



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

Processo nº	11516.720034/2013-53
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-002.427 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de julho de 2014
Matéria	PIS/COFINS
Recorrente	FORTE ARMAZENS GERAIS E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PRELIMINAR QUE SE CONFUNDE COM O MÉRITO.

Na medida em que alega mudança de critério jurídico da autuação para o julgamento da DRJ, e, que a referida análise envolve a decisão acerca da natureza das subvenções questionadas nos autos, confunde-se a referida preliminar com o mérito, devendo a preliminar ser rejeitada.

BENEFÍCIOS FISCAIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. CARACTERIZAÇÃO.

A falta de mecanismos de controle, na legislação estadual instituidora e nos atos de concessão do benefício, que assegurem a plena aplicação dos recursos em implantação ou expansão do empreendimento, indica que o benefício não se caracteriza como subvenção para investimentos. Não atendidos todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária para a caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimentos, o mesmo deve ser classificado como subvenção para custeio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PRELIMINAR QUE SE CONFUNDE COM O MÉRITO.

Na medida em que alega mudança de critério jurídico da autuação para o julgamento da DRJ, e, que a referida análise envolve a decisão acerca da natureza das subvenções questionadas nos autos, confunde-se a referida preliminar com o mérito, devendo a preliminar ser rejeitada.

BENEFÍCIOS FISCAIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. CARACTERIZAÇÃO.

A falta de mecanismos de controle, na legislação estadual instituidora e nos atos de concessão do benefício, que assegurem a plena aplicação dos recursos em implantação ou expansão do empreendimento, indica que o benefício não se caracteriza como subvenção para investimentos. Não atendidos todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária para a caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimentos, o mesmo deve ser classificado como subvenção para custeio.

Negado Provimento ao Recurso

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Fernando Luiz da Gama D'Eça, João Carlos Cassuli Junior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Designado conselheiro Pedro Souza Bispo para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, PEDRO SOUSA BISPO (Suplente), FENELEN MOSCOSO DE ALMEIDA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente, justificadamente, a conselheira NAYRA BASTOS MANATTA.

Relatório

Versa o processo de auto de infração lavrado para a exigência da PIS e COFINS, no valor total (incluindo os principais, multas e juros) de R\$1.056.804,60 (um milhão e cinqüenta e seis mil, oitocentos e quatro reais e sessenta centavos), relativo aos períodos do ano-calendário de 2010 e 2011.

Segundo o que se colhe do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1497/1508 (numeração eletrônica), o lançamento se deu em virtude da constatação, por meio de processo fiscalizatório, das seguintes infrações a legislação tributária:

(i) receita de subvenção mantida à margem da tributação – beneficiária de regimes especiais de tributação do ICMS nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para comercialização, deixou o sujeito passivo de configurar a referida subvenção para custeio (crédito presumido de ICMS) como resultado econômico (receita), suscetível, portanto, à tributação das contribuições lançadas; e

(ii) registro indevido de crédito – relativamente ao mês de julho/2011 foram excluídas da base tributável das contribuições ao PIS e à COFINS as rubricas de Devoluções de Vendas, que de acordo com a fiscalização, não eram compatíveis com as operações de venda computadas pelo contribuinte.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 16/01/2013, conforme Termo de Ciência de fls. 1509 (n.e), o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 512/1521 n.e) em 14/02/2013, arguindo, em apartada síntese, que os valores tributados caracterizam-se como subvenções de investimento feitas pelo Poder Público, e, como tal, não se sujeitam a tributação, anexou à defesa o Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Santa Catarina para comprovar o alegado.

DO JULGAMENTO DE 1^a INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), houve por bem considerar improcedente a Impugnação apresentada, tendo proferido Acórdão nº. 07-31.682, ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS.
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS.
NÃO*

COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovado os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS.
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS.
NÃO*

COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Pis/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovado os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No que concerne ao lançamento relativo a exclusão de receitas de devoluções de venda, entendida como “incompatível” pela Autoridade Fiscal, quedando-se silente o contribuinte, considerou a DRJ/FNS como preclusa tal manteria, passando a expender seu

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2014 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por PEDRO SOUSA BISPO

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entendimento quanto às subvenções para investimento/custeio no regime da não-cumulatividade.

Neste tocante, a instância de julgamento *a quo* manifestou-se no sentido de que para serem consideradas como subvenções para investimento, sua efetiva e específica aplicação deve estar vinculada à implantação ou expansão do empreendimento econômico incentivado, consignando que não restou comprovado tal requisito pelo sujeito passivo, não se podendo, assim, caracterizar o crédito presumido de ICMS, e, portanto, deve ser o mesmo incluído nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Através do AR de fls. 1586 (numeração eletrônica) se verifica que a ciência do Acórdão destinada ao contribuinte não se concretizou, sendo preenchido o referido documento postal com o enquadramento de “endereço insuficiente”.

Em seguida, através do Edital nº. 30/2013-ARFITJ/DRF/FNS, observa-se que foi o contribuinte intimado por meio de Edital afixado no mural da Agência da Receita Federal do Brasil em Itajaí, em 29/07/2013, cuja ciência se estabeleceu como a data de 13/08/2013.

Às fls. 1588 (n.e) consta o Termo de Perempção, sem carimbo, data ou assinatura, dando conta de que houve do decurso do prazo regulamentar para que o interessado apresentasse seu recurso voluntário, e, desta forma após o prazo de cobrança amigável deveria o processo ser encaminhado à PGFN para os trâmites de cobrança executiva.

Através de petição apresentada às fls. 1599, protocolada em 16/10/2013 o contribuinte pediu a anulação dos atos processuais praticados a partir a certificação do decurso de prazo para interposição do recurso voluntário, argumentando que recebe normalmente todas as correspondências no endereço utilizado pela ARF-Itajaí para endereçamento do Acórdão de 1ª Instancia, e que os Correios equivocaram-se não entregando a referida correspondência.

Fundamentou ainda o sujeito passivo, que seu endereço é certo e sabido e que situada às margens da BR 101 possui placa publicitária de mais de 15 metros quadrados, pedindo seja reconsiderado o procedimento adotado e anulado o Termo de Preclusão.

Às fls. 1610 consta do Termo de Solicitação de Juntada que o sujeito passivo trouxe aos autos Liminar concedida em Mandado de Segurança (Autos nº. 5021798-57.2013.404.7200/SC), na qual o Juiz Federal Hildo Nicolau Pero fundamenta a falta de razoabilidade da citação efetuada por edital, uma vez que ao mesmo contribuinte e endereço já havia sido realizada intimação por meio postal, pela própria Receita Federal e ainda no mesmo processo.

No documento de fls. 1615 consta ciência do contribuinte, datada de 04/12/2013.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 19/12/2013 o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls.1616-1645 – n.e), aduzindo, em síntese, os seguintes argumentos:

- 1) Preliminarmente: a mudança de critério jurídico do lançamento, uma vez que o auto de infração consubstancia a exigência fiscal no fato de que o benefício gozado pelo contribuinte tem características de subvenção para custeio, e não para investimento (o que não seria tributável), ao tempo que a decisão proferida pela DRJ, ao contrário, entendeu que o benefício tem características de subvenção para investimento, mas que a Impugnante não havia logrado êxito em comprovar o cumprimento de seus requisitos, invocando a aplicação do artigo 146 do CTN e jurisprudências no sentido;
- 2) No mérito o contribuinte trouxe a definição de subvenção para investimento, e após discorrer suas características, concluiu que as mesmas não têm natureza jurídica de receita, não se tratando de ingressos resultantes de atividades operacionais, argüindo ainda que não é necessária a comprovação da vinculação dos recursos para a sua caracterização como subvenção para investimento;
- 3) Que é impossível a inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS;

Ao final requereu o provimento do recurso e o cancelamento do auto de infração.

Às fls. 1658 dos autos foi juntada pelo contribuinte a sentença proferida no Processo 5021798-57-2013.404.7200/SC, confirmado a segurança para determinar que a Autoridade Impetrada (Receita Federal do Brasil) se abstivesse de encaminhar o processo administrativo à cobrança, bem como intimasse formalmente a impetrante do Acórdão 07-31.682, por via postal, devolvendo-lhe integralmente o prazo recursal.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico numerado – eletronicamente - até a folha 1663 (mil seiscentos e sessenta e três), estando apto para análise desta Colenda 2^a Turma Ordinária, da 4^a Câmara, da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

Inicialmente, de forma sucinta, e observando-se necessário analisar os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário ora sob julgamento, consigno que por força dos princípios da segurança jurídica, da obediência à coisa julgada – e ainda – da supremacia do Poder Judiciário (e das decisões judiciais) às decisões e atos administrativos, há, conforme fls. 1658 – n.e, sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº. 5021798-57-2013.404.7200/SC, que determinou fosse efetuada validamente pelo meio postal a cientificação do contribuinte do Acórdão nº. 07-31.682 (DRJ/FNS), em face de ser nula a intimação por edital antes efetuada, tendo em vista que o contribuinte possui domicílio certo e sabido, tendo inclusive já sido intimado pela referida via (postal) nestes mesmos autos.

