



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

**Processo n°** 10925.721988/2016-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-006.721 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2019  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** ELETROCAL INDUSTRIA E COMERCIO DE MATERIAIS  
ELETRÔNICOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012, 01/02/2013 a 28/02/2013

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO.  
COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS E DIREITOS.

No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovada a vinculação e sincronia desses recursos com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

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

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente

convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, relativos aos períodos de apuração janeiro/2012 a dezembro/2012 e fevereiro/2013, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 2/22), no montante total de R\$ 11.010.719,22, e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 24/45), no montante total de R\$ 2.390.591,09 em que se discute a inclusão de valores recebidos pela ELETROCAL do Governo do Mato Grosso do Sul por meio do programa MS-EMPREENDEDOR a título de subvenção incluem ou não a base de cálculo daqueles tributos.

Transcrevo o relatório acostado ao acórdão nº 16-77.982, de lavra da r. DRJ de São Paulo, complementando-o ao final com o necessário.

*Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, relativos aos períodos de apuração janeiro/2012 a dezembro/2012 e fevereiro/2013, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 2/22), no montante total de R\$ 11.010.719,22, e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 24/45), no montante total de R\$ 2.390.591,09.*

*No Termo de Verificação Fiscal (fls. 47/58), o auditor fiscal fundamentou a lavratura dos autos de infração nos seguintes termos:*

*4. DAS SUBVENÇÕES Ao longo do período sob fiscalização, a ELETROCAL recebeu R\$ 66.470.170,99 em subvenções decorrentes do "Programa de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR)", instituído pela Lei Complementar nº 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul e regulamentado pelo Decreto nº 10.604/2001. A ELETROCAL tornou-se beneficiária do MS-EMPREENDEDOR em agosto/2002 sobrevivendo-lhe os Aditivos firmados em dezembro/2002, setembro/2005, novembro/2010, 08/2011 e 05/2012. (anexo SUBVENÇÃO).*

*Vale dizer que o tratamento contábil das subvenções foi alterado a partir de 2008. Até então, a contabilização das doações e subvenções para investimentos era feita em conta de reserva de capital. Com o advento da Lei nº 11.638/2007, que revogou a alínea "d" do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, as subvenções passaram a transitar pelo resultado. Mas a alteração contábil não significou mudança do tratamento tributário aplicável às subvenções, até porque em nenhum momento a Lei nº 11.638/2007 dispôs sobre tributação de doações e subvenções governamentais. Ao contrário, permanecem em vigor os dispositivos que dispõem sobre a tributação, ou não, desses recursos governamentais, embora agora tenham que transitar pelo resultado.*

*Assim, as subvenções foram levadas ao resultado contábil da ELETROCAL por meio de lançamentos contábeis (anexo LANÇAMENTOS CONTÁBEIS – SUBVENÇÃO) no valor de R\$ R\$ 66.470.170,99.*

*Concomitantemente, a ELETROCAL deduziu do valor do ICMS a recolher (conta contábil 2110201000003 - ICMS A RECOLHER) que seria devido sobre as operações de todos seus estabelecimentos, inclusive o sul-mato-grossense, o valor relativo a indigitada subvenção, conforme se apura do demonstrativo constante do anexo ICMS A RECOLHER.*

*(...)Por sua vez, o montante aplicado pela ELETROCAL na implantação ou expansão de suas atividades na unidade situada em Nova Andradina MS, em todo o ano de 2012, foi de R\$ 199.053,75 (cento e noventa e nove mil cinquenta e três reais e cinco centavos), conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02. (anexo TIF 02).*

*A ELETROCAL quando da apuração do lucro real excluiu integralmente o benefício fiscal recebido do governo sul-mato-grossenses sob o pretexto de que seriam "subvenções para investimento". Por sua vez, não inclui tais valores na base de cálculo do PIS e da COFINS sob o mesmo argumento. No entanto, esta Fiscalização entende que a subvenção em apreço se trata de subvenção para CUSTEIO, devendo então ser considerada na base de cálculo das citadas contribuições. É o que se passa a demonstrar.*

*4.1. DA DISTINÇÃO ENTRE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS E SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO* Importa registrar, de início, que as subvenções recebidas por empresas, mediante a transferência de recursos por pessoas jurídicas de direito público, podem ser de duas espécies, dependendo da sua aplicação, quais sejam: CUSTEIO ou INVESTIMENTO. Tal diferenciação é fundamental para definir o tratamento tributário aplicável à subvenção. Vejamos.

