



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

Processo nº 10600.720043/2014-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.881 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria PIS E COFINS
Recorrente SBF COMERCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO, MOTIVOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Não merece prosperar o lançamento que não observa os requisitos dispostos no Art. 142 do CTN, assim como a decisão que não aprecia as alegações das partes, porque dificulta a defesa do contribuinte e fere disposições expressas. Contudo, se eventual nulidade possa ser sanada nos moldes do Art. 59 do Decreto 70.235/72, o lançamento não pode ser considerado nulo e a decisão de primeira instância não pode ser reformada.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E REDUÇÃO DO TRIBUTO. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS e reduções foram conferidos, durante a vigência de Termo de Acordo e Protocolo de Intenções, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos ou recuperação de custos e não receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO, MOTIVOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Não merece prosperar o lançamento que não observa os requisitos dispostos no Art. 142 do CTN, assim como a decisão que não aprecia as alegações das partes, porque dificulta a defesa do contribuinte e fere disposições expressas. Contudo, se eventual nulidade possa ser sanada nos moldes do Art. 59 do Decreto 70.235/72, o lançamento não pode ser considerado nulo e a decisão de primeira instância não pode ser reformada.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E REDUÇÃO DO TRIBUTO. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS e reduções foram conferidos, durante a vigência de Termo de Acordo e Protocolo de Intenções, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos ou recuperação de custos e não receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

EDITADO EM: 31/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovich Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Orlando Rutigliani Berri, Marcelo Giovani Vieira, Renato Vieira de Avila.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2720 em face da decisão de primeira instância da DRJ/CE de fls. 2683 que manteve o lançamento do PIS e Cofins não cumulativo, diante de indícios de falta ou insuficiência de recolhimento em razão da não inclusão de receitas de crédito presumido de ICMS. A autoridade lavrou o Auto de Infração de PIS às fls. 03 e o de Cofins às fls. 14.

Como é de costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório do Acórdão de primeira instância, segue para apreciação a decisão da DRJ/CE conforme fls. apontadas acima:

“Trata-se de procedimento fiscal, relativo aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, deflagrado em desfavor do sujeito passivo em epígrafe, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários a seguir quantificados:

Contribuição para o PIS/Pasep R\$ 2.635.706,99.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) R\$ 12.140.225,58.

Crédito Tributário Total no Processo R\$ 14.775.932,57.

A ação fiscal teve início no dia 13/02/2014, data em que a pessoa jurídica foi notificada, pela via postal, do Termo de Início de Fiscalização a ela endereçado, documento em que foram relacionados os elementos entendidos como necessários ao procedimento fiscalizatório, fls. 98/102.

Em 24/03/2014 a requerida apresentou parte do documentário solicitado e requereu um prazo adicional de 30 (trinta) dias para a disponibilização da parte faltante.

Naquela ocasião, a autoridade fiscal concedeu um prazo adicional de 10 (dez) dias, fls. 103/125.

Trabalhada a documentação recepcionada, em 21/08/2014, mediante o Termo de Intimação nº 04, fls. 2255/2257, a fiscalizada foi intimada a prestar, dentre outros, os seguintes esclarecimentos:

- informar se as exclusões efetuadas no ano-calendário 2009, nos valores de R\$ 49.399.868,40 (incentivos fiscais) e de R\$ 28.780.227,47 (incentivos fiscais de anos anteriores), referem-se ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado da Paraíba por meio do Termo de Acordo nº 2007.000035, tendo por beneficiário o estabelecimento filial localizado na referida unidade da federação, CNPJ 06.347.409/0001-80;
- confirmar a descrição e os valores de todas as exclusões realizadas no Lalur no anocalendário 2010 tendo em vista que, exemplificadamente, o valor de R\$ 27.383.261,10, informado como “Depreciação Acum. IFRS” trata-se, em verdade, de exclusão relativa a incentivos fiscais contabilizados na conta 3.20.152010;
- ainda relativamente ao ano-calendário 2010, nominar corretamente e decompor, demonstrando todas as contas contábeis envolvidas, a exclusão no valor de R\$ 43.869.974,43, informada no Lalur como sendo relativa a “Ajuste CMV – ajuste nos estoques”;

- confirmar se a exclusão no valor de R\$ 48.182.727,39, informada no Lalur do anocalendarário 2011 no valor de R\$ 48.182.727,39 (incentivos fiscais) refere-se ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado da Paraíba através do Termo de Acordo nº 2007.000035.

No dia 25/09/2014 a pessoa jurídica apresentou sua resposta ao Termo de Intimação nº 04. Concomitantemente entregou à fiscalização novos Livros de Apuração do Lucro Real (Lalur) dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, apresentados em substituição aos inicialmente apresentados.

Concluída a análise da manifestação da interessada, bem como dos documentos que a acompanharam, a fiscalização procedeu à constituição de créditos tributários pertinentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), fls. 03/23, tendo imputado ao sujeito passivo a prática da seguintes infração:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO.
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Durante o procedimento de fiscalização verificamos que o contribuinte não ofereceu à tributação do Pis e da Cofins valores recebidos nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 a título de incentivos fiscais (crédito presumido de ICMS) decorrentes de acordo feito pela sua filial situada no Estado da Paraíba (CNPJ-06.347.409/0001-80) decorrente de acordo com aquele ente da Federação materializado no Termo de Acordo nº 2007.000035 (anexo dos autos).

O crédito presumido de ICMS do caso em tela tem o caráter de subvenção para custeio ou operação e natureza de receita e, portanto, deveria ter sido oferecido à tributação das aludidas contribuições.

Face ao exposto e constatado que a fiscalizada não ofereceu à tributação do Pis e da Cofins os valores das receitas relativas às subvenções para custeio na forma de créditos presumidos do ICMS procedemos à constituição de ofício dos créditos tributários do Pis e da Cofins sobre as referidas receitas não incluídas nas bases de cálculo apresentadas pelo contribuinte.

A descrição pormenorizada dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração que é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

[...]

A mesma descrição dos fatos foi adotada para a tributação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

O retromencionado Termo de Verificação de Infração encontra-se acostado aos autos, fls. 24/41.

A ciência dos lançamentos, efetivada na modalidade presencial, na pessoa do representante legal do sujeito passivo, deu-se no dia 18/12/2014, fls. 43/44.

Não conformada com a situação, em 16/01/2015 a pessoa jurídica impugnou os lançamentos, fls. 2430/2452.

Exclusão de Receitas Relacionadas a Incentivos Fiscais A fiscalização procedeu às glosas de exclusões ao lucro líquido, efetivadas em razão de créditos presumidos do ICMS, concedidos pelo Estado da Paraíba, através do Termo de Acordo nº 2007.000035, o que se deu por entenderem os representantes fazendários que referido benefício fiscal não representa subvenção para investimento, dada a inexistência de condicionante ou contrapartida, a ser cumprida pela fiscalizada, com o que se estaria perante uma subvenção para custeio, cuja exclusão não é admitida pela legislação fiscal, entendimento não comungado pela impugnante.

A figura da subvenção é prevista pelo § 1º do art. 18 da Lei nº 4.320, de 1964, como aquela destinada à produção de materiais de interesse público. Qualquer que seja a sua espécie – custeio ou investimento – é possível se afirmar que se trata de um estímulo que é dado ao contribuinte, de modo que realize uma atividade de interesse público, fomentando o desenvolvimento econômico e social da região administrada pelo Poder Público concedente do estímulo.

O aspecto tributário das subvenções é tratado pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, que estipula em seu item 2.4 que “em resumo, subvenção, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda das pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor”, tratando-se de um auxílio pecuniário concedido pelo Poder Público para as pessoas jurídicas de direito privado.

Para um melhor entendimento da temática em debate, observe-se o que diz o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978:

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC nº 07, a subvenção é entendida como “uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”.

Resta demonstrado, portanto, que os contribuintes que recebem subvenções não estão obrigados a devolver os valores recebidos,

pois a restituição ou a entrega de bens ou serviços estariam a configurar um empréstimo, o que descaracterizaria a figura da subvenção.

Tecidas essas considerações preambulares, passou a litigante a abordar a classificação do instituto jurídico em comento, discorrendo sobre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento.

As subvenções para custeio caracterizam-se por transferências de recursos públicos para uma empresa com a finalidade de auxiliá-la a fazer frente ao seu conjunto de despesas usuais, decorrentes de operações realizadas para a consecução de seus objetivos sociais, o que vem expresso no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, onde consta que “As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por elas produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas subvenções”.

Dessa forma, as subvenções para custeio representam transferência de renda e não de capital, sendo realizadas de um ente público para uma pessoa jurídica de direito privado que atenda os seus objetivos sociais.

Em conformidade com o art. 392 do Regulamento do Imposto de Renda, devem ser computadas na determinação do resultado operacional.

Quanto às subvenções para investimento, conforme expresso no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, apresentam as seguintes características: a intenção de que sejam destinadas para investimento; a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na instalação ou expansão de empreendimento econômico; e que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

No que toca à tributação, dispõe o art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda que “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, [...]”.

A exclusão dos valores relacionados às subvenções para investimentos, para fins do cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, foi reiterada pelo inc. II do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009.

Na visão da defendente, “subvenção para investimento corresponde a uma transferência de capital/recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a instalar ou expandir empreendimentos econômicos”, de sorte que “a característica determinante para diferenciar a subvenção para investimento da subvenção para custeio é a intenção do Poder Público em atrair investimentos privados a fim de proporcionar o desenvolvimento da região”.

Destacou a interessada comungar com o entendimento da fiscalização no sentido de que “o benefício fiscal concedido à Requerente não envolveria qualquer tipo de contraprestação ou contrapartida prestada pela Requerente, o que representaria a desnecessidade de aplicação direta dos recursos do benefício fiscal em uma destinação específica”, discordado apenas da parte final das considerações da autoridade fiscal, pois, a seu ver, “Não se pode confundir exigência de contrapartidas da empresa beneficiária do benefício fiscal com a exigência de destinação específica dos recursos concedidos a título de benefício fiscal”, tratando-se de tese acolhida pelo CARF, que reconheceu que incentivos fiscais relacionados ao ICMS devem ser tratados como subvenção para investimento, ainda que não haja imediata e direta aplicação dos recursos em favor do Estado, desde que o beneficiário do incentivo promova contrapartida ao ente que concedeu o incentivo fiscal, a exemplo do que pode ser observado no Acórdão 1402-001.277, de 04/12/2012, no Acórdão 1101-00.661, de 31/01/2012 e no Acórdão nº 1202-000.616, de 19/10/2011, cujas ementas foram reproduzidas pela contestante.

Ainda acerca da desnecessidade do aporte direto e imediato do recurso subvencionado em projeto de desenvolvimento, transcreveu extensa parte de voto da lavra do Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, exarado no Acórdão CARF nº 1101-00.661, para quem os discriminens postulados pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, devem ser devidamente temperados, mostrando-se como um bom critério para a qualificação da subvenção para investimento, em cotejamento com a subvenção de custeio, que se perquiria o intuito da autoridade pública, apreensível a partir da leitura do ato normativo concedente do benefício ou até mesmo da própria natureza do incentivo, concluindo o autor no sentido de que subvenção para investimento deve ser entendida como aquela que tem por escopo proporcionar incremento de investimentos no respectivo domínio de abrangência, nos termos delimitados pela legislação outorgante.

A exigência de contrapartidas pelo Estado demonstra a intenção do Poder Público de atrair investimentos para sua região, servindo como um legítimo critério para que se consiga diferenciar as subvenções para investimento das subvenções para custeio, aspecto que foi ignorado pela fiscalização, que não levou em conta a Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções, Doc. 04, fls. 2544/2552, firmado entre a requerente e o Estado da Paraíba em 2007, abaixo reproduzida:

Cláusula Primeira – A EMPRESA SBF, atuante no ramo de produtos esportivos, compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa para suprir os seus estabelecimentos e de empresas coligadas, sediados no País a efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais de todo o Território Nacional, no prazo de 4 (quatro) meses contados a partir da assinatura deste Protocolo.

Na Cláusula Segunda do aludido protocolo consta ainda que a requerente, juntamente com outra empresa do grupo econômico, “estimam investir em infra-estrutura no Estado o valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais), bem como gerar, aproximadamente, 100 (cem) empregos diretos, em um prazo de 2 (dois) anos, desde que sejam viabilizadas as condições logísticas e tributárias previstas no projeto”.

Segundo a defendente, em seu centro de distribuição localizado na Paraíba (CNPJ 06.347.409/0031-80) e nas duas lojas de varejo existentes naquela unidade da federação (CNPJs 06.347.409/0249-35 e 06.347.409/0311-25) foi investido o montante de R\$ 5,4 milhões.

O fato de o valor investido haver se mostrado inferior ao constante do Protocolo de Intenções não desnatura a subvenção como sendo de investimento, já que o valor consignado no documento não passava de uma mera estimativa.

Além do que, após a concessão do incentivo fiscal foram gerados mais de 110 empregos nos estabelecimentos comerciais situados na Paraíba, conforme pode ser verificado na relação de empregados que instrui a defesa, Doc. 05, fls. 2598/2600.

O CARF e a CSRF já consideraram que o cumprimento das metas de investimento e a geração de empregos representam contrapartidas suficientes para a caracterização da subvenção como sendo de investimento (Acórdão CARF 1202-000.921, de 05/12/2002, Acórdão CSRF 9101-01.239, de 21/11/2011, e Acórdão CSRF 9101-00.566, de 17/05/2010).

Para a litigante se instalar na Paraíba, empreendeu medidas que resultaram no desenvolvimento de sua atividade, investiu em seu negócio, gerou empregos, qualificou profissionais e colaboradores, aprimorou métodos e práticas comerciais, de forma que cumpriu os requisitos de investimentos previstos no acordo que concedeu os incentivos, alcançando o propósito esperado pelo Poder Público no estímulo da economia e no incremento da competitividade.

O fato de a requerente a qualquer momento poder abrir mão do incentivo fiscal e retornar ao regime ordinário de tributação, aspecto que foi ressaltado pela fiscalização, não quer dizer que a concessão da subvenção não exija contrapartida de investimento.

Portanto, verificadas e comprovadas as contrapartidas assumidas pela requerente, resta patente que o benefício fiscal se caracteriza como subvenção para investimento, o que autoriza a exclusão dos valores na apuração do IRPJ e da CSLL, como assegurado pelo art. 18, inc. II da Lei nº 11.941, de 2009.

Não obstante, ainda que o incentivo fiscal em análise se caracterizasse como subvenção para custeio, as receitas correspondentes, reconhecidas contabilmente pela requerente, não poderiam se sujeitar à tributação do PIS e da COFINS, pois, nesta hipótese, o que se teria seria um verdadeiro ressarcimento ou recuperação de custo e não o ingresso de uma nova receita para a sociedade.

Necessário registrar que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento no sentido de que os benefícios fiscais relativos ao crédito presumido de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, julgados em que aquela Corte não faz qualquer distinção entre subvenção para investimento ou subvenção para custeio. Confira-se, a respeito, o RESP nº 1.171.492/RS, de 07/08/2012, o RESP nº 1.229.134/SC, de 02/02/2011 e o RESP nº 1.025.833/RS, de 06/12/2008, dentre outros.

O mesmo entendimento se deu quando o STJ julgou a não incidência na base de cálculo das contribuições de um crédito presumido de IPI.

Resta pacificado, portanto, o entendimento do STJ no sentido de que os benefícios fiscais de crédito presumido de ICMS, independentemente de serem classificados como subvenção para custeio ou para investimento, consistem em mero ressarcimento de custos da empresa, de forma que tais valores não integram a sua receita ou faturamento para fins de incidência das contribuições, tratando-se de entendimento já expresso pelo CARF (Acórdão 9303-002.618, de 12/11/2013).

Caráter Abusivo da Multa de Ofício Aplicada

Não fora a ilegalidade antes demonstrada, a impugnante considera que há um exagero na exigência de uma multa de 75% sobre o pretenso débito em questão.

A requerente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação em vigor, não sendo justa a exigência de uma penalidade de 75% sobre o valor do crédito tributário discutido, o que ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo-se atentar para o que decidiu a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal a esse respeito.

A multa de 75% aplicada pela fiscalização mostra-se desproporcional à suposta infração, devendo, portanto, ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta.

Juros Selic

A jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa Selic sobre os créditos tributários, uma vez que o índice não foi criado por lei para esta finalidade, o que inclusive já foi objeto de decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme verificado no Recurso Especial nº 450.422/PR.

Não obstante a posição sumulada pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuinte, tendo em vista a real possibilidade de a taxa Selic vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, a requerente contesta a sua aplicação e requer que seja desconsiderada no cômputo do crédito tributário principal.

Juros Selic Sobre a Multa de Ofício

A multa configura penalidade e não tem natureza tributária, não havendo razão para ser aplicada a taxa Selic sobre o seu valor, medida que caracteriza o agravamento da sanção, o que é inaceitável.

A Lei nº 9.250, de 1995, que instituiu a taxa Selic como parâmetro para correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal. E multa não é débito decorrente de tributos a autorizar a aplicação da norma legal. É penalidade e, como tal, não há lei que autorize a sua correção pela taxa Selic.

Frise-se que o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, apenas autoriza a aplicação dos juros Selic quando a multa é lançada isoladamente, sem tributo principal devido, o que não representa a hipótese ora debatida.

Informe-se que o CARF já se manifestou pela impossibilidade da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício lançada conjuntamente com o tributo (Acórdão nº 101-95.469, de 24/04/2006, e nº 107-08.588, de 25/05/2006).

Resta evidente, portanto, a impossibilidade da cobrança de juros à taxa Selic sobre a multa aplicada no presente caso.

É o que se tem a relatar.”

Este Acórdão de primeira instância da DRJ/CE de fls. 2683 foi publicado com a seguinte Ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CARÁTER ABUSIVO DA MULTA DE OFÍCIO.
PENALIDADE DECORRENTE DE DISPOSITIVO LEGAL.
ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

Tendo a multa de ofício sido lançada com fundamento em dispositivo legal vigente e operante e sendo a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, descabe à autoridade fazendária qualquer juízo de valor quanto à abusividade de seu percentual.

JUROS DE MORA.TAXA SELIC.

A exigência dos juros de mora com base na taxa selic decorre de disposição expressa de lei, não podendo a sua aplicação ser afastada por decisão de autoridade administrativa.

JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação acessória, representada pela multa de ofício, pelo simples fato de sua inobservância converte-se em obrigação principal. Como os juros Selic incidem sobre o valor dos tributos devidos (obrigação principal), haverão de incidir, também, sobre a multa exigida no procedimento fiscal (obrigação acessória convertida em obrigação principal, em razão de sua inobservância).

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA APRESENTADAS PELA DEFESA.

A doutrina e a jurisprudência referidas pela impugnante prestam-se apenas como forma de ilustrar e reforçar sua argumentação, não apresentando efeito vinculante em relação a este órgão julgador de primeira instância.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Os autos foram distribuídos para este Conselheiro e pautados para julgamento em acordo com o regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se e relata-se o seguinte Voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, se conhece o tempestivo Recurso Voluntário.

DA PRELIMINAR

Verifica-se nos autos e no presente relatório que o contribuinte alega em preliminar que a decisão de primeira instância apresenta vício formal uma vez que somente 3 julgadores estavam presentes no julgamento e que o Art. 2.^o da Portaria 341/2011 prevê 5 julgadores.

Contudo, não merece razão tal alegação porque a própria portaria estabelece no §6.^o do Art. 4.^o que o quórum mínimo poderá ser de 3 julgadores.

Logo, não há qualquer vício ou necessidade de reformar ou anular a decisão de primeira instância sob tais alegações.

Solicita também a nulidade ou reforma da decisão de primeira instância em razão de ter ocorrido possível supressão de instância ou cerceamento de defesa em razão da DRJ/CE por não ter apreciado os argumentos de que as subvenções, sejam para custeio ou investimento, não estariam sujeitas à tributação do Pis e Cofins por serem meras recuperações de custos ou despesas, inclusive conforme jurisprudência do STJ apresentada pelo contribuinte.

Contudo, em que pese a autoridade lançadora não ter motivado, explicado ou fundamentado algumas partes do lançamento nos termos do Art. 142 do CTN (ponto inclusive não mencionado no Recurso Voluntário ou impugnação do contribuinte, mas que será abordado no mérito deste voto), a decisão de primeira instância fundamentou sua conclusão e o Acórdão representa a convicção dos julgadores presentes, de forma que a matéria foi por eles tratada de forma suficiente.

Os detalhes e fundamentos da decisão de primeira instância tem direta relação com a discussão do mérito e, para aquela DRJ/CE, foram suficientes para sanar a lide.

Da mesma forma, em comparação com o alegado pelo contribuinte em impugnação e a decisão de primeira instância, é possível verificar que para aquela instância julgadora a questão das subvenções serem ou não meras recuperações de custos foi enfrentada, uma vez que tal definição de ser recuperação de custo ou não, não importaria porque não haveria disposição expressa que permitisse excluir as subvenções de custeio da base de cálculo do Pis e Cofins no regime não cumulativo.

A nulidade é situação que ofende as determinações legais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Seguir com o presente julgamento, diante das alegações do contribuinte, poderia resultar em supressão de instância ou ofensa ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, o que conflitaria com o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.^o da lei n. 9.784/99.

Mas a análise dos autos permite concluir que o mérito deverá ser analisado e que as nulidades alegadas podem ser superadas, razão pela qual vota-se por negar as preliminares do contribuinte uma vez que não são tão aparentes e determinantes e porque se confundem com o mérito, que será devidamente considerado.

**DO LANÇAMENTO E DAS ALEGAÇÕES DE MÉRITO DO
CONTRIBUINTE - SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO - NÃO INCLUSÃO DO
CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.**

Conforme TVF de fls 27 verifica-se que a fiscalização afirmou que os benefícios subvencionaram o giro normal da empresa sem qualquer contrapartida ou condições, assim como a existência de cláusula de rescisão unilateral descaracterizaria a intenção de investimento, conforme transcrito a seguir:

“11. Durante o procedimento de fiscalização verificamos que a fiscalizada efetuou exclusões de valores relevantes em seu LALUR nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 a título de incentivos fiscais (crédito presumido de ICMS) decorrentes do acordo feito pela sua filial situada no Estado da Paraíba (CNPJ-06.347.409/0031-80) com aquele ente da Federação materializado no Termo de Acordo nº 2007.000035 (anexo aos autos). Ocorre que referi das exclusões são desprovidas de base legal, pois o crédito presumido de ICMS do caso em tela tem o caráter de subvenção para custeio ou operação, a qual integra a receita tributável para fins do IRPJ e da CSLL e que acabou gerando o lançamento tributário para aqueles tributos em auto de infração próprio. Além disso verificamos que a fiscalizada não ofereceu à tributação do Pis e da Cofins os valores das receitas relativas às subvenções para custeio na forma de créditos presumidos de ICMS retro mencionadas.

(...)

15. Ainda, analisando detidamente as demais cláusulas do referido Termo de Acordo acima mencionado, verificamos que nelas não consta nenhuma obrigação para que a beneficiária tenha que realizar qualquer tipo de investimento ou que condicione o benefício à aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir seus empreendimentos econômicos. Vale dizer, os benefícios recebidos pela empresa (créditos presumidos de ICMS) tiveram a finalidade de subvencionar o seu giro normal ou de auxiliar a empresa a arcar com as despesas de suas operações, sem qualquer tipo de contrapartida por conta daquela.

16. Em verdade, o parágrafo único da Cláusula Décima Segunda do Termo de Acordo apenas corrobora o acima exposto, na medida em que dispõe que a empresa tem a total liberdade de requerer, a qualquer tempo, o cancelamento do acordo retornando ao regime de tributação normal. Ora, se estivéssemos diante de uma subvenção para investimento que fosse concedida com o intuito de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos o Poder Público concedente não iria colocar uma cláusula de cancelamento unilateral a qualquer tempo por parte do contribuinte, afinal um tempo mínimo de implantação ou expansão do empreendimento seria necessário para justificar os

valores subvencionados pelo Estado. Assim dispõe a Cláusula Décima Segunda e Parágrafo Único do Termo de Acordo firmado em 13 de Abril de 2007:

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA – O presente Termo de Acordo terá validade até 31 de dezembro de 2015.

Parágrafo Único – A qualquer tempo é facultado à EMPRESA, espontaneamente, requerer o cancelamento deste acordo, retornando ao regime normal de tributação.”

Em seguida no TVF, afirma que a legislação do IR trata as subvenções como Resultados “Não Operacionais” e, sendo “receita não operacional”, seria receita para fins de incidência do Pis e Cofins no regime não cumulativo.

Menciona o posicionamento da administração tributária com o PN CST 112/78 que diferencia as subvenções de investimento com as de custeio (correntes) para reafirmar sua tese de que a subvenção, no caso, foi a de custeio, para integrar o capital de giro do contribuinte, com utilização livre de condições.

Mas a fiscalização não comprovou que o contribuinte utilizou de forma diversa do firmado no Termo de Acordo e Protocolo de Intenções, ponto a ser analisado novamente em breve neste voto.

Mais em diante no TVF, a fiscalização confirma que o benefício não foi realizado como crédito em conta corrente mas sim como crédito escritural:

“25. Portanto, as subvenções recebidas das entidades públicas devem ser consideradas como receita do subvencionado e nem se diga que o recebimento de créditos presumidos de ICMS não pode ser considerado como receita por não haver a transferência econômica do recurso, uma vez que a transferência da disponibilidade jurídica do direito (crédito de ICMS) é motivo suficiente para a realização da receita.”

Cita a legislação do IR, que realmente diferencia a subvenção de custeio com a de investimento, para justificar a tributação da primeira, conforme segue:

“Lei nº 4.506, de 1964.

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.”

E finaliza as fundamentações do lançamento no TVF com as regras do Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

“ 29. Já o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, por sua vez, na seção dedicada ao disciplinamento dos Resultados não operacionais, fez incluir no § 2º de seu artigo 38 as seguintes normas sobre as subvenções:

§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante a isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações 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 art. 19; ou

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

Não se pode ignorar que o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, é uma continuação do tratamento da legislação do IR para com as subvenções, nada expresso com relação às contribuições sociais, ora em julgamento administrativo.

Merece atenção a legislação do Regime Tributário de Transição - RTT, também utilizado como fundamento para o lançamento e vigente à época e aplicável ao contribuinte porque optante (vide fls. 24 do TVF), Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

De acordo com Art. 21, as subvenções poderiam ser excluídas da base de cálculo do PIS e COFINS se obedecidos os requisitos do Art. 18 desta Lei, como a exigência de que tais subvenções tenham sido registradas em conta de resultado, por exemplo.

Mas verifica-se que foi registrado como incentivo fiscal entre as receitas e despesas e deduzido da base de cálculo das contribuições, logo, foi registrado na conta de resultado (vide fls. 2104, 2203, 2315 e 2265, onde estão anexados o Lalur, DIPJ e Planilhas de Apuração).

E a fiscalização não fez qualquer menção a respeito de exigências do Art. 18 que são voltadas unicamente às empresas S/A, com expressa menção à lei das S/A (Lei 6404/76), o que não é o caso do contribuinte.

A fiscalização conclui que deveria ter sido tributado porque não há hipótese expressa de exceção à tributação, sem comprovar ou descrever, sendo que o ônus de prova foi seu (Art. 142 do CTN), qualquer descumprimento específico e aplicável à hipótese de não tributação do Pis e Cofins sobre as subvenções dentro do RTT.

É importante considerar que a legislação do RTT, se trata sobre a hipótese de não incidência do Pis e Cofins sobre as subvenções, certamente merece mais valia em relação à legislação menos específica ou mais genérica do Pis e Cofins, contudo, não comprovado o

descumprimento dos requisitos do Art. 18 da do RTT, certamente o julgamento administrativo deverá considerar a legislação mais abrangente do Pis e Cofins, ou simplesmente cancelar o AI por falta de descrição ou de prova da infração.

O Contribuinte, por sua vez, apresentou sua oposição ao lançamento e argumentou, em síntese, que o Protocolo de Intenções (parte integrante do Termo de Acordo) de fls. 2590 exige que o investimento seja destinado à construção de um Centro de Distribuição dentro do Estado (João Pessoa/PB), assim como foi exigido um número mínimo de criação de empregos.

Realmente, o protocolo exige o alegado conforme se verifica das fls. 2590 e mais, o Termo de Acordo de fls. 2261 além de prever diversos formatos dos incentivos fiscais também faz outras exigências e contrapartidas, assim como prevê sanção para o descumprimento das regras do Acordo, situação totalmente diferente da apresentada no TVF.

Logo nesta primeira análise é possível verificar que não se trata de um contrato sem exigências ou contrapartidas como fez crer a fiscalização.

Destaca-se também que o contribuinte juntou todos os documentos solicitados durante a fiscalização, como as NFs de entrada e saída de mercadoria e serviços dos períodos fiscalizados em fls. 2189, assim como juntou planilha com os empregados do Centro de Distribuição em fls. 2598.

A partir destas constatações já se torna desnecessário tratar da natureza do ingresso, uma vez que a atividade deste conselho é vinculada e deve observar a aplicação de disposição expressa que neste caso, é suficiente para que o lançamento não prospere.

Mas não são todos os casos em que tais dispositivos puderam ser aplicados, o que levou inúmeros julgamentos deste Conselho a debater a natureza das subvenções de investimento para fins de incidência das contribuições sob o regime não cumulativo e decidir pela possibilidade da exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins **(a exemplo os recentes Acórdãos 9101-00.566 CSRF, 3402-003.042, 3301-002.970 e 3402-002904).**

Possui uma lógica nobre entender que um incentivo fiscal concedido por um Estado, para o desenvolvimento de uma região, não seja tributado pela União. É exatamente esta a situação presente nos autos, situação em que a União pretende incluir na base de cálculo das contribuições de sua competência um incentivo fiscal concedido pelo Estado de Alagoas.

Tais valores representam mero ingresso na contabilidade do contribuinte, com roupagem de ressarcimento e não de receita, porque o contribuinte adianta o investimento da construção e instalação do parque fabril e o Estado lhe assegura o reembolso dos valores gastos através dos incentivos.

Diante de alguns precedentes deste Conselho, como os 203-13.634, 203.13-050 e 3401001.976, assim como diante da legislação e das normas de Direito Tributário correlatas e da semântica tributária e contábil, é possível concluir que os incentivos tributários são redutores de despesas (do saldo devedor), recuperações de custos e não receita ou faturamento, ainda mais se feitos de forma escritural, como é o caso do contribuinte.

Considerando o disposto no Art. 113 do CTN, tal valoração do fato apresentada é mais importante do que meras questões contábeis, se a subvenção deverá ser registrada como receita ou não, por exemplo. Mesmo porque a legislação é complexa e a

jurisprudência neste Conselho não é definida por uma posição ou outra, como se pode verificar dos seguintes precedentes: 9101-001.798, 9101-002.329, 9101-001.094 e 9101-002.335.

Neste Conselho de discutiu se a subvenção foi mantida em reserva de capital ou distribuída, se é subvenção para custeio ou de investimento, se ocorreu em tempo e concomitância com a fruição do benefício e investimento, se houve contrapartida e sanção no descumprimento das regras do benefício, se os requisitos para ser considerado subvenção de investimento foram cumpridos (intenção do estado, efetiva aplicação e titularidade do empreendimento) e se o investimento foi realizado em bens e direitos do ativo imobilizado.

Contudo, o que se verifica diante destas constatações é que a União, por meio das autuações fiscais, trabalha para ter um controle dos incentivos fiscais estaduais de forma que possa verificar se as mencionadas subvenções, para investimento ou custeio, ocorreram e se o Pis e Cofins estão sendo corretamente adimplidos ou não.

O procedimento da União é correto porque esta é competente, contudo, a indefinição da jurisprudência neste Conselho e a definida jurisprudência no âmbito judicial, em especial do STJ Resp 1.025.833/RS de 2008 e REsp 596212 / PR de 2014, deixa claro que o crédito presumido de ICMS não constitui receita, mas sim recuperação de custo.

Assim, realmente parecem ser poucas as situações em que ocorreu uma mera subvenção para custeio, sem quaisquer contrapartidas exigidas pelo Estado, sem que tais incentivos sejam para fomentar o empreendedorismo, a criação de empregos e o aquecimento da economia do Estado concesso dos benefícios.

De forma socioeconômica e estrutural, parece ter pouca valia a diferenciação de subvenção para custeio ou de investimento como faz crer o antigo Parecer Normativo 112 de 1978, uma vez que a legislação do Pis e da Cofins sob o regime não cumulativo (Leis 10833/03 e 10637/02 com alterações da 12973 de 2014) são claras em delimitar que a base de cálculo é a Receita bruta.

Assim, além da base de cálculo ser limitada ao conceito de Receita bruta, a legislação expressamente exclui da base de cálculo as subvenções para investimento, conforme pode ser verificado a seguir:

“Lei 10833/03:

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei 10637/02:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).”

Por serem posteriores, por ser Lei e por ser mais benéfica, sua aplicação ao caso em questão é correta e permite a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições.

As alterações nas leis 10.637/02 e 10.833/03 em 2014 foram um avanço normativo que permite concluir o contrário do levantando na fiscalização quando afirmou que não há disposição expressa que permita excluir da base de cálculo da Pis e Cofins as subvenções de investimento.

E como já explicado, dentro de uma análise sistêmica, legislativa, jurisprudencial, econômica e social, as possibilidade de existirem incentivos estatais sem quaisquer contrapartidas são poucas e definitivamente, como já demonstrado, não é o caso dos autos, de forma que a subvenção em questão não possa ser configurada como uma subvenção para custeio, nos moldes do Art. 44 da Lei 4506 de 1964 que definiu o conceito de receita bruta para fins de tributação do imposto de renda e incluiu as subvenções para custeio.

É importante considerar, que inclusive para fins de Imposto de Renda, a diferenciação entre subvenção para custeio e para investimento, para fins de incidência do tributo, não encontra fundamento sólido e muito menos consolidado, como pode ser verificado nos seguintes trechos extraídos dos "Fundamentos do Imposto de Renda", de Ricardo Mariz de Oliveira (Capítulo II.8):

Assim sendo, as indagações que restam são as seguintes: neste quadro, considerando os ditames das referidas leis ordinárias fiscais, é possível identificar uma natureza jurídica para as subvenções de custeio de operações, que seja distinta da natureza jurídica das subvenções para investimento? Justifica-se uma diferença de natureza jurídica, se é que existe, tão-somente porque essas duas subespécies de subvenções econômicas se distinguem pelas diversas destinações particulares que têm? Como tanto as subvenções para investimento quanto as para custeio de operações são aportes de recursos externos que provêm de fora do patrimônio empresarial, e não são produtos deste, há alguma justificação jurídica para apenas as primeiras não serem consideradas receitas por essas leis fiscais? Pela mesma razão, ante a modificação introduzida pela Lei n. 11638 na contabilidade das pessoas jurídicas por ela regidas, há alguma

razão para também as subvenções para investimento deixarem de ser consideradas transferências patrimoniais?

Estas indagações ainda se completam com mais esta: haverá alguma razão específica para a Lei n. 6404 e para a lei do imposto de renda terem distinguido uma subespécie da outra, e, em caso positivo, essa razão teria alguma relevância para também justificar que apenas uma subespécie não seja considerada receita (ou agora, ambas) ou, ao contrário, a despeito dessa razão, ambas não devem se caracterizar como receita?

Em princípio, e considerando a sua identidade essencial, bem como o gênero e a espécie a que pertencem, ambas as subespécies possuem a mesma natureza jurídica e não devem ser consideradas como receitas, uma vez que receita é o incremento patrimonial que a empresa produz, e não o que vem de fora dela a título de transferência patrimonial, inclusive a título de subvenção para investimento ou de subvenção para custeio de operações.

Mas por fim, é importante registrar que trata-se, no caso dos autos, de um incentivo fiscal, concedido pelo estado no formato de crédito presumido de ICMS com exigências e contrapartidas, de forma que possa sim, ser configurada como uma subvenção para investimento e fomento da região e não como uma subvenção para custeio.

É relevante lembrar que esta própria Turma de julgamento já tratou da matéria e reconheceu que as subvenções para investimento podem ser deduzidas da base de cálculo do Pis e Cofins por não se enquadrarem no conceito de receita bruta ou mesmo de faturamento, conforme Acórdãos 3201-002.228 , 3201-002.229.

E por fim, a respeito da materialidade da incidência das contribuições sociais, dentro da análise sistêmica apresentada neste voto, é importante lembrar que a Carta Magna também a limitou em receita ou faturamento, conforme pode ser verificado no Art. 195, I, b, transcrito a seguir:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Merece provimento a alegação do contribuinte neste tópico do lançamento, de forma que deve ser cancelada a cobrança das contribuições sobre as subvenções de investimento.

CONCLUSÃO

Diante de todos o exposto, com fundamento nos Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03, assim como nas jurisprudências judiciais e administrativas apontadas, **vota-se por DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário do contribuinte para exonerar toda a cobrança tributária e cancelar todas as multas e juros.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima