizado, o controle pelo subvencionador da realização do projeto e, evidentemente, a própria realização do projeto na medida mínima dos valores subvencionados.

PIS - COFINS - SUBVENÇÕES

Independentemente do regime de apuração destas contribuições, se cumulativo ou não cumulativo, o PIS e a COFINS não incidem sobre subvenções estaduais relativas ao ICMS, mesmo não caracterizadas como subvenções para investimento.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e dar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à autuação do PIS e da COFINS. O Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa votou pelas conclusões

em relação a este último ponto. Por maioria de votos, i) negar provimento ao recurso voluntário em relação à autuação de IRPJ e CSLL. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva; ii) dar provimento ao recurso para afastar a aplicação da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino Da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Tratam-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos aos anos calendários de 2011 e 2012, em razão da requalificação de receitas de subvenção para investimento.

Relativamente à acusação fiscal (termo de verificação fiscal de fls. 51-71), merecem ser destacados os seguintes trechos:

*9. Esta auditoria identificou que a fiscalizada, no preenchimento de suas DIPJ dos anos-calendário objeto desta fiscalização (2011 e 2012), nas fichas de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **excluiu** os valores de **R\$ 14.171.569,03** (ano de 2011) e **R\$ 14.792.822,14** (ano de 2012), respectivamente, a título de “Doações e Subvenções para Investimentos”.*

10. Relativamente a tais exclusões, em 04/05/2015 a fiscalizada foi solicitada a explicar as bases que a levou a proceder tal exclusão, notadamente, a explicação e comprovação de que tais subvenções poderiam ter o tratamento fiscal como de subvenção para investimentos.

11. Como resposta, a empresa vem informar que: que obteve incentivos fiscais do Estado (redução do ICMS) para se fortalecer na Paraíba e gerar emprego e desenvolvimento; que era a intenção do governo local ao subvencionar o contribuinte era “de modo a fortalecer as empresas existentes e estimular a

instalação de novos empreendimentos, promovendo um incremento na geração de mão-de-obra e renda.”; e faz anexo, diversos comprovantes de inversões fixas realizadas pela empresa.

12. Relativamente a essas exclusões efetuadas pela fiscalizada passamos a tecer as nossas considerações e entendimento, para ao final concluir com as suas consequências tributárias:

(...) [na parte aqui suprimida a autoridade tece considerações teóricas sobre o tema]

2.2. Do Regime Especial de Tributação do Crédito Presumido do ICMS do Estado da Paraíba - E sua classificação fiscal: Subvenção para Custeio

30. O Regime Especial de Tributação de ICMS, na modalidade de Crédito Presumido de ICMS, foi criado pelo Decreto do Estado da Paraíba nº 23.210/2002, de 29 de julho de 2002 e alterações.

31. Examinando este Decreto, observamos, já no caput do seu art. 1º, que ele tem por finalidade a adoção de Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto em relação às atividades nele relacionadas:

“Art. 1º - A Secretaria das Finanças, através de celebração de Termo de Acordo com estabelecimentos industriais ou comerciais devidamente inscritos neste Estado, poderá adotar Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto.

Art. 2º O disposto neste artigo somente se aplica às atividades de:

I - torrefação e moagem de café;

II - produção sucroalcooleira;

III - comércio atacadista em geral, inclusive importações;

IV - central de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo;

V - comércio varejista de produtos de informática;

VI - comércio varejista de veículos novos;

VII - industrialização e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves.

Parágrafo único. Considera-se estabelecimento atacadista, para os efeitos deste Decreto, empresas cujas vendas mensais

a outros contribuintes do ICMS correspondam, no mínimo, a 90% (noventa por cento) do total.

Nova redação dada ao art. 2º pelo art. 1º do DECRETO Nº 30.484 (DOE de 29.07.09).

Art. 2º O disposto neste artigo somente se aplica às atividades de:

I - torrefação e moagem de café;

II - comércio atacadista em geral, inclusive importações;

III - central de distribuição;

IV - industrialização, e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves.

Acrescentado o inciso V ao “caput” do art. 2º pelo art. 1º do Decreto nº 33.698/13 - DOE de 20.02.13.

V – industrialização náutica ou similar.”

32. No seu art. 3º, a seguir transcrito, estabelece as condições a que estarão sujeitos os contribuintes submetidos ao Regime Especial:

“Art. 3º O Termo de Acordo condicionará o contribuinte a:

I - efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento mínimo de ICMS entre 3% (três por cento) e 6% (seis por cento) do valor das saídas mensais, conforme percentual estabelecido de acordo com a atividade econômica exercida;

Nova redação dada ao inciso I do art. 3º pelo art. 2º do DECRETO Nº 30.484 (DOE de 29.07.09).

I – efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento de ICMS nunca inferior a 3% (três por cento) do valor das saídas internas e, nas operações interestaduais, em percentual a ser estabelecido de forma a garantir a competitividade das empresas deste Estado, mediante a concessão de benefícios de porte similar aos oferecidos por outras unidades da Federação.

II - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há mais de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 10 (dez) empregos diretos;

III - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

IV - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), no caso de centrais de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo, devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

V - manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e apresentar, mensalmente, à Secretaria das Finanças informações completas e detalhadas da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, na forma estabelecida no Anexo 06 – Manual de Orientação/Processamento de Dados, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

VI - estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias.

Parágrafo único. Para concessão de Termo de Acordo aos estabelecimentos de que trata o inciso II deste artigo, é necessário que o faturamento médio mensal dos últimos 12 (doze) meses de atividade seja superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).”

33. *Em sua resposta à nossa intimação a fiscalizada apresentou o Termo de Acordo nº 2008.000205, celebrado com o Governo do Estado da Paraíba em 30/12/2008, estabelecendo as condições gerais para a adoção do Regime Especial de Tributação de ICMS do qual ele é partícipe, dentre as quais, destacamos:*

"CLÁUSULA PRIMEIRA - Nas saídas de mercadorias, neste Estado, será concedido crédito presumido de ICMS, de modo que a carga tributária máxima resulte:

I - 3% (três por cento) nas operações internas;

II - 1% (um por cento) nas operações interestaduais;

III- 1% (um por cento) nas saídas de mercadorias adquiridas de estabelecimento industrial localizado neste Estado;

....

§ 4º - **O direito a utilização** do crédito presumido mensal de que trata esta cláusula **ficará condicionado ao pagamento do ICMS** nos prazos estabelecidos no Regulamento do ICMS, e a apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o Inciso I da Cláusula Décima Terceira.

...

CLÁUSULA NONA - A Empresa se **obriga a cumprir as disposições da legislação tributária do Estado da Paraíba** não excepcionadas no presente Termo de Acordo e, seu

descumprimento, além do contido neste acordo, implicará no seu cancelamento, sem prejuízo da aplicação das sanções contidas na referida legislação, bem como do estorno do crédito presumido utilizado indevidamente nos meses em que as irregularidades foram cometidas.

CLÁUSULA DÉCIMA - A Empresa se **obriga**, ainda, a:

I - emissão e escrituração de documentos fiscais através de processamento eletrônico de dados, na forma definida no Regulamento do ICMS;

II - apresentar junto à Gerência Executiva de Arrecadação e Informações Econômico Fiscais - GEAIEF, através da GIM, informações da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, em meio eletrônico, os registros do tipo 10, 11, 50, 53, 54, 74, 75, 88 e 90, na forma estabelecida nos Anexos 06 e 46 do RICMS/PB;

III - manter, em caráter permanente, no mínimo 30 (trinta) empregos diretos;

VI - manter-se estabelecida em local compatível com a atividade desempenhada, inclusive com espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias;"

....

(grifos nossos)

34. Ora, na análise da legislação que disciplina o Regime Especial de Tributação de ICMS do Estado da Paraíba (Decreto 23.210/2002), e das cláusulas do Termo de Acordo n° 2008.000205, não visualizamos nenhum dispositivo que aponte a intenção do Governo do Estado em criar tal subvenção com a finalidade específica de investimentos, nem a existência de qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal resultantes da adoção do Regime Especial de Tributação do ICMS e a aplicação, por parte do beneficiário, desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

35. A alegação apresentada pela empresa de que a intenção do subvencionador esta comprovada no documento lavrado pela Gerência Executiva de Tributação foi baseada em um dos "Considerando" do Decreto do Estado da Paraíba n° 23.210/2002, que abaixo reproduzimos:

O GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 86, IV, da Constituição do Estado, e tendo em vista o disposto no art. 186, da Lei n° 6.379, de 2 de dezembro de 1996, e,

...

CONSIDERANDO o tratamento tributário adotado pelas demais unidades da Federação, sobretudo do Nordeste;

CONSIDERANDO ser imprescindível dispensar tratamento tributário semelhante ao adotado em outras unidades da

Federação, de modo a permitir participação no mercado regional, de forma justa e equânime;

CONSIDERANDO a necessidade de racionalizar procedimentos de tributação relativos às operações praticadas pelos contribuintes enquadrados nas atividades econômicas que especifica e que sejam usuários de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais;

CONSIDERANDO, ainda, ser de vital importância adaptar a legislação tributária do ICMS à nova realidade sócio-econômica, de modo a fortalecer as empresas existentes e estimular a instalação de novos empreendimentos, promovendo um incremento na geração de mão-de-obra e renda,

DECRETA:

....

36. Portanto, trata-se de “considerações iniciais” para expedição do Decreto, que não são reproduzidas nos seus artigos, e, mesmo assim, onde não são declinadas quaisquer condicionantes para o gozo do benefício fiscal estatal a ser concedido.