*Na seara do IRPJ, e conforme previsão do art. 443 do RIR/1999, as subvenções para INVESTIMENTO não são computadas na apuração do lucro real, desde que atendidos os requisitos estipulados nos incisos do referido artigo, bem como no art. 545 e parágrafos do RIR/1999. Por outro lado, a subvenção para CUSTEIO deve integrar o lucro operacional do beneficiário e, conseqüentemente, o resultado fiscal (RIR/1999, art. 392, I). Isso porque não há previsão para sua exclusão do lucro real (RIR/1999, art. 250).*

*Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 112/1978 (publicado no DOU de 11/01/1979) definiu as características essenciais das subvenções para custeio e investimento e seus reflexos tributários. Apesar de tratar-se de normatização sem força de lei, expedida pela própria Administração Tributária, na ausência de regulamentação ordinária, tal Parecer se enquadra no conceito de legislação tributária, na forma do artigo 96 do Código Tributário Nacional.*

*Vejamos como o PN CST nº 112/1978 distingue as subvenções para custeio das subvenções para investimento.*

*(...)*

*Pois bem, segundo o PN CST nº 112/1978, somente se tem uma subvenção para investimento quando os recursos são efetiva e especificamente aplicados, pelo beneficiário, na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Do contrário, trata-se de subvenção corrente, para custeio, que não exige uma aplicação específica dos recursos.*

*4.1.2 DO BENEFÍCIO PREVISTO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 93/2001 DO ESTADO DO MS – SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO – INCLUSÃO NA BC DO PIS E DA COFINS O benefício previsto na Lei Complementar nº 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul regulamentada pelo Decreto nº 10.604/2001, consiste basicamente na redução do ICMS devido pelo beneficiário.*

*Nos termos da referida Lei, em especial seu art. 2º, o programa MS-EMPREENDEDOR é instrumento de política fiscal ou de fomento à industrialização do Estado do Mato Grosso do Sul e à circulação de bens econômicos em seu território. Não por outro motivo que o Termo de Acordo firmado entre o Estado do Mato Grosso Sul e a ELETROCAL previa que esta deveria faturar através da unidade de Nova Andradina/MS parcelas cada vez maiores de seus produtos, ainda que o acabamento final tivesse sido efetuado em outro Estado, conforme Cláusula Primeira, inciso III, do Termo de Acordo (em 01/08/2002) firmado entre ELETROCAL e o Estado do Mato Grosso do Sul. (anexo SUBVENÇÃO).*

*Objetivamente pode-se afirmar que o MS-EMPREENDEDOR não cumpre requisito essencial ao enquadramento de subvenção para investimento, qual seja: efetiva e específica vinculação do produto da subvenção com o projeto de implantação ou expansão do empreendimento econômico planejado pelo beneficiário. Até porque a ELETROCAL esteve obrigada a recolher ao Fundo Estadual de Apoio à Industrialização (FAI/MS) o valor correspondente a 2,5% do montante fruído no período de apuração do ICMS. Ou seja, o próprio programa determinava a destinação de parte dos recursos dele decorrentes para fim diverso do projeto econômico aprovado. Senão vejamos:*

*(...) Porém, a mais evidente constatação de que os benefícios pela ELETROCAL não foram aplicados na implantação ou expansão de suas atividades no Mato Grosso do Sul decorre do descompasso entre: (i) o valor auferido como subvenção em 2012 (mais de R\$ 66 milhões); e (ii) o montante aplicado na implantação ou expansão de suas atividades na unidades de Nova Andradina que em 2012 foi de R\$ 199.053,75. (conforme anexo TIF 02). Dito isto, resta a indagação: afinal, onde está a "expansão do empreendimento econômico" da ELETROCAL no Mato Grosso do Sul? A empresa recebeu R\$ 66.470.170,99 em*