Desta forma, conforme Termo de Ciência datado de 04/12/2013 (doc. de fls. 16515 – n.e), considero que o recurso protocolado em 19/12/2013, além de atender os pressupostos de admissibilidade, atende também o da tempestividade, de modo que dele tomo conhecimento, passando à análise dos fundamentos arguidos no mesmo.

Superada a questão do conhecimento ou não do recurso, merece análise também, antes de mais nada, a preliminar arguida pelo contribuinte, na qual ele afirma que houve entre os motivos da autuação e a decisão de primeira instância, modificação de critério jurídico, pelo que, invocado o artigo 146 do Código Tributário Nacional, deveria ser o processo anulado.

De acordo com o relatório acima, a mudança de critério jurídico teria ocorrido por ter entendido a Autoridade Lançadora que o sujeito passivo excluiu indevidamente das receitas tributáveis de PIS e da COFINS as subvenções recebidas pelo Governo do Estado de Santa Catarina, sendo as mesmas caracterizadas como *subvenções para custeio* – pela sua forma de contabilização, ao mesmo tempo em que a Autoridade Julgadora de 1ª Instância, ao contrário, afirmou não fazer o sujeito passivo jus à isenção de tributação das *subvenções para investimento* repassadas pelo Governo Estadual, uma vez que não teria cumprido todos os requisitos firmados no Protocolo de Intenções anexado aos autos.

Em que pese ser trazida esta problemática de forma preliminar pelo recorrente, penso que sua análise/acolhimento – ou não, interfere diretamente na matéria de mérito versada no processo, de forma que merece a mesma ser tratada em conjunto com a temática principal, por confundir-se a compreensão que deverá ser dada à natureza das subvenções aqui analisadas, com o destino final da autuação sob voga.

Observa-se do relatório acima que a autuação lavrada em desfavor do recorrente decorre essencialmente do entendimento dado pela Autoridade Administrativa às “receitas” de subvenção, recebidas pelo contribuinte através de regimes especiais positivados, os quais, de acordo com a legislação de regência prevêm, através de benefício fiscal, a apropriação de crédito presumido de ICMS nas saídas de mercadorias importadas do exterior do país, para a comercialização.

Conforme se infere dos *motivos determinantes* do lançamento, extraídos do Termo de Verificação Fiscal acostado aos autos de infração, por entender não terem a natureza de subvenção para investimento, os valores decorrentes do gozo dos benefícios acordados com o Governo Estadual possuiria natureza de subvenção para custeio, e, portanto, seriam suscetíveis de registro no resultado econômico da empresa, como receita, ou seja, como base das contribuições autuadas.

Desta forma, a caracterização da natureza das subvenções analisadas pela fiscalização, bem como a alegada modificação do critério jurídico alegada pelo recorrente (leia-se, neste caso, modificação de entendimento expressado pelo Auditor Fiscal e daquele afirmado pelo Julgador da DRJ, respectivamente), implica necessariamente na manutenção ou não do lançamento, adentrando exatamente na discussão de mérito que necessita ser pontuada, pelo que, confundindo-se, merecem sob um único foco serem analisadas.

Do que se extrai dos autos, o sujeito passivo trouxe em sua Impugnação Administrativa cópia do Protocolo de Intenções firmado com o Governo do Estado de Santa Catarina, objetivando demonstrar as condições estabelecidas para a concessão do regime especial pactuado, as quais, segundo seus argumentos, conferem às subvenções então tratadas, natureza de subvenções para investimento, excluídas, assim, das receitas tributáveis.

A leitura do referido documento de fato deixa extremamente claro que as intenções firmadas através de instrumento público no citado Protocolo – de fls. 1522/1530 -, condicionam o usufruto dos benefícios ao cumprimento, pelo sujeito passivo, de inúmeras condições, deixando expresso a necessidade de cumprimento das mesmas para que possa o mesmo fazer jus ao crédito presumido.