*37. Ademais, apesar de a fiscalizada ter apresentado, em sua resposta, documentação comprobatória de aquisição de carrocerias e veículos, de gastos na construção do seu Centro de Distribuição em Cabedelo/PB e ainda, alterações contratuais de abertura de filiais; alegando estar comprovando a efetiva aplicação dos recursos decorrentes do benefício fiscal em seu empreendimento econômico; tais ações e inversões físicas não possuem vinculação com os dispositivos legais ou Termo de Acordo que instituíram e definiram as condições de gozo dos benefícios fiscais; ou seja, **essas inversões não foram condicionantes para a aquisição do benefício fiscal.***

38. Consequentemente, o benefício fiscal aqui tratado não pode ser reconhecido como uma subvenção para investimento, a como tal, poder ser excluído das bases de tributação do IRPJ e CSLL; eis que, no caso, estão ausentes duas das cláusulas conclusivas do PN CST nº 112/78 para que uma subvenção seja admitida como de investimento e passível de exclusão, a recordar:

7.1 - ...

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;
(...)

A autoridade também inseriu as receitas de subvenção na base de cálculo do PIS e da COFINS, lançou multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, bem como glosou deduções indevidas de estimativas de IRPJ e de CSLL que superaram o valor efetivamente pago. Aqui, já adianto que a DRJ afastou este último item de autuação, o qual **não** foi objeto de recurso de ofício.

DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação foi apresentada às fls. 316-338. Com relação a essa peça, reproduzo o relatório da decisão de primeiro grau:

6. Cientificada em 29/05/2015, conforme informação de fls. 312/313, tempestivamente, em 26/06/2015, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 316/338, acompanhada dos documentos de fls. 339/359, que se resume a seguir:

FATOS NECESSÁRIOS

a. Afirma que é empresa constituída no Estado da Paraíba há vários anos, onde colabora, há décadas, com a geração de emprego e renda. Sempre procurou, apesar das várias dificuldades que assombram os empresários de nosso País, cumprir corretamente com suas obrigações fiscais. Assim, entende-se suprida de razões para comparecer perante o Órgão Administrativo competente para apresentar suas motivações de inconformismo, esperando ao final, ver providas suas razões de ingresso;

b. Entende que o Auto de Infração não tem esteio tributário e ainda, que as multas exponenciadas significam um enriquecimento ilícito do Estado, em ofensiva à igualdade das partes, sendo tal igualdade garantida pela Constituição Federal Brasileira. Ao entender da Autuada, os termos alocados pelos Autos de Infração e ainda, o valor obtido por estes, obrigaram-na à apresentação da Defesa Escrita, para perfeição de suas razões, que serão abaixo alinhavadas;

DO RELATÓRIO FISCAL

c. Destaca que a controvérsia cinge-se acerca da intenção do governo do Estado da Paraíba em subvencionar o contribuinte. Cita trecho do Relatório Fiscal. No que se refere ao ponto central da controvérsia (intenção do governo local), infere-se que a Auditoria considerou que a empresa, em sua resposta,

informou que obteve incentivos fiscais do Estado (redução do ICMS) para se fortalecer na Paraíba e gerar emprego e desenvolvimento;

d. Anota que a resposta da empresa Autuada foi no sentido de que a intenção do governo paraibano era fortalecer a empresa e estimular a instalação de novos empreendimentos. Este trecho, inclusive, está grifado na resposta da Autuada, conforme trecho citado;

e. Afirma ser estreme de dúvidas que o "incremento na geração de mão-de-obra e renda" é a consequência da "instalação de novos empreendimentos" (propósito da subvenção). Assim, não há que se falar em intenção de gerar emprego e desenvolvimento; o propósito do Estado da Paraíba ao subvencionar o contribuinte era fortalecer a empresa e estimular a instalação de novos empreendimentos e, conseqüentemente, gerar emprego e renda. Exatamente dessa forma respondeu o contribuinte;

f. Defende que resta clarividente a intenção do Governo do Estado da Paraíba ao subvencionar o contribuinte objetivando estimular a implantação de empreendimentos econômicos. Cita outro trecho do Relatório Fiscal. A Auditoria afirma ainda que "o Parecer Normativo CST 112/78 da Secretaria Receita Federal do Brasil veio esclarecer o tratamento fiscal a ser dado às subvenções, oferecendo, assim, o referencial normativo a ser seguido por toda administração tributária federal". Transcreve trechos do Parecer Normativo e ao final conclui, conforme trecho citado;

g. Repete que a discussão sobre a subvenção cinge-se à "intenção do subvencionador de destiná-la para investimento" (1ª característica, de acordo com o PN CST n.º 112/78). Acontece que nos termos do referido Parecer Normativo CST n.º 112/1978, transcrito parcialmente pelo distinto fiscal, restou consolidado que a subvenção para investimento é "a transferência de recursos para uma pessoa jurídica" e tem por fim fomentar a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme se verifica do trecho citado;

