



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

Processo n° 10920.721761/2015-65
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2016
Matéria IRPJ, CSLL, COFINS e PIS - Subvenções
Recorrentes BRITANIA-ELETRONICOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Para caracterização das subvenções para investimento necessária a intenção do ente subvencionador em destiná-las para investimento, assim como , a efetiva e específica aplicação, pelo beneficiário, dos valores subvencionados em investimentos para implantação ou expansão do empreendimento econômico.

PROGRAMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. BENEFÍCIOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÕES ESPECÍFICAS PARA APLICAÇÃO EM INVESTIMENTOS. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO.

Inexistentes no ato legal concessório dos benefícios fiscais do Estado de Santa Catarina quaisquer obrigações específicas para o beneficiário, de forma a garantir a aplicação dos valores subvencionados em investimentos, estes benefícios fiscais devem ser classificados como subvenções para custeio.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção

COFINS. PIS. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Incluem-se dentre as receitas tributáveis pela COFINS e PIS as subvenções para custeio face à inexistência de previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo das contribuições.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 concomitantemente com a multa de ofício por se tratarem

de penalidades distintas e com previsões legais específicas. A Súmula CARF nº 105 não é aplicável aos fatos geradores a partir de 2007 em virtude das alterações legislativas ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, sobre o qual se fundamenta referida súmula.

MULTA ISOLADA. EXONERAÇÃO. INEXATIDÃO NA APURAÇÃO.

Correto o acórdão recorrido que exonerou a multa isolada sobre a estimativa de CSLL do mês de outubro/2012 quando identificado erro na base de cálculo da estimativa apurada pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Assinado Digitalmente

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

Assinado Digitalmente

Milene de Araújo Macedo - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado), Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente processo de autos de infração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, relativos aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, lavrados face à exclusão das receitas de subvenções correntes para custeio ou operações, recebidas do Estado de Santa Catarina, da base de cálculo desses tributos. Foram também lavradas multas isoladas incidentes sobre a falta de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL devidos sobre as bases de cálculo estimadas.

A fiscalização pautou sua exigência nas seguintes premissas:

"PRIMEIRA PREMISA: Os benefícios fiscais de subvenção para custeio ou de subvenção para investimento podem ser identificados pela simples leitura da lei que os instituiu.

SEGUNDA PREMISA: As obrigações que a fiscalizada tem para com o Estado de Santa Catarina, em contraposição aos valores dele recebidos, não se coadunam com o benefício fiscal de "Subvenção para Investimento", em conformidade com as orientações prescritas no PN CST 112/78

TERCEIRA PREMISA: A análise dos Atos Administrativos apresentado . pela fiscalizada, às fls. 818 a 822 e 98 a 204, (leitura obrigatória) levam o leitor, por exclusão, a concluir que a fiscalizada é beneficiária de Subvenções para Custeio e ou Operação, pois em seus contextos não há a menção de quaisquer obrigações por parte da subvencionada que impliquem em "investimento", conforme as orientações do item 2.11 do PN CST 112/1978."

Após detalhar cada uma das premissas, conclui ao final:

"Haveríamos de discorrer e interpretar a legislação estadual e os Atos de Concessão de de Tratamento Tributário Diferenciado, além de todos os outros atos administrativos intermediários, quanto ao aspecto formal e contábil da subvenção concedida, da sincronia de intenções dos montantes efetivamente aplicados no ativo fixo e de outros requisitos exigidos por lei e atos normativos.

*No entanto, nada disto vem ao caso porque é patente que os valores de ICMS subvencionados pelo Estado de Santa Catarina à fiscalizada, objeto de exclusão da Base de Cálculo do IRPJ e da CSSL, nos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, deveriam ter sido levados à tributação, pois são "subvenções correntes para custeio ou operação", conforme o prescrito no art. 392 do RIR/99, combinado com o **PN CST 112/1978**. Estamos afirmando, portanto, que não existe, por auto-evidência, documento algum, decorrente da lei concessiva de subvenções para custeio que tenha o condão de comprovar que as doações recebidas pela fiscalizada do Estado de Santa Catarina sejam subvenções para investimento.*

Qualquer exigência retórica de que a autoridade fiscal tem a obrigação de analisar documentos irrelevantes beira o absurdo e está em ostensivo confronto com o bom senso.

*Não obstante, conforme já esclarecemos anteriormente, e, a título de rememoração, para as subvenções concedidas pelos supra referidos textos legais poderem ser consideradas como subvenções para investimento **"impõem-se, também, a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos Investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (vide item 2.12 do PN CST 112/1978).***

*A subvenção concedida à fiscalizada pelo Estado de Santa Catarina deveria ser destinada ao menos **"à aplicação em bens ou direitos" integrantes do ativo fixo, essa a finalidade última das subvenções para investimento, objeto do Decreto-lei nº 1.598/1977"** (vide item 2.11 do PN CST 112/1978).*

Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

"Nesse sentido, o PN CST 112/1978 exige "efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico ", bem como "sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado " (vide item 2.12 do PN CST 112/1978). A sincronia é da intenção. O subvencionador deseja expressamente que o valor da subvenção seja destinado a determinado investimento. E o subvencionador que fixa a natureza da subvenção. O subvencionado utiliza aqueles valores para a realização do determinado investimento. A expressão "sincronia de intenção" foi utilizada com o sentido de coincidência de vontades"."

Cientificado dos autos de infração em 19/06/2015 (fls. 984), o contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 996 a 1027), onde efetuou diversas alegações que foram assim sintetizadas pelo relator do acórdão ora recorrido:

Em vista do exposto acima, conclui que: i) os autos de infração ora rechaçados não estão de acordo com o art. 142 do CTN, haja vista que não foi apurada devidamente a ocorrência dos fatos geradores, em flagrante vício material; ii) O único motivo pelo qual a fiscalização teria considerado as subvenções em tela como "para custeio e operação" é o fato de que os recursos não foram aplicados em bens do ativo fixo, como fixa o item 2.11 do PN CST 112/78; iii) As subvenções em comento são classificadas como "para investimento", tendo o CARF, inclusive, já reconhecido tal classificação no Processo nQ 10920.724243/201251, em que a Impugnante é parte; iv) A Impugnante cumpriu com os ditames legais na qualidade de subvencionada; v) Não incide PIS e COFINS sobre crédito presumido de ICMS, posto que tais valores não representam ingresso de recursos, tampouco receita auferida; vi) É indevida a exigência cumulada da multa isolada de 50% de que trata o art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96 e da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, nos termos da Súmula CARF nº 105; vii) O valor R\$ 1.388.654,08 lançado a título de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa de CSLL no período de 10/2012 está equivocada;

No julgamento realizado em 25/11/2015, a 2ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, afastou a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgou parcialmente procedente os lançamentos, afastando apenas a multa isolada de CSLL do período outubro de 2012, no valor de R\$ 1.388.654,08. As exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, bem assim, as demais multas isoladas de IRPJ e de CSLL, foram mantidas conforme Acórdão nº 06-53.604, assim ementado:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA. ERRO DE CÁLCULO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%, devendo ser cancelada a multa de período em que equivocadamente foi considerada contribuição a pagar.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXIGÊNCIA DE PERFEITA SINCRONIA ENTRE

SUBVENCIONADOR E SUBVENCIONADO. EXIGÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL.

Para que um incentivo fiscal seja qualificado como subvenção para investimento, não basta o animus da autoridade estatal concedente, sendo necessária a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, exigindo-se que o instrumento legislativo que concede a subvenção disponha expressamente sobre a obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO NÃO CARACTERIZADA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

O PIS incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação, alcançando os incentivos fiscais, os quais somente não são tributáveis as subvenções para investimento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO NÃO CARACTERIZADA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A Cofins incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação, alcançando os incentivos fiscais, os quais somente não são tributáveis as subvenções para investimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

Nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, houve recurso de ofício relativo à multa isolada de CSLL exonerada.

Regularmente cientificado, em 15/12/2015, do Acórdão 06-53.604 - 2ª Turma da DRJ/CTA, a recorrente apresentou, em 12/01/2016 recurso voluntário alegando, em síntese, no item "IV.1 - DO ÚNICO REQUISITO TIDO PELA FISCALIZAÇÃO E PELO ACÓRDÃO RECORRIDO COMO OFENDIDO - DA DESNECESSIDADE DE DESTINAÇÃO DAS SUBVENÇÕES AO ATIVO FIXO DA EMPRESA":

- O acórdão recorrido corroborou o equivocado entendimento da autoridade lançadora de que só se considera como subvenção para investimento quando, ao menos, tal benefício fiscal é destinado/aplicado em bens do ativo imobilizado;

- O único motivo pelo qual a fiscalização classificou as subvenções concedidas pelo Estado de Santa Catarina como subvenções para custeio seria o fato de que elas não foram aplicadas em bens ou direitos integrantes do ativo fixo;

- A fiscalização pautou sua conclusão no art. 392 do RIR/99 c/c o Parecer Normativo CST nº 112/78, porém, referido parecer é ilegal porque o art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/71, ao definir as subvenções para investimento, em momento algum menciona que a aplicação das subvenções deve ser realizada no ativo fixo;

- O fator determinante para a caracterização de uma subvenção para investimento reside na intenção do poder público em fomentar a expansão de empreendimentos econômicos, não havendo que se falar na destinação específica e casada do recursos;

- Traz jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais com o entendimento de que não é necessária a efetiva e específica aplicação dos recursos recebidos do Poder Público para que tais valores sejam reconhecidos como subvenções para investimento;

- Ao rechaçar as conclusões do acórdão recorrido sobre a inaplicabilidade ao caso concreto da jurisprudência citada na peça impugnatória afirma: (i) O Parecer Normativo nº 112/78 não pode ser o alicerce para exigências tributárias e só faria sentido para a autoridade fiscal em vista de sua vinculação funcional; (ii) Ao permitir o descasamento entre o recebimento do benefício e sua aplicação, a Câmara Superior de Recursos Fiscais prestigia a intenção do legislador em fomentar e expandir as atividades econômicas (iii) Em assim permitindo, convalida o entendimento de que não é necessária a específica aplicação de recursos para fins de configuração da subvenção para investimento;

- Ao analisar as subvenções concedidas pelo estado de Santa Catarina à recorrente, o CARF reconheceu que, afastada a aplicação ilegal do Parecer Normativo nº 112/78, não pode a fiscalização deixar de demonstrar os motivos pelos quais entende que as subvenções seriam para custeio;

- Destaca que tanto a fiscalização quanto a DRJ não adentraram a análise da documentação fornecida pela recorrente de que o benefício concedido pelo estado de Santa Catarina possui todas as características de subvenções para investimento, por ser esta análise desnecessária em vista do entendimento de que só haveria subvenção para investimento caso os recursos tivessem sido ao menos destinados ao ativo fixo;

- Entende ser impossível de ser realizada nesse momento a análise da natureza da presente subvenção visto que a fiscalização não adentrou neste mérito, todavia, anexou ao processo motivos pelos quais entende que as subvenções concedidas pelo estado de Santa Catarina são classificadas como para investimento;

Em seguida, no item IV.2 - DA NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE SUBVENÇÕES (CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS), defende-se:

- As subvenções não são receitas da empresa portanto, pouco importa se há ou não previsão para exclusão de tais valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que não se está diante da hipótese de incidência do PIS e da COFINS;

- Independentemente das classificações relacionadas às subvenções, tais benesses fiscais não correspondem ao fato impositivo tributável do PIS e da COFINS

estabelecido nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, haja vista que não representam capacidade contributiva ou manifestação de riqueza da pessoa jurídica;

- O legislador ordinário, ao definir no art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 a receita bruta da pessoa jurídica como a totalidade das receitas auferidas, confirma o entendimento de que são receitas tributáveis somente aqueles ingressos que se incorporam definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica e que representam novas receitas;

- O critério material de incidência do PIS e da COFINS deve ser considerado como sendo todo o ingresso de valores no patrimônio da pessoa jurídica que venha a integrar o seu patrimônio, não se confundindo com mera movimentação de valores;

- O crédito presumido em questão não representa ingresso de recursos ao patrimônio da empresa, portanto, não há dúvida que ele não constitui riqueza reveladora de capacidade contributiva, motivo pelo qual tais valores não são tributáveis pelo PIS e pela COFINS;

- Não há lógica em se permitir que o estado federado perca receita com a renúncia fiscal e, pelo mesmo motivo, a União aumente sua arrecadação com a inclusão destes valores na base de cálculo do PIS e da COFINS. Tal pretensão, a toda evidência, fere o princípio federativo e a autonomia das pessoas políticas;

- As subvenções em tela são classificadas na modalidade "para investimento", o que reforça ainda mais o direito de a Impugnante não ser tributada pelo PIS e a COFINS; Diferentemente das receitas as subvenções devem ser mantidas no patrimônio líquido em conta de reserva com destinação limitada (não podem ser distribuídas aos sócios, tampouco computar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios);

- Cita acórdãos do CARF onde as autuações foram canceladas ante a confirmação de que os valores recebidos pelo contribuinte seriam subvenção para investimento;

- Ao dispor sobre o tratamento das subvenções para investimento, o art. 18, inc. I, da Lei nº 11.941/09 menciona apenas que a empresa deve reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência. Em nenhum momento a legislação menciona que as subvenções para investimento são consideradas receitas da empresa. O único regramento é de que tais valores transitem em contas de resultado e sejam excluídos da apuração do lucro real;

- A previsão legal de que as subvenções devem transitar em contas de resultado não pode ser levada a cabo a ponto de permitir a incidência do PIS e da COFINS como se receitas fossem;

- A Lei nº 12.973/14 promoveu alterações nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, as quais passaram a consignar, expressamente, que os valores de subvenções para investimentos não integram as bases de cálculo do PIS e da COFINS, respectivamente, corroborando o seu entendimento.

Prossegue em seu recurso questionando a aplicação da multa isolada no item IV.3 - DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA (ART. 44, II, 'B',

DA LEI Nº 9.430/96) APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL do recurso:

- Caso a autuação não seja cancelada deve ser reconhecida a inexigibilidade das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas pois as mesmas estão sendo exigidas em conjunto com a multa de ofício de 75%, o que resulta na duplicação de penalidade sobre a mesma suposta infração;

- Aduz que o acórdão recorrido, ao invés de prestigiar o entendimento sumulado do CARF, afastou a aplicação da Súmula nº 105 sob a alegação de que ele não é unânime e a transcrição de precedentes antigos e anteriores à edição da referida súmula;

- Rebate o argumento do acórdão recorrido de que não há coincidência de base de cálculo na aplicação das multas, afirmando que o valor do tributo utilizado para lançamento, tanto fez parte do crédito tributário lançado de ofício, bem como para o cálculo da multa isolada.

Por fim, requer o reconhecimento da total improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL e multas correlatas, posto que a imposição de requisito previsto no item 2.11 do PN CST nº 112/78 não possui amparo legal. Pugna também pela improcedência dos valores exigidos a título de PIS e COFINS e multas correlatas, vez que as subvenções não representam ingresso de recursos, tampouco receita auferida, bem assim, a existência de previsão legal expressa para exclusão das subvenções para investimento das bases de cálculo dessas contribuições. Pede também o reconhecimento da improcedência da exigência cumulada da multa isolada de 50% e da multa de ofício de 75%.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo. Relatora.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e dele conheço.

DA NATUREZA DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS PELO ESTADO DE SANTA CATARINA À RECORRENTE

A matéria subvenções, na legislação tributária federal, foi tratada, inicialmente, pela Lei nº 4.506/64, que assim dispôs:

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 termo “subvenções correntes, para custeio ou operação” tem origem na Lei nº 4.320/64, que determinou normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados. No referido diploma legal e sob a ótica desses entes, as subvenções são espécies de transferências correntes, haja vista a inexigibilidade de qualquer contraprestação direta em bens ou serviços, e seriam destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas.

Vê-se, portanto, que o conceito de subvenções do art. 44, inciso IV, foi ampliado em relação ao original constante da Lei nº 4.320/64, para incluir como subvencionadores tanto as pessoas jurídicas de direito público como as de direito privado. Observe-se, entretanto, que em ambos os casos não foram feitas considerações acerca da destinação que as pessoas jurídicas subvencionadas dariam às receitas recebidas.

Com o advento do § 2º, do art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598/77, foi incluída na legislação tributária tratamento diferenciado às subvenções para investimento:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

~~*III - prêmio na emissão de debêntures;*~~ *(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

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; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, extrai-se que, as subvenções para investimento com recursos oriundos das pessoas jurídicas de direito público, desde que destinadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não são consideradas receitas tributáveis para fins da legislação do imposto de renda.

Diante do novo contexto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifestou através do Parecer Normativo nº 112/78:

2.11 Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (D.O.U. 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 um confronto 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, não nas suas despesas, mais 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 da 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 n.º 2/78.

[...]

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra "b" do Decreto-lei n.º 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I- As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO , o resultado não-operacional;

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

III- As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV- As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

Dessa forma, o parecer conclui que, para fins de tributários, as subvenções de investimento são as que apresentam as seguintes características:

- A intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- A efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;
- O beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

No caso das subvenções concedidas pelo Estado de Santa Catarina, o Tratamento Tributário Diferenciado nº 115000001135169 foi concedido com fundamento no

art. 148-A do Anexo II, ao Decreto nº 2.870/2001 (RICMS/SC), para o período de vigência entre 09/2007 a 12/2011 (fls. 818,819). Já o Tratamento Tributário Diferenciado nº 115000004486400, relativo aos benefícios concedidos para o período de 01/2012 a 12/2012, o fundamento legal utilizado foi o art. 43 da Lei nº 10.297/96, c/c art.2º da Lei Complementar nº 541/2011.

Os benefícios fiscais concedidos consistiam, em síntese: (i) no diferimento do ICMS na importação de mercadorias para importadoras de grande porte (Art. 148 - A e seu § 3º, c/c art. 144, do Anexo II); (ii) no diferimento parcial nas operações internas com empresa interdependente; (iii) no aproveitamento de crédito presumido nas operações subsequentes à importação de mercadorias ao qual tenha sido concedido o regime especial do art. 148 - A c/c art. 144, do Anexo II.

A seguir, transcrevo a base legal do benefício usufruído pelo contribuinte nos anos-calendário de 2010 e 2011, especificamente, o art. 144 e os §1º e 2º do art.148-A:

Art. 144. Na saída de produtos de informática resultantes da industrialização, e que atendam as disposições contidas na Lei federal nº 8.248, de 1991, o crédito presumido de que trata o art. 142, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, será equivalente a 96,5% (noventa e seis inteiros e cinco décimos por cento).

[...]

Art. 148-A. Na saída subsequente à importação de mercadorias diversas das referidas nesta Seção, poderá ser concedido o benefício fiscal previsto no “caput” do art. 144, atendido o estabelecido neste artigo.

§ 1º O disposto neste artigo:

I - dependerá de concessão de regime especial pelo Secretário de Estado da Fazenda;

II - somente será aplicado à empresa que, cumulativamente:

a) seja signatária de protocolo de intenções firmado com o Estado;

b) gere no mínimo 30 (trinta) empregos diretos, no estabelecimento beneficiário ou em estabelecimento do grupo, situado neste Estado, a partir de, no máximo, 180 (cento e oitenta) dias contados da concessão do benefício, mantendo-os durante todo o período de fruição;

“b” – Redação da Alt. 1798 – vigente de 27.10.08 a 30.09.10:

b) gere, ou passe a gerar, no mínimo 25 (vinte e cinco) empregos diretos relacionados à atividade finalística da empresa;

c) cujas atividades resultem em elevado impacto e alavancagem da economia catarinense;

d) contribua com o Fundo instituído pela Lei nº 13.334, de 2005, em montante ajustado no protocolo de que trata o inciso I;

e) – REVOGADA.

f) – REVOGADA.

g) realize operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda:

“g” - Redação da Alt. 2001 - vigente de 28.05.09 a 30.09.10:

g) realize operações de saída com mercadorias importadas:

1. nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de reais); e

2. a cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais);

h) – REVOGADA.

i) utilize serviços de despachante aduaneiro residente e domiciliado neste Estado ou de Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado de Santa Catarina, para execução das liberações de importação junto aos órgãos intervenientes;

“i” – Redação ACRESIDA Alt. 1799 – vigente de 27.10.08 a 30.09.10:

i) utilize serviços das Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado de Santa Catarina, para execução das liberações de importação junto aos órgãos intervenientes.

“j”- Redação ACRESIDA Alt. 2399 – vigente de 01.10.10 (Dec. 3484/10, art. 2º) a 02.01.11:

j) realize operações de importação, quando se tratar de operações por conta e ordem de terceiros:

1. nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R\$ 330.000.000,00 (trezentos e trinta milhões de reais) considerando para esta finalidade o valor aduaneiro acrescido dos tributos federais e despesas aduaneiras;

2. a cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R\$ 470.000.000,00 (quatrocentos e setenta milhões de reais) considerando para esta finalidade o valor aduaneiro acrescido dos tributos federais e despesas aduaneiras;

III - REVOGADO.

IV – implicará vedação ao aproveitamento de qualquer crédito fiscal relacionado à mercadoria importada, inclusive o incidente sobre a prestação de serviço a ela relativa;

V – não se aplica:

a) cumulativamente com qualquer outro benefício constante na legislação tributária, exceto com aqueles relacionados à redução da base de cálculo, hipótese em que a carga tributária final incidente sobre a operação própria não poderá resultar em valor menor que aquele apurado com base exclusivamente no benefício previsto neste artigo; e

b) à importação de bens e mercadorias usados, exceto se atendidas cumulativamente as seguintes condições (Lei nº 14.605/08):

1. destinar-se ao ativo permanente do importador; e

2. não possuir similar produzido em território catarinense;

c) no caso de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, salvo se solicitado em requerimento fundamentado pelo interessado e autorizado pelo Secretário de Estado da Fazenda, quando o adquirente ou encomendante se enquadre em quaisquer das seguintes hipóteses:

1. contribuinte que tenha sido detentor nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias de tratamento diferenciado relativo à mercadoria importada, por qualquer de seus estabelecimentos;

2. pessoa estabelecida ou domiciliada neste Estado que tenha promovido nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias importação de mercadoria com idêntica classificação fiscal, estendendo-se a vedação, em iguais condições, ao destinatário de mercadoria importada por intermédio de terceiro estabelecido neste Estado, a sua conta e ordem ou em razão de encomenda;

3. estabelecimento de empresa de cujo capital participe ou tenha participado sócio ou acionista e respectivo cônjuge de empresa detentora, nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias, de tratamento diferenciado relativo à mercadoria importada;

4. estabelecimento de empresa que mantenha relação de interdependência com empresa detentora, nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias, de tratamento diferenciado relativo à mercadoria importada;

5. a estabelecimento importador, por conta própria ou por encomenda, que revenda mercadoria importada para outro estabelecimento catarinense que tenha praticado operação com beneficiário de tratamento diferenciado relativo à importação de mercadoria para comercialização, nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias.

6. nas demais modalidades de importação, previstas na legislação federal, quando, na operação de saída, subsequente à importação, o destinatário se enquadre em quaisquer das hipóteses previstas nos itens 1 a 5;

“c” – Redação da Alt. 2083 - vigente de 26.08.09 a 30.09.10:

c) no que se refere ao tratamento tributário de que trata o § 2º, salvo se autorizado pelo Secretário de Estado da Fazenda, às operações com destino:

1. a estabelecimento de contribuinte que tenha sido detentor, nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias, de tratamento diferenciado relativo à mercadoria importada;

2. a pessoa estabelecida ou domiciliada neste Estado que tenha promovido, nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias, importação de mercadoria com a mesma classificação fiscal, estendendo-se a vedação, em iguais condições, ao destinatário de mercadoria importada por intermédio de terceiro estabelecido neste Estado, a sua conta e ordem ou em razão de encomenda;

3. aos demais estabelecimentos do mesmo titular daqueles referidos nos itens 1 e 2;

4. a estabelecimentos de empresa de cujo capital participe ou tenha participado sócio ou acionista e respectivo cônjuge de empresa detentora, nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias, de tratamento diferenciado relativo à mercadoria importada;

5. a estabelecimentos de empresa de cujo quadro funcional faça parte, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercida sobre outra denominação, pessoa que exerça função semelhante em empresa detentora, nos últimos 360 (trezentos e sessenta) dias, de tratamento diferenciado relativo à mercadoria importada.

§ 2º O percentual de crédito presumido será definido no protocolo a que se refere o § 1º, II, “a”:

I - tendo como limite máximo o fixado no art. 144; e

II - levando em consideração os efeitos decorrentes de benefícios concedidos por outras unidades da Federação em desacordo com o que determina a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Reproduzo, em seguida, a base legal do benefício usufruído no ano-calendário de 2012, ou seja, o art. 2º da Lei Complementar nº 541/2011 e o art. 43 da Lei nº 10.297/96,

Art. 2º Com vistas a garantir a competitividade de empreendimento instalado ou que vier a se instalar em território catarinense, fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a conceder tratamento tributário diferenciado

relativo ao ICMS, de forma a compensar os efeitos de benefício tributário ou financeiro concedido ou prometido por outra unidade da Federação, com inobservância de lei complementar federal que disponha sobre a matéria.

Art. 43. Fica o Poder Executivo autorizado, sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceda benefícios fiscais ou financeiros de que resulte redução ou eliminação, direta ou indiretamente, de ônus tributário, com inobservância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, a tomar as medidas necessárias para a proteção dos interesses da economia catarinense

Da leitura dos instrumentos legais que fundamentaram a concessão dos benefícios nos anos de 2010, 2011 e 2012, verifica-se que neles não constam quaisquer disposições expressas de que a intenção do Estado de Santa Catarina, ao conceder as subvenções, era estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Inferências sobre as intenções do ente subvencionador também não são suficientes para que as transferências de recursos sejam caracterizadas como subvenções para investimento.

Considerando-se que o ato legal concessório do benefício é determinante na determinação de sua natureza, deve nele constar, explicitamente, a intenção da pessoa jurídica subvencionadora. Neste sentido, correto o entendimento da autoridade lançadora e do acórdão recorrido, ao afirmarem que os atos legais não trazem disposições apontando que a intenção do governo seria criar a subvenção com a finalidade específica de investimentos.

No Protocolo de Intenção firmado com o Estado de Santa Catarina em 26/07/2007 (fls. 98 a 105) consta que seu objetivo seria a expansão da atividade empresarial da empresa, culminando com o aumento da utilização de mão de obra, de serviços e geração de renda para o ente subvencionador. Já o Protocolo de Intenções de 14/09/2011 (fls. 114 a 122) tem como objeto estabelecer condições que possibilitarão às partes viabilizar a manutenção e expansão da atividade da empresa no Estado.

Em ambos os Protocolos de Intenções, entretanto, não houve assunção por parte da recorrente de quaisquer obrigações específicas de investimento, não sendo possível nem mesmo identificar o tipo de investimento que seria realizado e a forma que o mesmo seria implementado para que seus objetivos fossem atingidos. Consta do Relatório de Atividade Fiscal, que nos termos do item 2.12. do Parecer Normativo CST nº 112/78, além da intenção do subvencionador, para a caracterização das subvenções para investimento, é necessária a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário.

Os compromissos assumidos pela recorrente, são genéricos, sem metas que permitam ao Estado de Santa Catarina controlar a efetiva aplicação em investimentos dos recursos subvencionados, senão vejamos:

A - PROTOCOLO FIRMADO EM 26/07/2007

Seção II

Dos Compromissos da Empresa

Cláusula Segunda - Para a consecução dos objetivos deste PROTOCOLO, a EMPRESA, no estrito cumprimento da legislação tributária e desde que plenamente assegurada a assinatura de Regime Especial próprio, as condições de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do empreendimento, comprometem-se a:

I. incrementar a atividade por ela desenvolvida de industrialização ou serviços de logística ou comercialização de produtos acabados ou semi-acabados, importados do exterior do país, e que imprimam considerável movimentação portuária, rodoviária e aeroportuária no Estado de Santa Catarina;

II. continuar a investir em tecnologia apropriada à sua atividade-fim. de modo a contribuir à criação de um pólo de excelência no Estado de Santa Catarina;

III. gerar ou passar a gerar no mínimo 25 (vinte e cinco) empregos diretos, devendo manter tais postos gerados enquanto perdurar provável Regime Especial que lhe seja conferido em razão deste Protocolo;

IV. ampliar e aprimorar o treinamento à mão-de-obra já contratada localmente, e em especial aos novos postos de trabalho que serão gerados em razão deste Protocolo;

V. utilizar para os fins empresariais, no que couber, serviços e insumos prestados ou produzidos no Estado de Santa Catarina;

VI. contribuir para o Fundo instituído pela Lei nº 13.334, de 2005, o equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da operação, nos exatos termos na alínea "d", do inciso II, do §1º, do art. 148-A, da Seção XXX, do Anexo 2, do RIC MS/SC;

VIII. estimular e manter o desenvolvimento de uma economia de serviços e a geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina;

Cláusula Terceira - Observados os termos e condições previstas neste PROTOCOLO, a EMPRESA deverá manter os seus estabelecimentos no Estado de Santa Catarina, pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, iniciando-se a sua contagem a partir da assinatura de regime especial próprio

B - PROTOCOLO DE INTENÇÕES FIRMADO EM 14/09/2011

CLÁUSULA SEGUNDA - DOS COMPROMISSOS DA EMPRESA.

A EMPRESA se compromete, para a consecução dos objetivos deste PROTOCOLO, no estrito cumprimento do disposto no Tratamento Tributário Diferenciado a ser concedido, a:

I - alcançar em suas operações de saída com mercadoria importada, faturamento bruto anual não inferior a R\$ 250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais);

II - manter no seu quadro de funcionários, e enquanto este estiver em vigência, no mínimo 30 (trinta) postos de trabalho devidamente registrados, considerando a empresa beneficiária e outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico situadas em território catarinense;

III - utilizar serviços de operadores logísticos (armazenagem, manuseio, movimentação e distribuição) estabelecidos em Santa Catarina, devidamente habilitados pelos órgãos anuentes;

IV - contratar, preferencialmente, a prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas com empresa transportadora estabelecida no Estado de Santa Catarina;

V - requerer à Secretaria de Estado da Fazenda o enquadramento em tratamento tributário diferenciado, consignando os documentos requeridos, bem como fazer prova de atendimento das exigências previstas na legislação tributária relativas à sua concessão (Anexo 6 do RICMS/SC);

VI - contribuir para o :

a) Fundo Estadual de Defesa Civil, instituído pela Lei nº 8.099, de 1990, em montante equivalente a 0,2 % (dois décimo por cento) do valor da operação própria com mercadorias alcançadas pelo tratamento tributário diferenciado; e

b) Fundo Social, instituído pela Lei nº 13.334, de 2005, em montante equivalente a 0,6 % (seis décimos por cento) do valor da operação própria com mercadorias alcançadas pelo tratamento tributário diferenciado.

§ 1º Para fins de cumprimento da meta prevista no inciso I será considerada a totalidade das operações realizadas pelos estabelecimentos da EMPRESA situados em território catarinense alcançados pelo tratamento tributário diferenciado concedido com base neste PROTOCOLO, inclusive, se for o caso, das operações com produtos produzidos a partir de mercadorias importadas.

Com relação à quantidade mínima de empregos relacionada no inciso III do protocolo firmado em 26/07/2007 e no inciso II do protocolo de 14/09/2011, merecem ser feitas as seguintes considerações:

(i) Estabelecer uma quantidade mínima de empregados para que se possa ter direito ao benefício, em nada comprova a real necessidade de investimentos. Se no início da obtenção do benefício a empresa já possuir os 25 (exigidos até 30/09/2010) ou 30 empregados (exigidos a partir de 01/10/2010), nenhum tipo de investimento deverá ser feito para que se atinja a quantidade mínima exigida;

(ii) Ademais, caso a empresa beneficiária não possua a quantidade mínima de empregos estabelecida, poderiam ser considerados os empregos de outras empresas do mesmo grupo econômico situadas no Estado de Santa Catarina;

(iii) No caso da recorrente, referida condição em nada implicaria novos investimentos pois, de acordo com a Fichas 70 - Informações Previdenciárias da Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ/2011 (fls. 523), relativa ao ano-calendário de 2010, desde o início de 2010 o contribuinte já possuía a quantidade mínima exigida.

Relativamente ao requisito estabelecido pelo art. 148 – A, § 1º, inciso II, alínea “g”, do Decreto nº 2.8709/2001, que condiciona a aplicação do benefício às empresas que realizarem operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda, em valores superiores a R\$ 350.000.000,00, nos doze primeiros meses subsequentes à concessão do benefício, e superiores a R\$ 500.000.000,00 a cada período de doze meses seguintes, cabem os seguintes esclarecimentos:

(i) Tais valores não significam metas objetivas a serem atingidas pela recorrente, mas sim requisitos estabelecidos indistintamente a todas empresas interessadas na concessão do benefício. Se o faturamento da empresa, anteriormente à concessão do benefício, for superior à meta estabelecida, não será necessário realizar qualquer investimento para fruição do benefício fiscal;

(ii) Observe-se ainda, no caso específico da recorrente, que na cláusula segunda, inciso I, do Protocolo de Intenções firmado em 14/09/2011, o valor mínimo estabelecido para as operações realizadas em 2012 foi reduzido para R\$ 250.000.000,00 (fls. 114 a 122). Ou seja, para usufruir do benefício concedido no ano de 2012, a recorrente poderia até mesmo reduzir suas operações de saída com mercadorias importadas. Impossível, portanto, concluir que o mero estabelecimento de valores mínimos de saídas com mercadorias importadas, teriam como consequência a expansão da atividade empresarial e, menos ainda, que essa expansão decorreria da efetiva e específica aplicação dos recursos subvencionados em investimentos.

(iii) Ademais, nem todo acréscimo no faturamento das pessoas jurídicas beneficiárias de subvenções para investimento, decorrem dos investimentos por ela realizados podendo ter como origens, por exemplo, a alta de preços do mercado ou o aumento de produtividade, sem que isso implique necessariamente em novos investimentos.

Desta forma, acertada a premissa da fiscalização de que da análise dos atos administrativos apresentados pela fiscalizada não se identifica menção a quaisquer obrigações por parte da subvencionada que impliquem em investimento, conforme as orientações do item 2.11 do Parecer Normativo nº 112/78.

O contribuinte alega em sua peça recursal que o acórdão recorrido corroborou o equivocado entendimento da fiscalização de que o único requisito ofendido à caracterização das subvenções para investimentos teria sido a falta de destinação dos recursos

subvencionados ao ativo fixo da empresa . Alega ainda que tal exigência não possui amparo legal, pois em momento algum, o art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/71 menciona que a aplicação das subvenções deve ser realizada no ativo fixo.

Não assiste razão à recorrente. Primeiro porque este não foi o único motivo que motivou a exigência fiscal. No extenso Relatório da Atividade Fiscal (fls. 928 a 978) o contribuinte detalha as premissas adotadas: *(i) Os benefícios fiscais de subvenção para custeio ou de subvenção para investimento podem ser identificados pela simples leitura da lei que os instituiu;* *(ii) As obrigações que a fiscalizada tem para com o Estado de Santa Catarina, em contraposição aos valores dele recebidos, não se coadunam com o benefício fiscal de "Subvenção para Investimento", em conformidade com as orientações prescritas no PN CST 112/78;* *(iii) A análise dos Atos Administrativos apresentados pela fiscalizada, às fls. 818 a 822 e 98 a 204, (leitura obrigatória) levam o leitor, por exclusão, a concluir que a fiscalizada é beneficiária de Subvenções para Custeio e ou Operação, pois em seus contextos não há a menção de quaisquer obrigações por parte da subvencionada que impliquem em "investimento", conforme as orientações do item 2.11 do PN CST 112/1978."*; para ao fim concluir que os valores de ICMS subvencionados pelo Estado de Santa Catarina são subvenções para custeio, conforme o art. 392 do RIR/99.

Segundo, porque uma vez que não se prestam à auxiliá-la a fazer face às suas despesas usuais, os recursos transferidos para a pessoa jurídica subvencionada com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos deverão, necessariamente, ser aplicados em bens e direitos de titularidade da subvencionada. Considerando que todas as operações realizadas pelas pessoas jurídicas na consecução de seus objetivos sociais devem estar registradas em sua contabilidade, as aquisições de bens e direitos utilizados na expansão das atividades estarão refletidas no ativo não-circulante da subvencionada. Tais registros se prestariam a comprovar que os recursos recebidos para investimento foram efetivamente aplicados em bens do ativo, em um período determinado e em valores compatíveis com a subvenção recebida.

No caso específico da contribuinte, em que os protocolos firmados não demonstraram quais seriam os investimentos a serem realizados com os valores subvencionados, muito menos, que tais investimentos seriam aplicados em bens e direitos não pertencentes ao ativo não-circulante da recorrente, correta a aplicação do Parecer Normativo nº 112/78.

A recorrente questiona a legalidade do Parecer Normativo nº 112/78, e afirma que a exigência fiscal pautada no referido parecer somente fez sentido à autoridade fiscal lançadora em vista de sua vinculação funcional. De igual sorte, não assiste razão ao contribuinte. Referido parecer tem força normativa, e foi utilizado na fundamentação do recente acórdão nº 9191-002.345, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 14/06/2016, nos seguintes termos:

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não em sua despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas

também e efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que cabem observações sobre os itens (1) e (2).

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101-002.335), apenas para acrescentar uma observação em relação ao item (1).

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.

Já em relação ao item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

*Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção*

*Por sua vez, quanto aos demais itens (1, 3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas*

Neste mesmo sentido, aplicando as conclusões do Parecer Normativo nº 112/78, as seguintes decisões do CARF, assim ementadas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

(Acórdão nº 9101-002.345, Sessão de 14/06/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis, como receitas, as subvenções obtidas pelo contribuinte para o custeio de suas atividades, ainda mais quando não demonstrada qualquer exigência concreta e específica a título de investimentos.

(Acórdão nº 1201-001.404, Sessão de 06/04/2016)

A recorrente prossegue em sua defesa sustentando que o "fator determinante para a caracterização de uma subvenção na modalidade "investimento" não reside na necessidade de aplicação específica dos recursos (p.ex. no ativo fixo do subvencionado), mas sim na intenção do poder público em fomentar a expansão de empreendimentos econômicos.

Admitir como pretende a recorrente, que mera disposição acerca da intenção da pessoa jurídica de direito público subvencionadora seja suficiente para caracterização das subvenções em investimento, implica em dispensar a análise dos atos que concederam o benefício, bem assim, a verificação da efetiva aplicação dos recursos subvencionados. Entretanto, conforme já demonstrado, este é um dos requisitos necessários à caracterização das subvenções para investimentos.

Cita ainda entendimento do CARF de que "o dinheiro não precisa ser carimbado" para que se configure a subvenção para investimento. Neste ponto, correto o entendimento da recorrente. A sincronia exigida no tem 2.12 do Parecer Normativo nº 112/78 é a sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não se exige simultaneidade mas sim que os atos concessórios disponham expressamente sobre as obrigações do beneficiário em alocar os recursos em recursos do ativo em um período de tempo determinado.

Por fim, a recorrente argumenta no recurso voluntário que o CARF, em análise das subvenções a ela concedidas pelo Estado de Santa Catarina nos autos do processo administrativo nº 10920.724243/2012-51, reconheceu que, "afastada a aplicação ilegal do

Parecer Normativo nº 112/78, não pode a fiscalização deixar de demonstrar os motivos pelos quais entende que as subvenções seriam para custeio (inteiro teor compondo o Doc. 04 da Impugnação)".

De início, vale lembrar que os acórdãos proferidos por outras turmas de julgamento deste Colegiado não vinculam o julgador, o qual deve pautar suas decisões pelo princípio do livre convencimento motivado, respeitando, obviamente as limitações impostas pelas súmulas e resoluções emitidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo art. 62 do Regimento Interno do CARF.

De acordo com acórdão acima mencionado, anexado às fls. 1054 a 1069, o objeto da autuação do referido processo é a subvenção recebida do Estado de Santa Catarina com fundamento no art. 148 - A, Anexo II, do Decreto nº 2.870/2001 (RICMS/SC), relativa ao ano-calendário de 2007. No presente processo, apenas nos anos de 2010 e 2011, o benefício foi concedido com o mesmo fundamento, entretanto, existem diferenças fáticas relativamente às autuações, devendo cada processo ser analisado separadamente. Ademais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar o recurso especial da Fazenda Nacional, utilizou o Parecer Normativo nº 112/78 para fundamentar suas decisões e negou provimento ao recurso especial da PFN por terem sido comprovados nos autos do processo que ocorreu a efetiva aplicação dos recursos visando a implantação e expansão do empreendimento econômico.

Assim, considerando a ausência dos requisitos necessários à caracterização da subvenção para investimentos nos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina, bem assim, a falta de critérios estabelecidos pelo ente subvencionador para controlar a efetiva e específica aplicação dos valores transferidos, firmei convicção de que os valores subvencionados não visavam à implantação ou expansão das atividades econômicas, devendo ser classificados como subvenções para custeio, na forma do art. 392, inciso I, do RIR/99.

Desta forma, correto o acórdão recorrido, que manteve as exigências de IRPJ.

CSLL

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

PIS E COFINS

A recorrente afirma que, independentemente da classificação das subvenções, tais benefícios fiscais estão fora do campo de incidência do PIS e da COFINS estabelecido nas Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, por não se tratarem de receitas da pessoa jurídica, não havendo capacidade contributiva ou manifestação de riqueza da pessoa jurídica.

Aduz que as receitas tributáveis pela legislação do PIS e da COFINS são somente aqueles ingressos que se incorporam definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica e que representam novas receitas. Dessa forma, o critério material de incidência do

PIS e da COFINS é todo ingresso de valores no patrimônio da pessoa jurídica, não devendo ser confundido com mera movimentação de valores.

Ao final conclui que as subvenções recebidas através de créditos presumidos de ICMS não são tributáveis pelo PIS e COFINS, por não se enquadrarem no conceito de receita previsto nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao definirem os fatos geradores das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, assim dispõem:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

Lei nº 10.833, de 20 de dezembro de 2003:

Art. 1º- A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

Verifica-se, portanto, que a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sujeitam-se à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, exceto as expressamente excluídas pelos art. 5, da Lei nº 10.637/2002 e pelo art. 6º da Lei nº 10.833/2003, a seguir elencadas:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Lei nº 10.833, de 20 de dezembro de 2003

Art. 6ª COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Assim, em virtude da falta de dispositivo legal que permita excluir da base de cálculo das contribuições as subvenções para custeio, correta a tributação dos valores recebidos a título de subvenções para custeio.

Neste sentido, a jurisprudência do Colegiado ao analisar as subvenções concedidas pelo Estado de Santa Catarina:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Os valores do crédito presumido do ICMS, por se caracterizar como receita de subvenção para custeio, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa.

(Acórdão nº 3302-003.199, Sessão de 17/05/2016)

DA MULTA ISOLADA

O recorrente alega inicialmente que as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas estão sendo exigidas em conjunto com a multa de ofício de 75%, fato este que resultaria na duplicação de penalidade sobre a mesma suposta infração.

Não assiste razão à contribuinte. Em virtude da alteração legislativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488/2007, tem-se um novo cenário na aplicação dessas multas. Após a alteração, a base de cálculo da multa deixou de ser a totalidade ou diferença de tributo, e passou a ser o valor do pagamento mensal a título de

estimativa, além de ter havido redução de seu percentual de 75% para 50%. Vejam as alterações:

Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação anterior à Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação posterior à Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Assim, da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", incide sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado, independentemente do período em que seja constatada a falta desse pagamento mensal, seja no período de apuração do IRPJ ou CSLL, ou seja posteriormente ao encerramento do período de apuração. Inexiste previsão legal excluindo a aplicação da multa isolada caso a mesma seja apurada após o encerramento do período de apuração, ao contrário, consta que sua exigibilidade independe da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

Tratam-se, portanto, de penalidades distintas e com previsões legais específicas. A multa de 75% incide sobre o montante do IRPJ e CSLL devidos no final do período de apuração, trimestral ou anual, e tem por base legal o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Por outro lado, a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento mensal

das estimativas, nos casos em que o contribuinte opta pela apuração anual do IRPJ e CSLL, e tem como base legal o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96. Assim, possível a aplicação concomitante das duas penalidades por incidirem sobre bases de cálculo distintas.

Relativamente à aplicação da Súmula nº 105 do CARF, como se vê no enquadramento legal da infração de falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, a multa isolada foi aplicada com fulcro na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/07, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", no percentual de 50%. Não se aplica ao presente caso, portanto, a antes referida Súmula CARF nº 105 por estar fundamentada na redação do antigo art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Assim tem sido o entendimento jurisprudencial deste Colegiado:

*MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.
CABIMENTO.*

Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

(Acórdão 1402-002.259, Sessão de 09/08/2016)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

(Acórdão 9101-002.345, Sessão de 14/06/2016)

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício atende aos pressupostos legais e regimentais, na medida em que o crédito tributário exonerado extrapola o limite mínimo fixado pela Portaria MF nº 3, de 03/01/08 e dele também conhece.

No que tange à multa isolada de CSLL do período de 10/2012, concordo integralmente com a decisão de primeira instância que exonerou referida multa.

De fato, a multa isolada do período de 10/2012, apurada conforme saldo de CSLL a pagar informado na coluna 14 da planilha de fls. 812, se encontra positivo, quando,

na verdade deveria estar negativo, como nos períodos de julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2012.

O raciocínio seguido pela fiscalização foi calcular, para cada mês, a CSLL a pagar, a partir da CSLL apurada considerando a adição das receitas de subvenção (coluna 9 - planilha fls. 811), subtraída da CSLL acumulada nos meses anteriores. Refazendo esses cálculos o acórdão recorrido elaborou a planilha abaixo, onde foram obtidos os mesmos valores da planilha elaborada pela fiscalização, exceto para o mês de 10/2012, cujo valor de R\$ 2.777.308,16, coincidiu, porém com sinal trocado, ou seja, não foi apurada contribuição a pagar:

	CSLL APURADA	(-) CSLL meses anteriores	(=) CSLL a pagar
jan/12	857.379,75		857.379,75
fev/12	1.914.916,40		1.914.916,40
mar/12	1.670.165,91		1.670.165,91
abr/12	1.485.303,03		1.485.303,03
mai/12	1.924.713,90		1.924.713,90
jun/12	1.526.732,05		1.526.732,05
jul/12	3.159.865,23	9.379.211,04	-6.219.345,81
ago/12	4.135.990,66	9.379.211,04	-5.243.220,38
set/12	5.201.836,43	9.379.211,04	-4.177.374,61
out/12	6.601.902,88	9.379.211,04	-2.777.308,16
nov/12	7.284.226,22	9.379.211,04	-2.094.984,82
dez/12	7.729.543,40	9.379.211,04	-1.649.667,64

Assim, correto o acórdão recorrido que cancelou a multa isolada de CSLL do período outubro de 2012, no valor de R\$ 1.388.654,08.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo- Relatora

Processo nº 10920.721761/2015-65
Acórdão n.º **1301-002.132**

S1-C3T1
Fl. 1.197

CÓPIA