As referidas condições obrigam a subvenção a incrementar a atividade por ela desenvolvida de industrialização, serviços e logística, comercialização de mercadorias, matérias-primas e produtos acabados, importados do exterior do país, em volume não inferior a quinhentos milhões de reais (vide item I do Tópico XI do documento), bem ainda a investir na construção de armazém próprio (item II), investir em tecnologia apropriada à sua atividade-fim (item III), gerar determinado número de empregos diretos, dentre outras mais intenções, todas nitidamente relacionadas ao incentivo do desenvolvimento da economia que circunda os negócios da recorrente, e, consequentemente, visam acelerar e desenvolver a economia estadual.

Vejo, neste sentido, que as condições impostas ao contribuinte, nos campos anteriormente citados apenas por amostragem, condicionam o seu gozo à submissão de prestar determinadas “contrapartidas”, de forma que as apropriações de crédito presumido de ICMS sobre as aquisições de produtos importados que serão comercializados no país pela Recorrente, consistem em subvenção da espécie “para investimento”.

Neste sentido, possuindo natureza de subvenção para investimento, as referidas “receitas” não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, e, este entendimento é maciçamente agasalhado por este Colegiado, veja-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, CARACTERIZAÇÃO.As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, sejam efetiva e especificadamente aplicadas pelo beneficiário aos incentivos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2014 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por PEDRO SOUSA BISPO

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

projetado.” (ACÓRDÃO 1802-00.565. CARF - 1a. Seção - 2a. Turma Especial

“MATÉRIA: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/06/2004

COFINS CUMULATIVO A base de cálculo da Cofins é o faturamento que corresponde à receita bruta da venda de mercadorias, de serviços, mercadorias e serviços; no entanto o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 foi afastado, por sentença transitada em julgado do STF. Logo, não incide Cofins sobre os valores de créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual.

COFINS NÃO-CUMULATIVO Da mesma forma, não incide Cofins sobre valores de créditos de ICMS, decorrentes de subvenção estadual, tendo em vista sua natureza jurídica não ser considerada como receita.

Recurso Voluntário Provido.” (ACÓRDÃO 3201-001.429. CARF - 3a. Seção - 2ACAMARA/1ATURMAORDINARIA.)

Por oportuno, observo também que em se tratando de lançamento de ofício, deveria a Autoridade Fiscal ter feito prova de que a Recorrente não teria cumprido os requisitos – ou condições – do investimento incentivado, para, a partir desta prova, descaracterizar a subvenção como sendo “para custeio”. No entanto, não foi esta a situação que emana dos autos, tendo o lançamento sido consubstanciado unicamente na acusação fiscal que expressa que a autoridade autuante possui compreensão apenas da existência de equívoco acerca da forma de contabilização levada a efeito pelo contribuinte, pressupondo, a partir desta compreensão e forma, que se trataria de subvenção para custeio, por seus controles, não apontando, como se verifica, nenhuma prova de que as condições convencionadas pelo contribuinte não teriam sido por ele cumpridas, para que então não fizesse jus ao benefício, e consequentemente, tivesse que ter computado os valores recebidos nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

O Protocolo de Intenções firmado entre Governo Estadual e contribuinte é Instrumento Público, e, por conseguinte, de evidente conhecimento da Autoridade Fiscal, que deveria então ter verificado que entre os mesmos haviam sido firmadas condições para repasse/recebimento de subvenções, caracterizadas por sua vez como subvenções para investimento, e desta forma, conforme sua verificação efetuasse a prova de que as mesmas porventura estivessem descumpridas para assim, haver a justificação para o lançamento.

Foi o que aparentemente tencionou realizar a DRJ, na medida em que entendeu tratar-se de subvenção para investimento, porém, afirma que dos três requisitos que alinhou como sendo necessários para a caracterização da subvenção para investimentos, quais sejam: “*a) a intenção do subvencionador de efetivamente destinar a subvenção para investimentos; b) A aplicação das subvenções nos investimentos previstos no empreendimento econômico projetado; e, c) o beneficiário a subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*” o contribuinte apenas teria logrado preencher dois deles, deixando de cumprir o pressuposto atinente ao item “b” acima transcrito. Ou seja, entendeu tratar-se de subvenção para investimento, porém, afirma que o contribuinte não teria cumprido

Documento assinado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSUL JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/09/2014 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JOAO CARLOS CASSUL JUNIOR, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por PEDRO SOUSA BISPO

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

todos os pressupostos para que pudesse submeter tais valores ao respectivo tratamento de desoneração tributária.

Tenho, no entanto, que a natureza jurídica de subvenção para investimento ficou assentada, inclusive reconhecida pela DRJ, já que emana da legislação e dos Protocolos de Intenção, que havia concretamente as contrapartidas como condicionante ao tratamento especial. Daí porque a autuação deveria se focalizar na ausência do cumprimento, pela Recorrente, dos requisitos existentes nos Protocolos que pudessem desvirtuar a classificação para subvenção para investimentos. Desta forma, tendo o lançamento lastreado-se apenas na interpretação de que tratar-se-ia de subvenção para custeio, quando a legislação estadual e respectivos Protocolos estipulam contrapartidas para a implementação e desenvolvimento empresarial, tem-se que deveria ter se baseado no eventual descumprimento de requisitos, do que decorre que, à míngua da referida fundamentação e correspondente provas, o lançamento não se sustenta.

Sabemos que tanto contribuinte quanto a própria Administração Pública possuem momento apropriado para a apresentação de provas. No caso deste ônus ser do contribuinte, deverá o mesmo obedecê-lo até o momento da Impugnação, pena de preclusão, nos termos do §4º, art. 16 do Decreto 70.235/72. E, noutra senda, no caso do referido ônus ser da Administração Pública, têm a Autoridade Fiscal até o lançamento para trazê-la aos autos, pena de nulidade do mesmo, segundo a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar é expressamente atribuída para a Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, e para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito (restituição, resarcimento ou compensação).

Nada obstante, o ônus da prova é invertido no caso de alegação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito. Na lide em análise, a Autoridade Fiscal possuía conhecimento de documento firmado entre o sujeito passivo e o Estado de Santa Catarina, e, portanto, da existência expressa de condicionamento para a concessão do benefício, ou seja, tinha ciência de que o mesmo somente era extensível ao contribuinte sob condição de cumprimento das contrapartidas convencionadas, e que assim, tais valores não compunham as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

No entanto, o lançamento fiscal simplesmente atribuiu aos valores de crédito presumido de ICMS apropriados pela empresa, a natureza de subvenções para custeio, sem nada comprovar quanto ao descumprimento das condições acordadas, ou ainda, sem trazer aos autos qualquer elemento que demonstrasse que fossem os mesmos efetivamente “para custeio”.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a Justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador. Segundo ele o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célebre. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade se encontra ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Sem substratos probatórios suficientes a convencer a Autoridade Julgadora de que o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu, ou seja, de que aqueles valores contabilizados pela empresa deveriam efetivamente ser computados como receita para compor as bases de cálculo do PIS e da COFINS, fica, pelos documentos acostados aos autos pelo contribuinte, evidente que se tratavam os incentivos recebidos do Governo do Estado de Santa Catarina, de subvenções para investimento. E tratando-se de subvenções para investimento, elas somente podem compor a base de cálculo das contribuições se o contribuinte tivesse descumprido os requisitos legais caracterizadores, o que não restou comprovado nos autos e nem foi o motivo determinante do lançamento.

Assim sendo, na esteira das considerações acima, e em vista do entendimento deste Colegiado anteriormente transcrito, entendo que os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS objeto dos autos revestem-se da natureza jurídica de subvenção para investimento, e à míngua de provas de seu descumprimento pelo contribuinte, cujo ônus está a

cargo da autoridade fiscal, entendo devam ser excluídos da base tributável das contribuições em questão.

Na esteira das considerações acima, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário** do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.

Voto Vencedor

Inicialmente cumpre ressaltar que de fato o contribuinte fez uma certa confusão entre a preliminar e o mérito, uma vez que os dois tratam da mesma matéria. Assim, concordo com o relator ao analisar a preliminar e o mérito conjuntamente.

Com a devida vênia, uso discordar do nobre conselheiro quanto a atribuir ao benefício fiscal em questão a natureza jurídica de subvenção para investimento, pelas razões a seguir expostas.

Com efeito, a lide do processo em epígrafe se resume a encontrar a real natureza jurídica do Crédito Presumido de ICMS concedido pelo governo de Santa Catarina, se subvenção para custeio ou subvenção para investimento, a fim de concluir sobre a sua tributação quanto às contribuições PIS e COFINS. As subvenções para investimentos, quando registradas em conta de resultado, devem ser excluídas da base dos citados tributos desde o advento do inciso I, parágrafo único do art.21 da Lei nº 11.941/2009. Quanto às subvenções para custeio, inexiste positivação na legislação tributária para a sua exclusão da base dessas contribuições.

Entendo que a melhor forma de se buscar a real natureza jurídica do referido benefício está na sua origem, ou seja, na análise da “lei” estadual instituidora e seus dispositivos regulamentares, bem como nos termos e contratos de concessão do benefício. No presente caso, o benefício foi instituído pelo, na época vigente, Art. 148-A do DECRETO Nº 2.870, de 27 de agosto de 2001 (RICMS do Estado de Santa Catarina) e Termo de Concessão do Benefício Fiscal processo SEF1 nº 98.530/97 até outubro/2010 e posteriormente pelo Tratamento Tributário Diferenciado (TTD). Os referidos atos devem ser confrontados com as exigências contidas no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº. 112, de 1978 - PN 112/1978 - , a fim de chegarmos a uma conclusão sobre a sua natureza jurídica. Desta feita, o referido parecer esclarece as condições essenciais para que um benefício fiscal seja caracterizado como subvenção para investimentos:

- 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;
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Para não ser repetitivo, esquivo-me de analisar as condições dos itens *a* e *c*, uma vez que me parece ser incontrovertido que essas duas condições estão presentes no caso sob análise, estando confirmado isso tanto na decisão da DRJ, como no voto do relator deste processo. Assim, limitar-me-ei à análise apenas da segunda condição listada acima.

Nos atos que embasaram a concessão da subvenção, não vislumbrei qualquer

expansão do empreendimento. O ente federativo estabelece apenas condições formais e conjunto de intenções para o contribuinte usufruir do benefício, sem na prática, por meio de quaisquer comprovações, assegurar a alocação dos recursos em bens ou direitos do imobilizado da empresa. A comprovação dos gastos com investimentos deveria ser estabelecida nos atos de concessão do benefício como condição para que este benefício fosse caracterizado como subvenção para investimento. Necessário também haver um sincronismo mínimo entre a obtenção do benefício e a execução da “implantação ou expansão” do empreendimento, por intermédio de um gerenciamento da aplicação dos recursos, com prestação de contas periódicas, e pontos de controle determinados, para o devido acompanhamento das obrigações contraídas, o que inexiste no presente caso. Portanto, sem necessitar comprovar a aplicação efetiva dos recursos, o contribuinte fica livre para aplicar os recursos da forma que lhe convier.

Nesse sentido, o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias expressou o seu entendimento no voto vencedor sobre matéria semelhante em julgamento de Recurso Especial na CSRF, Acórdão nº 910101.239 – 1ª Turma:

“Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de “investimento”, além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento, que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo. Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados para fruição do benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.”

O ilustre Relator fez bem fundamentada exposição sobre o ônus da prova no processo administrativo fiscal e concluiu que caberia ao Auditor responsável pelo lançamento provar que as condições convencionadas pelo contribuinte não teriam sido por ele cumpridas. Discordando do relator e reiterando o já afirmado anteriormente, entendo que já na sua origem, pela estrutura dada a esse benefício fiscal, ele nasceu com natureza jurídica de subvenção para custeio, não havendo a necessidade, portanto, de que o Auditor responsável pelo lançamento trouxesse provas da não aplicação dos recursos em investimentos para chegar a uma conclusão sobre a sua natureza.

O PAF (Dec. 79.235 de 06 de março de 1972), entretanto, assegura ao autuado, em seu art.16, inciso III, que em sua impugnação apresente os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir. O julgador *a quo*, por sua vez, deve avaliar as provas apresentadas e formar livremente sua convicção sobre a lide.

No presente caso, o contribuinte apresentou em sua impugnação elementos que supostamente comprovaram a aplicação dos recursos originários do Crédito Presumido de ICMS em investimentos, que consistiram nos seguintes elementos: protocolo de intenções, contratos de locações aditados sucessivamente, RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) e Guias de recolhimento do Fundo Social, cujo recolhimento obrigatório é de 0,5 % sobre o benefício recebido. Da mesma forma que o julgador da DRJ, também não identifiquei elementos hábeis que servissem para comprovar qualquer aplicação em investimentos, conforme explícito a seguir.

Dentre as obrigações (ou intenções) do subvencionado que fazem parte do protocolo de intenções, consta que ele deve investir na construção de armazém próprio, que acompanhado de um centro de distribuição, perfazem no mínimo 12.000 (doze mil) metros quadrados de área construída, perfazendo um investimento estimado de 12.000.000 (doze milhões de reais), fls. 1.525. Contrariamente a sua obrigação de construir, implantar ou expandir, o contribuinte alugou imóveis já construídos, conforme cópias de alguns contratos de aluguéis de galpões, fls. 1.546 a 1.553. Esses contratos de aluguéis firmados, consequentemente, geraram despesas mensais de aluguéis elevadas (R\$ 95.918,75 mensais ou R\$ 1.151.025,00 anuais), como pode ser observado nos mesmos. Pergunto, onde estão as **aplicações em investimentos para a implantação ou expansão do empreendimento** que o contribuinte afirma em sua defesa ter comprovado? As despesas de aluguéis têm natureza de despesas correntes ou de custeio. Assim, essas provas somente confirmam o afirmado anteriormente, de que a recorrente aplicou os recursos sem qualquer controle da entidade subvencionadora, uma vez que não foi obrigado a comprovar as aplicações e, conforme consta nos autos, destinou parte dos recursos recebidos para aplicações em custeio, sem sofrer qualquer penalidade pelo subvencionador.

Os outros elementos apresentados (RAIS e guias de contribuição para Fundo Social) também não se prestam a comprovar aplicações em investimentos.

Cabe analisar, ainda, a afirmação do eminentíssimo Relator de que o julgador *a quo* atribuiu ao crédito presumido de ICMS a natureza jurídica de subvenção para investimento, conforme trecho do seu voto abaixo transcrito:

“Foi o que aparentemente tencionou realizar a DRJ, na medida em que **entendeu tratar-se de subvenção para investimento**, porém, afirma que dos três requisitos que alinhou como sendo necessários para a caracterização da subvenção para investimentos, quais sejam: “*a) a intenção do subvencionador de efetivamente destinar a subvenção para investimentos; b) A aplicação das subvenções nos investimentos previstos no empreendimento econômico projetado; e, c) o beneficiário a subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*” o contribuinte apenas teria logrado preencher dois deles, deixando de cumprir o pressuposto atinente ao item “*b*” acima transcrito. Ou seja, **entendeu tratar-se de subvenção para investimento**, porém, afirma que o contribuinte não teria cumprido todos os pressupostos para que pudesse submeter tais valores ao respectivo tratamento de desoneração tributária.”(grifo nosso)

Com a devida vênia, não consegui visualizar na decisão a afirmação de que o referido benefício fiscal tem natureza jurídica de subvenção para investimentos. O julgador em seu voto inicia afirmando que o litígio se resume a verificar se o Crédito Presumido concedido pelo estado de Santa Catarina a contribuinte se caracteriza como subvenção para investimento, como afirma a impugnante, ou como subvenção para custeio, como fundamenta a autoridade fiscal. Após a análise dos pressupostos necessários para a caracterização de um benefício fiscal como subvenção para investimentos, em consonância com as determinações contidas no PN N° 112/1978, chegou à conclusão de que não foi atendido o segundo item das condições, que se refere à efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Se dentre duas proposições postas para atribuir a natureza jurídica do benefício fiscal, o mesmo não se enquadrou na primeira (subvenção/para investimentos), uma vez que não atendeu a todos os

requisitos necessários, por dedução lógica, o benefício deve se enquadrar na outra proposição inicialmente posta, subvenção para custeio. Portanto, entendo que os fundamentos da decisão da DRJ são integralmente compatíveis com a conclusão de que o Credito Presumido de ICMS concedido por Santa Catarina tem natureza de subvenção para custeio.

Assim, pelo exposto, e reiterando o pedido de vênia ao eminente Relator, nego provimento ao Recurso Voluntário, a fim de manter a inclusão do Crédito Presumido de ICMS concedido pelo governo de Santa Catarina na base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Redator Designado