h. Afirma que não há dúvidas que o Parecer da Gerência Executiva de Tributação considerou que o propósito do Estado da Paraíba era "estimular a instalação de novos empreendimentos", estando em perfeita consonância com o Parecer Normativo CST n.º 112/1978. Verifica-se assim que os motivos expostos no Decreto n.º 23.210/02 foram reafirmados no referido Parecer da Gerência Executiva de Tributação de n.º 2008.01.00.00772, emitido em 30/12/2008. Consta ainda no retrocitado Parecer que "o Regime Especial que ora se propõe, não desobrigará a requerente do cumprimento das obrigações tributárias acessórias previstas no Regulamento, tendo o prazo de validade até 31/12/2015, produzindo efeitos a partir de 01/01/2009". Depreende-se do referido documento, portanto, que a intenção do governo estadual era estimular a instalação de

novos empreendimentos (reiterando o Decreto nº 23.210/02) - sem prejuízo do cumprimento "das obrigações tributárias acessórias previstas no Regulamento" -, sendo certo, inclusive, que o propósito ainda subsiste, tendo em vista que está vinculado à concessão do Regime Especial;

i. Alega que não se trata apenas de "considerações iniciais para expedição do Decreto". Ao contrário, além de constar expressamente no referido Decreto, a intenção do Estado da Paraíba também está explícita em Parecer da Gerência Executiva de Tributação de nº 2008.01.00.00772, extraído dos autos do Processo nº 1041252008-7;

j. Acrescenta que, em decisão exarada nos autos do Processo retrocitado, o Secretário de Estado da Receita deferiu o pedido de N. CLAUDINO & CIA LTDA., nas condições do Parecer nº 2008.01.00.00772, conforme se infere do outro documento anexado à resposta do contribuinte (igualmente esquecido pela fiscalização). Assim, a intenção do Estado em subvencionar os contribuintes de forma geral, está formalizada em Decreto Estadual, o que já seria suficiente, uma vez que os "considerandos" são as razões que motivaram o projeto do Decreto analisado. Os "considerandos", portanto, não precisam ser "reproduzidos" nos artigos da lei, até porque expressam os motivos (ou intenções) da própria legislação;

k. Aduz que, no caso específico da Autuada, além do Decreto supracitado, tem-se ainda um Parecer da Gerência Executiva de Tributação e uma decisão do Secretário de Estado da Receita que referenda os termos do Parecer e do Decreto. Isso tudo exsurge dos autos do Processo Administrativo, devidamente instaurado para concessão do incentivo fiscal à N. Claudino & Cia. Ltda. Esses documentos comprovam, de forma insofismável, a intenção do Governo do Estado da Paraíba ao subvencionar o contribuinte autuado, mais precisamente, a de estimular a implantação e expansão de seus empreendimentos econômicos, possuindo assim a natureza jurídica de subvenção para investimento, estando fora da incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Ademais, as condições e intenções explicitadas no Decreto e no Parecer foram, de fato, concretizadas, mormente com a abertura de 09 (nove) filiais da empresa no período, além da construção do seu Centro de Distribuição em Cabedelo/PB.

l. Registra que a fiscalização alegou, de forma genérica e aleatória, que os recursos não foram aplicados no empreendimento econômico da subvencionada (tópico 37). Acontece que o Relatório Fiscal não dedicou sequer uma linha para comprovar esta absurda alegação, pelo que fica totalmente rechaçada qualquer discussão neste sentido;

m. Cita decisão do CARF;

n. Argumenta que, malgrado o Relatório Fiscal não ter logrado êxito em provar que não houve vinculação do benefício recebido, cabe trazer à baila, por puro amor ao debate, recentíssimo julgado do CARF que considerou que não seria exigível a prova de que o investimento foi efetuado com aquela verba específica

subvencionada, portanto sendo tratada como subvenção para investimento;

o. Reafirma que a intenção do subvencionador ficou caracterizada, qual seja, fortalecer e estimular a instalação de novos empreendimentos da Sociedade Empresária N. CLAUDINO & CIA LTDA, de acordo com Parecer emitido nos autos do processo em que a empresa figura como parte interessada. Estreme de dúvida, portanto, que o propósito do Governo do Estado da Paraíba era fortalecer a Autuada e estimular a instalação de novos empreendimentos desta empresa, caracterizando assim a subvenção para investimento;

p. Cita outros julgados administrativos;

q. Reclama que, embora mencione o art. 545 do RIR/99 (tópico 19), o Relatório Fiscal não observou que o Contribuinte não distribuiu aos sócios os valores subvencionados, em cumprimento ao referido dispositivo legal. Diante disso, e de tudo o quanto exposto, a Autuada postula pela improcedência dos lançamentos e pela insubsistência dos Autos de Infração ora guerreados;