*subvenções (redução do ICMS) no ano de 2012 e, no mesmo período, investiu apenas R\$ 199.053,75 na unidade beneficiária do programa MS-EMPREENDEDOR.*

*Por sua vez, e de acordo com a Lei nº 4.506/1964, art. 44, IV, as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público, integram a receita bruta operacional do beneficiário.*

*(...)*

*No mesmo sentido vão as normas contábeis. Veja-se o que dispõe a Norma Brasileira de Contabilidade que versa sobre subvenção e assistência governamentais (NBC TG 07):*

*12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.*

*(...)15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:*

*(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;*

*(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;*

*(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado. (g.n.)*

*De acordo com o art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 1º da Lei nº 10.833/2003, tanto a Contribuição para o PIS/Pasep quanto a COFINS têm como base de cálculo o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo, além da receita bruta da venda de bens e serviços, "todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica". Mais adiante, o § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, bem como o § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, definem as espécies de receitas que não integram as bases de cálculo das referidas contribuições, não excetuando destas as receitas decorrentes de subvenções governamentais.*

*Tendo em vista que: (i) as subvenções recebidas pela ELETROCAL do Governo do Mato Grosso do Sul por meio do programa MS-EMPREENDEDOR são subvenções para custeio; (ii) as subvenções correntes para custeio constituem receita operacional para o beneficiário por expressa previsão legal (Lei nº 4.506/1964, art. 44, IV); (iii) todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS; e (iv) as subvenções não constam do rol de espécies de receitas que, por lei, não integram a base de cálculo das referidas contribuições (§ 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, e § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003); conclui-se que as subvenções recebidas pela ELETROCAL por meio do programa MS-EMPREENDEDOR devem inequivocamente integrar a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS.*

*A seguir o auditor fiscal esclarece os procedimentos adotados com saldos de créditos de PIS/Pasep e Cofins não descontados no próprio mês e que foram por ele aproveitados de ofício, o que teve implicação na apuração das contribuições devidas, já que tais créditos haviam sido utilizados em períodos de apuração posteriores.*

*Cientificada dos autos de infração em 10/11/2016 (fl. 62), a contribuinte apresentou, em 12/12/2016 (fl. 326), impugnação (fls. 327/358), na qual, depois de dizer da tempestividade de sua defesa, alega que:*

- na sua origem, a discussão travada nestes autos diz respeito aos valores contabilizados a título de subvenção, decorrentes do “Programa de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR)”, instituído pela Lei Complementar nº 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul e regulamentado pelo Decreto nº 10.604/2001. Tais valores não foram incluídos na base de ditas contribuições haja vista tratarem-se de inequívocas subvenções para investimento e, ainda que assim não fosse, as subvenções – seja de investimento, seja de custeio - jamais poderiam ser entendidas como receitas aptas a viabilizar a pretendida tributação pelo PIS e COFINS;*
- não há na lei exigência para a plena correspondência entre os valores subvencionados e aqueles investidos e, se houvesse, não existe prazo para essa realização;*
- em nenhum momento o auto de infração demonstra que a empresa descumpriu as exigências firmadas no Termo de Acordo com o Estado do Mato Grosso do Sul, motivo pelo qual a autuação é, no mínimo, inócua;*
- a diferença entre as subvenções de investimento e custeio reside no propósito da transferência dos recursos, o que é definido pela pessoa jurídica de direito público responsável pela subvenção. No primeiro caso (investimento), os recursos têm por objetivo capitalizar a pessoa jurídica que recebe os recursos, enquanto no segundo caso (custeio), o objetivo é disponibilizar recursos para custos e despesas de operações correntes;*

□ *as subvenções para investimentos constituem transferências de capital, o que significa, em princípio, que não constituem lucro nem estarão disponíveis para distribuição como dividendo. Elas deviam ser contabilizadas em reservas de capital antes da promulgação da Lei nº 11.638, de 2007. A partir dessa lei, as subvenções passaram a transitar pelo resultado. Mas a alteração contábil não significou mudança do tratamento tributário aplicável às subvenções, até porque em nenhum momento a Lei nº 11.638, de 2007, dispôs sobre tributação de doações e subvenções governamentais. Ao contrário, permanecem em vigor os dispositivos que dispõem sobre a tributação, ou não, desses recursos governamentais, embora agora tenham que transitar pelo resultado;*