RECEITAS DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO - EXCLUSÃO DEVIDA DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

r. Relata que, conforme se infere do tópico 3.2, foram lavrados Autos de Infração específicos, tendo em vista que a fiscalização considerou que a empresa excluiu indevidamente do lucro líquido, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos de 2011 e 2012, os valores de R\$ 14.171.569,03 (ano de 2011) e R\$ 14.792.822,14 (ano de 2012), que se referiram a receitas ganhas a título de incentivos fiscais do ICMS. Acontece que a única alegação da fiscalização (intenção do governo estadual) foi rechaçada no tópico anterior, não restando sequer resquícios de dúvidas sobre o propósito de subvencionar o contribuinte com o fito de implantação de novos empreendimentos econômicos no Estado. Assim sendo, ficam totalmente impugnados os autos de infração específicos, ficando requerida, mais uma vez, a improcedência total dos lançamentos;

DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELA ALEGADA FALTA RECÔLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

s. Repete que, pela mesma razão, ou seja, por serem considerados os valores recebidos como subvenções para investimento, fica rechaçada a aplicação da multa isolada pela alegada falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. Ad argumentandum, cabe considerar que ainda que fossem tributados o IRPJ e o CSLL - anos 2011 e 2012 ainda assim a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário não seria compatível com a multa isolada. Esse, inclusive, foi o entendimento do Relator Ricardo

Marozzi Gregório, nos autos do processo nº 10480.720836/201355, Acórdão nº 1102001.226 - 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF;

t. Conclui que, por ser descabida a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício no mesmo lançamento, a sua cobrança é indevida, pelo que fica impugnada. Além disso, já está pacificado no CARF a impossibilidade da aplicação da multa isolada sobre estimativas não recolhidas após findo o ano-exercício fiscalizado, estando inclusive sumulado tal entendimento, conforme Súmula CARF nº 82 (Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas). Por todos estes motivos, requer seja exonerado o lançamento da multa isolada;

DA DEDUÇÃO DO IRPJ E DA CSLL, NO AJUSTE ANUAL, PAGOS POR ESTIMATIVA

u. Anota que, nos tópicos 3.3 e 3.4 a fiscalização concluiu que a empresa deduziu, no ajuste anual, um valor a maior de R\$ 20.976,31, a título de estimativa do IRPJ e R\$ 11.605,75, a título de estimativa da CSLL, motivo pelo qual glosou os referidos valores. Acontece que os valores foram efetivamente pagos no ano calendário, conforme se infere dos DARFs em anexo. Diante do exposto, trazendo aos autos provas inequívocas da lisura com que efetuara as deduções impugnadas pela fiscalização, tem-se que as glosas devem ser consideradas indevidas. É o que fica requerido;

DA ALEGADA FALTA DE INCLUSÃO DE RECEITA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

v. Relata que, por entender que as subvenções recebidas se classificam como correntes, ou para custeio, a fiscalização adicionou os valores subvencionados às bases de tributação das Contribuições do PIS e da COFINS;

w. Alega que, conforme demasiadamente demonstrado, a fiscalização não trouxe elementos suficientes no Relatório Fiscal para caracterizar a subvenção como sendo para custeio, e ante todas as evidências que lhe atribuem a natureza de subvenção para investimento, a tributação das Contribuições do PIS e da COFINS deve seguir a mesma sorte do IRPJ e da CSLL, qual seja: a improcedência. Com efeito, a lei nº 11.941/2009, no seu inciso I, parágrafo único, art. 21 dispõe sobre a exclusão para as Contribuições do PIS e da Cofins, quando caracterizadas as subvenções para investimentos;

x. Assim, tendo em vista que a Autuada demonstrou a intenção do Governo do Estado da Paraíba em subvencionar a empresa, estimulando-a a implantar novos empreendimentos, caracterizada está a subvenção para investimento, não devendo ser considerada receita para PIS/COFINS. Somente a título de

argumentação, cabe ressaltar que ainda que fossem considerados como subvenções para custeio, o que aqui somente se admite por hipótese, ainda assim estes valores não seriam tributados pelo PIS/Cofins, pois não têm natureza jurídica de receita ou faturamento. Nessa esteira de pensamento, os Tribunais Superiores são amplamente favoráveis a não inclusão dos valores subvencionados na base de cálculo do PIS/Cofins;

y. Conclui que as subvenções para custeio também não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pelo fato de serem meros redutores de custo e não efetivo ingresso de recursos para o contribuinte ou, em outras palavras, por não terem sido auferidos em razão da atividade econômica da empresa;

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de primeiro grau (fls. 376-406) deu provimento parcial à impugnação apenas para afastar a infração relativa a suposto aproveitamento a maior de estimativas. Abaixo, reproduzimos os principais trechos da decisão.

Com relação à inclusão das receitas de subvenção na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o julgador assim se manifestou:

23. No caso concreto, conforme explicou o autuante em seu TVF, nem o Decreto 23.210/2002, que disciplina o Regime Especial de Tributação de ICMS do Estado da Paraíba, nem as cláusulas do Termo de Acordo nº 2008.000205, não consta nenhuma disposição que aponte a intenção do Governo do Estado em criar a subvenção com a finalidade específica de investimentos, nem a existência de qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal resultantes da adoção do Regime Especial de Tributação do ICMS e a aplicação, por parte do beneficiário, desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

24. Na peça de defesa, a impugnante alega que não há dúvidas que o Parecer da Gerência Executiva de Tributação considerou que o propósito do Estado da Paraíba era "estimular a instalação de novos empreendimentos", estando em perfeita consonância com o Parecer Normativo CST n.º 112/1978. Que os motivos expostos no Decreto nº 23.210/02 foram reafirmados no referido Parecer da Gerência Executiva de Tributação de nº 2008.01.00.00772, emitido em 30/12/2008, em que consta que "o Regime Especial que ora se propõe, não desobrigará a requerente do cumprimento das obrigações tributárias acessórias previstas no Regulamento, tendo o prazo de validade até 31/12/2015, produzindo efeitos a partir de 01/01/2009". Que a intenção do governo estadual era estimular a instalação de novos empreendimentos (reiterando o Decreto nº 23.210/02) - sem prejuízo do cumprimento "das obrigações tributárias acessórias previstas no Regulamento" -, sendo certo, inclusive,

que o propósito ainda subsiste, tendo em vista que está vinculado à concessão do Regime Especial.

25. Às fls. 353/355 juntou cópia do Parecer da Gerência Executiva de Tributação de nº 2008.01.00.00772, em que destaca o seguinte trecho:

(...)

26. *Ocorre que tal documento não cumpre o requisito da perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, caracterizado pela expressa disposição, no instrumento legislativo que concede a subvenção, da obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado. A menção ao estímulo à instalação de novos empreendimentos configura um "animus" de subvencionar para investimento, o que não basta para configurar o benefício da subvenção para investimento, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 112/78.*

27. *Corroborando a inexistência de obrigação de alocação dos recursos subvencionados em bens do ativo imobilizado, o Termo de Acordo nº 2008.000205, juntado às fls. 97/105, estipula, na cláusula décima, uma série de obrigações da beneficiária, mas nada dispõe acerca da vinculação dos recursos recebidos:*

(...)

28. *Prosseguindo na contestação, a litigante alega que as condições e intenções explicitadas no Decreto e no Parecer foram, de fato, concretizadas, com a abertura de 09 (nove) filiais da empresa no período, além da construção do seu Centro de Distribuição em Cabedelo/PB. Que a fiscalização alegou, de forma genérica e aleatória, que os recursos não foram aplicados no empreendimento econômico da subvencionada (tópico 37). Que o Relatório Fiscal não dedicou sequer uma linha para comprovar esta absurda alegação, pelo que fica totalmente rechaçada qualquer discussão neste sentido.*

29. *No decorrer da ação fiscal a fiscalizada havia juntado: alteração contratual nº 64, de 09/12/2011, prevendo abertura de filial no município de Queimadas/PB (fls. 107/116); alteração contratual nº 65, de 07/02/2012, prevendo abertura de filiais nos municípios de Alhandra/PB, Piancó-PR, Souza-PR e Campina Grande (fls. 118/120); alteração contratual nº 66, de 31/08/2012, prevendo abertura de filiais nos municípios de João Pessoa-PB, Monteiro-PB, Lapão-BA, Campina Grande (fls. 122/124). Juntou também, às fls. 126/191, cópias de notas fiscais, emitidas por diversos prestadores de serviços ao longo do ano 2012, tendo como beneficiário a fiscalizada, referentes a prestação de serviços de terraplanagem, medição para construção de galpão, transporte de carroceria; bem como notas fiscais de compra de veículos.*

30. *Não procede a reclamação de que a fiscalização teria alegado, de forma genérica e aleatória, no tópico 37 do TVF, que os recursos não foram aplicados no empreendimento*

econômico da subvencionada. Conforme se verifica no trecho abaixo reproduzido, o auditor fiscal somente afirmou que os documentos apresentados pela fiscalizada representam dispêndios que não possuem vinculação com os dispositivos legais ou Termo de Acordo que instituíram e definiram as condições de gozo dos benefícios fiscais, ou seja, que os gastos efetuados não foram condicionantes para a aquisição do benefício fiscal.

(...)

31. A fiscalização, ao rejeitar as explicações dadas pelo contribuinte, motivou sua análise de forma correta. De fato, como o decreto estadual e Termo de Acordo não impunha ao beneficiário das subvenções nenhuma obrigação de aplicar os recursos em bens do ativo imobilizado, os investimentos citados foram feitos por mera liberalidade da empresa. Em suma, de nada adianta a impugnante comprovar os investimentos com abertura de novas filiais e compra de equipamentos ou veículos, diante da já constatada e explicada falta da perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

PIS e Cofins

Já em relação à incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas de subvenção, os trechos abaixo trazem os fundamentos para a manutenção do lançamento:

38. Com respeito às exigências do PIS e da Cofins, a impugnante argumenta que, ainda que fossem considerados como subvenções para custeio, ainda assim estes valores não seriam tributados pelo PIS/Cofins, pois não têm natureza jurídica de receita ou faturamento. Cita decisões judiciais e do CARF. Conclui que as subvenções para custeio também não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pelo fato de serem meros redutores de custo e não efetivo ingresso de recursos para o contribuinte ou, em outras palavras, por não terem sido auferidos em razão da atividade econômica da empresa.

39. Não logrou melhor sorte a impugnante nas exigências dessas contribuições.

40. Vejamos o que diz a legislação pertinente, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na redação vigente à época dos fatos:

(...)

41. Conforme se verifica, a regra geral de ambas as contribuições é que elas incidem não somente sobre a receita bruta da venda de bens e serviços, alcançando também todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação. As receitas que, excepcionalmente, não se submetem ao PIS e Cofins, são as

definidas exhaustivamente nos artigos 5º e 6º das duas leis, respectivamente, e que não contemplam as subvenções. A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, introduziu nova exceção à base de cálculo dessas contribuições, referente às subvenções para investimento, ou seja, as demais subvenções, como as de custeio, seguem a regra geral de incidência.

Multa isolada

A autoridade julgadora rejeitou ainda os argumentos apresentados pelo contribuinte relativamente às multas isoladas ao considerar que podem ser lançadas após o encerramento do ano-calendário, bem como inexistente concomitância entre as multas isoladas e as de ofício.

Dedução a maior de estimativas

Em relação a deduções a maior de estimativas, deu provimento à impugnação, mas não recorreu de ofício por corresponder a valor inferior ao limite de alçada.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 413 a 438. Nessa peça, consignou as mesmas razões oferecidas na impugnação ao lançamento.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Preliminar de nulidade

A defesa aduz que a autuação seria nula em razão de a acusação fiscal ser deficiente e inverter indevidamente o ônus da prova, o que teria ferido seu direito de defesa e o preceito do contraditório.

Pois bem, o procedimento de fiscalização é de caráter inquisitivo. O contraditório e a oportunidade de defesa se iniciam com a impugnação. Se a autoridade deixou de comprovar a acusação, como alegado pela defesa, a questão é de mérito a ser enfrentada substancialmente, como faremos a seguir.

Não procede, pois, a alegação de nulidade.

Subvenção - IRPJ e CSLL

A questão principal do feito diz respeito ao enquadramento do benefício usufruído pelo sujeito passivo no conceito de subvenção para investimento, a qual não se submete à tributação do IRPJ, nem da CSLL.

As subvenções são classificadas em dois tipos. O primeiro corresponde às subvenções para custeio, as quais se caracterizam como receita bruta, nos termos no art. 44, da Lei nº 4.506/64. Abaixo, reproduzo o dispositivo:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

O segundo tipo é denominado "subvenção para investimento" e está disciplinado, para fins de exclusão da incidência tributária, no § 2^a, art. 38 do DL nº 1.598/77, cuja redação transcrevemos:

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19;

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

Apesar de posterior aos fatos aqui tratados, vale mencionar também o disposto no art. 30 da Lei 12.973/2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), que somente poderá ser utilizada para: [\(Vigência\)](#)

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

Apesar de ser genericamente clara a distinção entre os dois tipos de subvenção, pois ao custeio de despesas operacionais, enquanto a outra tem por finalidade entregar recursos ao particular para que este invista na ampliação do seu parque de operações, os critérios precisos da delimitação entre os dois tipos não estão estampados na lei.

A distinção é objeto de atos normativos e decisões administrativas, inclusive e principalmente, deste colegiado.

No primeiro caso, o Parecer Normativo CST nº 112/78 visa estabelecer critérios para a definição do que deve ser entendido como subvenção para investimento. Sobre esse aspecto, vale reproduzir os seguinte trechos do parecer:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST .11.9 2/78 (D.O.D. de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo", menção de que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7; subentende-se uniconfronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido

caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST número 143/73 (D.O.U. de 16/10/73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade -de auxiliá-la, no nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77.

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Do parecer, podemos elencar as seguintes características para a qualificação de um incentivo como subvenção para investimento:

- a) transferência de recursos para a instalação ou ampliação de empreendimentos econômicos;
- b) sincronia entre a intenção do subvencionador e a realização do subvencionado;
- c) existência de um projeto a ser implantado;
- d) aplicação dos recursos especificamente no projeto;
- e) o beneficiário deve ser a mesma pessoa que aplica o valor no projeto.