□ *o Parecer Normativo CST nº 112/78 extrapola os limites do Decreto nº 3.000, de 1999, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;*

□ *contrariando pressupostos básicos do Processo Administrativo Fiscal, em especial a observância à legalidade, a fiscalização basicamente ignora a previsão legal e fundamenta a autuação apenas em um Parecer Normativo editado pela RFB;*

□ *para que a subvenção seja de investimento e, portanto, livre de tributação, o Regulamento do Imposto de Renda e o Decreto-Lei nº 1.698, de 1977, exigem unicamente dois requisitos: (a) seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (b) seja corretamente registrada contabilmente para que não seja distribuída como lucro. Em nenhum momento a legislação federal exige que a norma que institua um incentivo imponha a “efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”, como pretende fazer crer a fiscalização ou o Parecer Normativo CST nº 112/78. O que é requerido é tão somente que os incentivos fiscais sejam concedidos como um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, tal qual determinado pela Lei estadual de regência;*

□ *impõe-se investigar a natureza jurídica do benefício fiscal de ICMS. Nesse ponto, os autos de infração foram omissos, pois em nenhum momento debruçaram-se sobre a Lei Complementar nº 93, de 2001, do Estado do Mato Grosso do Sul para fundamentar a classificação como “subvenção de custeio”, isto é, demonstrando que o incentivo recebido não foi efetuado tal qual determina a lei estadual. Nesse sentido, vale destacar que no julgamento recente do processo administrativo nº 10980.724631/2010-65, a CSRF do Carf diz que a análise da legislação estadual é imprescindível para a solução da lide;*

□ *pelo art. 2º da Lei Complementar nº 93, de 2001, do Estado do Mato Grosso do Sul, nota-se que a lei complementar estadual é clara ao estabelecer que os incentivos visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região. No art. 4º dessa mesma lei, fica estabelecido como critério para a concessão do benefício que o empreendimento econômico seja*

*qualificado como “de interesse prioritário ou adicional para o desenvolvimento integrado e sustentável de Mato Grosso do Sul”. Desse modo, é imperioso reconhecer que essa lei estadual manifesta a intenção do Estado do Mato Grosso do Sul em destinar a devolução do ICMS na forma de subvenções para investimento, e não para custeio, como impropriamente entendeu a fiscalização;*

*o Decreto Estadual nº 10.604, de 2001, regulamentou a citada lei complementar estabelecendo exigências para a concessão e manutenção do benefício, indicando que o Estado quer assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos. Nos Termos de Acordo assinados, é possível verificar que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, os quais foram todos integralmente cumpridos, o que não é questionado pela fiscalização. Por isso, não há como admitir que não está presente a manifestação concreta do Estado do Mato Grosso do Sul em subvencionar empreendimentos voltados ao desenvolvimento econômico da Região;*

*a concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as contraprestações estabelecidas. Não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências;*

*a Lei Estadual e os termos de acordo celebrados – são eles que devem ser analisados, expõem de forma clara que o investimento efetuado no novo estabelecimento de Nova Andradina/MS é traduzido (e vem sendo cumprido) de inúmeras formas, seja pela geração de emprego e renda à população, desenvolvimento de programas sociais, desenvolvimento do parque industrial da região, dentre outros fenômenos;*

*os sucessivos aditivos efetuados no termo de acordo com o Estado do Mato Grosso do Sul já denotam de forma inequívoca que o compromisso não só vem sendo cumprido, como supera as expectativas iniciais a ponto de ter sido prorrogado e expandido por mais de uma década;*

*para comprovar a materialidade dos investimentos, a empresa preparou material em anexo que comprova a evolução de todo o processo de expansão da fábrica de Nova Andradina desde 2003 até o presente momento;*

*ao contrário do que defende esta fiscalização, confirmar o investimento na região não perpassa carimbar o dinheiro percebido do Estado do Mato Grosso do Sul, mas sim verificar no plano fático que, conforme premissas estabelecidas na lei estadual e nos sucessivos acordos celebrados, o compromisso entre as partes vem sendo cumprido;*

*em resumo, resta claro que:*

a) as transferências de recursos do Estado do Mato Grosso do Sul, realizados com base na Lei Complementar Estadual n.º 93/2001 e regulamentado pelo Decreto n.º 10.604/2001, constituem subvenção para investimento, pois visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na Região, além da geração de empregos, renda e desenvolvimento da região;

(b) a concessão do benefício, conforme o Decreto n.º 10.604/2001 e Termos de Acordo assinados (doc. 04, cit.) está condicionada a determinadas exigências que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;

(c) o CARF, inclusive mediante posição da CSRF, assentou o entendimento por afastar a tese da “perfeita sincronia”, cabendo a análise da legislação estadual para verificação do atendimento às condições para receber o investimento.

(d) os sucessivos termos aditivos de acordo efetuados entre a Impugnante e o Estado do MS, por si só demonstram de forma inequívoca o regular cumprimento das obrigações pactuadas entre as partes. Lado contrário, a fiscalização sequer buscou abordar a temática sob a ótica da legislação estadual, motivo pelo qual depreende-se que o cumprimento das condições estabelecidas é incontroverso nos autos.

Diante dos fatos e fundamentos acima expostos, fica evidente que foram cumpridos os requisitos do programa MS-Empreendedor, motivo pelo qual é integralmente afastada a aplicação do art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964 e, conseqüentemente, devem os créditos tributários ser julgados de todo insubsistente;

□ independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, **estes registros contábeis jamais podem ser considerados como receitas para fins de tributação pelo PIS e COFINS**. Isso porque a Fiscalização confunde e alarga ainda mais o conceito de receitas para incluir aqui quaisquer entradas, mesmo que a título de reembolso ou recuperação de custos, mesmo que virtuais ou não definitivas;

□ a atuação dos órgãos de julgamento administrativos e do Poder Judiciário têm sido decisivas para conceituar o que seria receita, dentro dos princípios constitucionais que norteiam o Sistema Tributário. Invariavelmente pode-se extrair de todos os julgados sobre o tema que somente os valores que adentram o patrimônio, em caráter de definitividade, podem ser considerados como passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS;

□ no caso dos autos não se tem uma receita recebida, mas sim uma efetiva redução de custo através do abatimento parcial do ICMS devido, portanto não há como sujeitar tais valores à tributação pelo PIS e COFINS: os recursos não se ajustam ao conceito de receita, pois em nenhum momento refletiram o ingresso de valores novos aos cofres da Empresa, apenas uma

*redução parcial da sua carga tributária imposta pelo Estado do MS. Noutras palavras, uma vez que tais valores não se caracterizam como receita nova que integra o patrimônio da empresa, mas é mera recuperação de custo, não podem integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, devendo ser cancelado o crédito tributário consubstanciado no auto de infração ora combatido;*

*□ é ilegal a aplicação de juros de mora sobre as multas de ofício. Essa assertiva decorre de duas razões: (a) inexistência de previsão legal para tal incidência; e (b) a obrigação principal decorre de ato lícito, enquanto a penalidade decorre de ato ilícito. Juros de mora visam indenizar o credor pela privação de seu capital;*

*□ inexistência na Lei nº 9.430, de 1996, ou no CTN algum dispositivo que expressamente assinala a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. E não há que se falar, que o fundamento legal para a cobrança dos juros seria o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96. Isso porque, tal dispositivo é claro em apontar que os juros de mora somente incidirão sobre o débito, nunca sobre a multa aplicável (que, no caso do art. 61, §1º, sequer é multa de ofício, mas de mora);*

*□ o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplica ao caso sob análise, pois a legislação é expressa ao apontar a incidência de juros de mora sobre a formalização de crédito tributário exclusivamente de multa ou juros (isto é, cobrança de multa e/ou juros de forma isolada), o que não é o caso discutido nos autos;*

*□ o art. 161 do CTN é cristalino em apontar que o crédito não integralmente pago será acrescido de juros de mora, “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”. Tem-se, portanto, que também para o CTN os juros incidirão somente sobre o crédito, mas não sobre as multas (penalidades) aplicáveis conjuntamente.*

*A contribuinte cita várias decisões do Carf para dar suporte a todas as argumentações que trouxe na impugnação.*

*A r. DRJ prolatou acórdão assim ementado:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012, 01/02/2013 a 28/02/2013 SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS E DIREITOS.*

*No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovada a vinculação e sincronia desses recursos com a aquisição de bens e direitos referentes a*

*implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.*

*JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.*

*É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012, 01/02/2013 a 28/02/2013 SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS E DIREITOS.*

*No regime de apuração não-cumulativa do PIS/Pasep, valores decorrentes de subvenção constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovada a vinculação e sincronia desses recursos com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.*

*JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.*

*É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido*

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 669-702, em que aduz (i) a ilegalidade do PN CST 112/78, dado que o Regulamento do Imposto de Renda e o Decreto-Lei nº 1.598/77 exigem unicamente dois requisitos: (a) seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (b) seja corretamente registrada contabilmente para que não seja distribuída como lucro.

Sustenta que análise da legislação estadual é IMPRESCINDÍVEL para a solução da lide, o que não teria sido realizado no caso concreto.

Destaca que em nenhum momento o auto de infração demonstra que a Empresa descumpriu as exigências firmadas nos Termo de Acordo com o Estado do Mato Grosso do Sul, que prescreve necessidade de desenvolvimento econômico para a garantia da benesse, a saber: Estimular a transformação dos produtos primários e recursos naturais; ampliar a base produtiva industrial e sua interiorização; incentivar a instalação de novas indústrias detentoras de tecnologia avançada; dar maior competitividade ao Parque Industrial existente; verticalizar, diversificar e internalizar valor; gerar emprego e renda à população.

A concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as contraprestações estabelecidas. Não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências.

Assevera que os valores recebidos a título de subvenção não se enquadram no aspecto material da norma de incidência, não são receitas auferidas e não guardam obediência ao princípio da capacidade contributiva. independentemente de se tratar de subvenção para

investimento ou custeio, os registros contábeis discutidos jamais podem ser considerados como receitas para fins de tributação pelo PIS e COFINS.

Defende, por fim, a ilegalidade da aplicação juros de mora sobre as multas de ofício.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão gira em torno à qualificação de benefício fiscal, valores contabilizados a título de subvenção, decorrentes do “Programa de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR)”, instituído pela Lei Complementar nº 93/2001 do Estado do Mato Grosso do Sul e regulamentado pelo Decreto nº 10.604/2001. concedido pelo Estado do Mato Grosso.

Extrai-se dos autos do processo que os autos de infração discutidos nos presentes autos exsurtem do procedimento de fiscalização (TDPF nº 09.2.03.00.2015.00673-9) instaurado com o fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referente ao Ano-calendário 2012.

Conforme destaca a Recorrente, no presente processo, apenas foram lavrados os autos de infração de PIS e de COFINS, sendo que as autuações concernentes ao IRPJ e CSLL estão sendo discutidas em PTA autônomo, de nº 10925.721911/2016-71, distribuído para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção. .

Como se percebe, há clara conexão entre os dois processos. Ocorre que consultando os autos do processo administrativo nº 10925.721911/2016-71, verifiquei que já houve decisão proferida por meio do acórdão nº 1302-003.396, na sessão ocorrida em 20 de fevereiro de 2019.

Assim, com vistas à manutenção da segurança jurídica e da harmonia decisória, entendo que as razões de decidir daquele processo possam e devam ser as razões de decidir do presente processo dada a conexão entre os processos, a saber, serem autuações sobre os exatos mesmos fatos. Isto posto, peço vênias para transcrever as razões de decidir adotadas no acórdão nº 1302-003.396, adotando-as como minhas:

I Da aplicação ao caso concreto dos preceitos do art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/17.

A par de toda a discussão tratada no feito, e das extensas considerações propostas pelo contribuinte em suas razões de impugnação e, também, recursais, o fato é que o caso em análise desafia a aplicação dos preceitos do art. 30, §§4º e 5º, da Lei 12.973, com a redação dada pelo art. 9º da Lei Complementar de nº 160, cujo teor reproduzo a seguir:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4o e 5o:

"Art. 30.

.....

.....

§ 4o Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5o O disposto no § 4o deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados".

Verdade seja dita, com o advento da regra acima transcrita, a aplicação dos recursos percebidos em decorrência das subvenções concedidas pelos Estados em projetos de expansão dos parques industriais, bem como a concomitância temporal entre a percepção dos preditos benefícios e sua versão em investimentos necessários ao crescimento da atividade econômica, ficaram em segundo plano.

As questões que, agora, demandam exame dos órgãos colegiados administrativos (especialmente porque a regra contida no aludido § 4º acima reproduzido tem aplicação imediata a todos os processos ainda não definitivamente julgados § 5º) fica adstrita ao cumprimento dos pressupostos elencados pelo 3º da citada LC 160, ou, se for o caso, àqueles contemplados pelo caput do art. 30 da Lei 12.973, cuja redação permaneceu inalterada.

E, vejam bem, mesmo que o contribuinte não tenha suscitado a aplicação dos ditames da predita LC 160 ao caso concreto, o seu conhecimento de ofício é medida que se impõe, justamente por força dos preceitos do § 5º do aludido art. 30, anteriormente citado.

Particularmente quanto aos requisitos formais contidos no art. 3º supra referido, destaca-se a necessidade de adoção, pelo Estado Federado subvencionante, dos procedimentos ali descritos, especialmente:

a) a ratificação dos benefícios porventura concedidos unilateralmente (isto é, sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito

às regras contidas no art. 155, §2º, inciso XII, "g", da CRFB), mediante publicação de decreto, portaria ou quejandos (inciso I);

b) "o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados" em "a", acima.

Preenchidos tais pressupostos, diga-se, as subvenções tratadas no feito serão, a despeito de quaisquer exigências adicionais (§ 4º do art. 30 da Lei 12.973), consideradas "para investimento".

II Pelo TVF, não foram identificados vícios nos registros contábeis dos benefícios, tornando-se desimportante qualquer consideração acerca dos requisitos descritos no *caput* do art. 30 da Lei 12.973.

De acordo com o art. 30, *caput*, citado no subtítulo acima, "as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195ª da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976".

Notadamente a luz deste preceito, e se considerando que semelhante requisito também se encontrava descrito no Decreto-lei 1.598, art. 38, § 2º, há quem defenda que, mesmo com a nova redação do § 5º da Lei 12.973, e a dispensa de qualquer outra exigência, a escrituração dos benefícios ainda deva obedecer aos ditames do citado art. 30, *caput*, alhures invocado.

Peço, contudo, aos meus pares, especial atenção ao trecho do TVF constante de efl. 28, em que a D. Fiscalização deixa extreme de dúvidas a correção dos registros realizados pelo contribuinte, relacionados às subvenções ora tratadas:

Vale dizer que o tratamento contábil das subvenções foi alterado a partir de 2008. Até então, a contabilização das doações e subvenções para investimentos era feita em conta de reserva de capital. Com o advento da Lei nº 11.638/2007, que revogou a alínea "d" do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, as subvenções passaram a transitar pelo resultado. Mas a alteração contábil não significou mudança do tratamento tributário aplicável às subvenções, até porque em nenhum momento a Lei nº 11.638/2007 dispôs sobre tributação de doações e subvenções governamentais. Ao contrário, permanecem em vigor os dispositivos que dispõem sobre a tributação, ou não, desses recursos governamentais, embora agora tenham que transitar pelo resultado.

Ou seja, para além de dúvidas razoáveis, o trabalho fiscal parte da premissa de que a escrita contábil do contribuinte atendeu aos

ditames legais vigentes à época dos fatos geradores aqui examinados; toda construção fático-teórico erigida pela D. Auditoria (e para tanto basta se ler o restante da fundamentação constante do TVF), partiu, apenas e tão somente, da caracterização das subvenções com sendo de "investimento" ou "custeio", nada se criticando, ou perquerindo, quanto ao requisito tratado, insista-se, no art. 38 do Decreto-lei 1.598 ou mesmo no art. 30 da Lei 12.973.

Dito isto, a análise do núcleo temático dos autos de infração perpassará, tão só, pelo cumprimento dos preceitos do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar 160.

III Do cumprimento, pelo Estado do Mato Grosso do Sul, aos requisitos prescritos pelo art. 3º da LC 160.

Pois bem. Assentado o limite do juízo a ser realizado neste feito, observa-se que em março de 2018 o Governo do Estado do Mato Grosso do Sul publicou o Decreto 14.979, cujo art. 1º assim dispôs:

Art. 1º Publica-se a relação dos atos normativos, constante do Anexo deste Decreto, vigentes em 8 de agosto de 2017, instituidores das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS, para efeito da remissão, da anistia e da reinstituição de que trata o Convênio ICMS 190/17, celebrado com base na Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, em razão de terem sido editados em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

A relação dos atos concessivos se encontra descrita no anexo I, publicado juntamente com o Decreto supra, verificando-se no seu item 20 a menção expressa aos benefícios contemplados pela Lei Complementar Estadual de nº 93 (regulamentada pelo Decreto Estadual de nº 10.604/2001). Veja-se:

1.	Decreto	10.604/2001	Regulamenta a Lei Complementar nº 93, de 5 de novembro de 2001, que institui o Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR), e dá outras providências.	26.12.2001	26.12.2001
----	---------	-------------	--	------------	------------

Ou seja, o decreto acima mencionado, e seu anexo, comprova que a aludida Unidade Federativa cumpriu o pressuposto preconizado pelo art. 3º, inciso I, da LC 160/17, tendo, pois, convalidado, expressamente, os benefícios tratados pela Lei Complementar Estadual de nº 93/2001, regulamentada pelo Decreto, igualmente Estadual, de nº 10.604/01.

Resta, agora, verificar se o Estado do Mato Grosso do Sul também superou a exigência contida no inciso II do aludido preceptivo de Lei Complementar.

Para tanto, reproduzo abaixo o conteúdo do Certificado de Registro de nº 28/18, emitido pelo CONFAZ, em prol do Ente Federado acima, disponível para consulta no *site* do aludido Conselho na internet

([https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificadoregistrodepositocvics190171/matogrossodosul/2018/sei\\_mf0909880certificadoderegistroedeposito2918.pdf](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificadoregistrodepositocvics190171/matogrossodosul/2018/sei_mf0909880certificadoderegistroedeposito2918.pdf) acessado em 28/01/2019):

Que o ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, representado pelo seu Secretário de Fazenda Guaraci Luiz Fontana, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Mato Grosso do Sul, por meio do Decreto nº 14.979, de 27 de março de 2018, no dia 28 de março de 2018.

Considerando-se que o benefício obtido pelo recorrente é de natureza financeiro-fiscal (redução da base de cálculo do ICMS, diferimento e isenção, conforme cláusula II do Termo de Acordo constante de efl. 181) e, mais, o preenchimento pela predita Unidade da Federação dos requisitos estabelecidos pelo art. 3º da LC 160/17, é de se reconhecer, nos termos do por vezes mencionado art. 30, § 4º, com observância impositiva por força do § 5º do mesmo preceptivo, o caráter de "investimento" das subvenções ora examinadas.

Consentaneamente, impõe-se igualmente reconhecer a legitimidade das exclusões realizadas pelo contribuinte, nos termos do art. 38 do Decreto-Lei 1.598 e, assim, considerar indevidas as exigências plasmadas nos autos de infração ora questionados, restando prejudicadas todas as demais questões aventadas no feito (concomitância de multas e incidência de juros de mora sobre a penalidade de ofício).

Ante o exposto, voto por conhecer e no mérito dar provimento ao Recurso Voluntário interposto para exonerar o crédito tributário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Processo nº 10925.721988/2016-41  
Acórdão n.º **3401-006.721**

**S3-C4T1**  
Fl. 865

---