A seguir o parecer esclarece que isenções e reduções de impostos (como ocorre no presente feito) podem se enquadrar como subvenção para investimento, mas desde que cumpridos os requisitos acima referidos.

Na mesma toada, a jurisprudência do CARF tem caracterizado a subvenção para investimento. Cito a seguinte passagem de ementa de recente acórdão da Câmara Superior:

(...) não basta a mera intenção do subvencionador. (...) Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização. (CSRF, Acórdão nº 9101-002.348, 14/06/2016)

Vale também transcrever trecho do voto condutor:

*“O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, **controle que deve ser exercido pelo subvencionador**, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.” (CSRF, Acórdão nº 9101-002.348, 14/06/2016)*

Para caracterizar a subvenção para investimentos é necessária a previsão legal, o protocolo de intenções firmado com o ente público em que se discrimine o investimento a ser realizado, o controle pelo subvencionador da realização do projeto e, evidentemente, a própria realização do projeto na medida mínima dos valores subvencionados.

A interessada alega que abriu 16 (dezesseis) filiais em 4 (quatro) anos, além de um grande centro de distribuição, fato que já era de conhecimento da autoridade fiscal e não contestado por ela. Nesse sentido, destaco o parágrafo 37 do Termo de Verificação Fiscal:

*37. Ademais, apesar de a fiscalizada ter apresentado, em sua resposta, documentação comprobatória de aquisição de carrocerias e veículos, de gastos na construção do seu Centro de Distribuição em Cabedelo/PB e ainda, alterações contratuais de abertura de filiais; alegando estar comprovando a efetiva aplicação dos recursos decorrentes do benefício fiscal em seu empreendimento econômico; tais ações e inversões físicas não possuem vinculação com os dispositivos legais ou Termo de Acordo que instituíram e definiram as condições de gozo dos benefícios fiscais; ou seja, **essas inversões não foram condicionantes para a aquisição do benefício fiscal.***

Tais fatos são incontroversos, pois.

Nada obstante, esses empreendimentos não estavam acordados com o poder público e nem havia a previsão de verificação da sua implantação. A característica do acompanhamento não está presente na subvenção promovida pelo Estado da Paraíba. A única contrapartida, nos próprios termos da defesa que reproduz ato do poder concessor, seria "fortalecer as empresas existentes e estimular a instalação de novos empreendimentos, promovendo um incremento de na geração de mão-de-obra e renda". Note-se que o caráter da

"contrapartida" é genérico e, portanto, isoladamente considerado, o controle efetivo da sua implementação, inclusive para revogar o benefício para o caso de não cumprimento.

Também não está presente, por decorrência do caráter genérico da concessão, a sincronia entre um específico propósito de subvencionar, em que se apontam os empreendimentos a se realizar, com a sua efetiva implementação. Esta é uma característica prevista no parecer normativo CST 112/78, mas também reconhecida pelo CARF, inclusive por esta turma de julgamento, como aponto pela reprodução da ementa de recente julgado, do qual participei:

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. Na ausência de 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 e da CSLL. (AC nº 1401.001.621, de 04/05/2016)

Deve ser mantida, pois, a autuação relativa ao IRPJ e à CSLL.

Subvenção - PIS e Cofins

Já em relação à incidência do PIS e da Cofins sobre os valores, a sorte deve ser outra.

Em recentíssima decisão, no AC 9303-005.503, de 15 de agosto de 2007, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se posicionou pela não incidência das referidas contribuições independentemente do regime de apuração (cumulativo ou não cumulativo) e mesmo que o incentivo do ICMS não se caracterize como subvenção sobre investimento. Segue a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 30/04/2001 a 30/06/2004 SUBVENÇÕES ESTADUAIS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NO REGIME CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento que corresponde à receita bruta a venda de mercadorias, de serviços, mercadorias e serviços; o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 foi afastado, por sentença transitada em julgado do STF. Logo, não incide PIS e COFINS sobre valores e créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NO REGIME NÃO

CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o crédito presumido do ICMS não inclui a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não cumulativo por se configurar incentivo voltado à redução de custos.

Vale ainda destacar que, concretamente, a decisão tratou justamente dos incentivos do Estado da Paraíba.

Isso posto, devem ser afastadas as autuações relativas ao PIS e ao Cofins.

Multas isoladas

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional.

Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

No presente processo, as multas isoladas foram aplicadas sobre valor que integrou completamente a base para a autuação de sanções punitivas proporcionais. A

autoridade, assim, puniu conjuntamente o descumprimento do dever de antecipar e o de pagar em definitivo sobre idênticas bases. A sanção mais grave, contudo, absorve a outra.

Conclusão

Voto por rejeitar a preliminar suscitada para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de afastar a autuação de PIS, Cofins e as multas isoladas.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes