



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

Processo n° 11516.721250/2014-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.042 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2016
Matéria PIS/COFINS
Recorrente VENTISOL INDUSTRIA E COMERCIO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O PN CST nº112/78 extrapolou dos requisitos de caracterização de uma subvenção de investimentos previstos no Decreto 1.578/77, inovando no ordenamento quando deveria apenas explicitar. Não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de *subvenção de investimento* na composição do ativo permanente da empresa - exige-se tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77.

Dessa forma, é inequívoca a subsunção dos créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de guerra fiscal, ao conceito de subvenção de investimentos.

Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições.

Conquanto o art.38, 2º do Decreto-lei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da *subvenção de investimento*, da sua redação resta claro que as alíneas trazem requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O PN CST nº112/78 extrapolou dos requisitos de caracterização de uma subvenção de investimentos previstos no Decreto 1.578/77, inovando no ordenamento quando deveria apenas explicitar. Não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de *subvenção de investimento* na composição do ativo permanente da empresa - exige-se tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77.

Dessa forma, é inequívoca a subsunção dos créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de guerra fiscal, ao conceito de subvenção de investimentos.

Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições.

Conquanto o art.38, 2º do Decreto-lei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da *subvenção de investimento*, da sua redação resta claro que as alíneas trazem requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento integral ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula.

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

Relator Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para cobrança de PIS e Cofins referentes ao período de 01/2011 a 12/2013, decorrente do não recolhimento das referidas contribuições sobre os valores recebidos a título de subvenções governamentais na forma de créditos presumidos de ICMS, em razão do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

As razões da autuação, constantes no TVF de fls. 79 a 95 são, em síntese, as seguintes:

a) *O interessado tem como objeto social a indústria, comércio, importação e exportação de ventiladores, exaustores, motores elétricos, extrator de sucos, liquidificadores, aquecedores, fornos elétricos, dentre outros.*

b) *O procedimento de fiscalização foi instaurado com vistas a verificar a regularidade do recolhimento do PIS e da COFINS, ampliado posteriormente com a inclusão do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, incidentes sobre o total da Receita Bruta auferida nos anos-calendário de 2011 a 2013.*

c) *Este processo refere-se a não inclusão, na base de cálculo, da receita bruta do Crédito Presumido do ICMS oriundo do programa PRÓ EMPREGO, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina. O Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram apurados no Processo Administrativo Fiscal nº 11516.722027/2014-77.*

d) *O crédito do ICMS decorrente do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO consiste em um benefício fiscal através do qual contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do referido tributo no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, para comercialização, de modo a resultar em uma tributação equivalente a três por cento do valor da operação própria, condicionado a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, e outras obrigações acessórias.*

e) *O referido benefício representa uma subvenção, nos termos dos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. E conforme dispõe a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 07, em seu item 3, “subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.” Em seu item 6, a referida norma dispõe ainda que “a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.”*

f) Na ótica da ciência contábil, especificamente nos termos dos itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como RECEITAS DA ENTIDADE, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.

g) Sob a ótica do Direito tributário, as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes, conforme determina o art. 44, caput e inciso IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

h) Pelo exposto, tem-se que o CRÉDITO DO ICMS objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, benefício fiscal cuja natureza jurídica é a de subvenção corrente para custeio, deve, portanto, compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, em relação à incidência das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e para o Programa de Integração Social – PIS.

i) Da análise da escrita contábil da pessoa jurídica, observou-se que em nenhum momento as receitas decorrentes do crédito do ICMS, objeto do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, foram computadas na apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, razão pela qual as receitas auferidas em razão desta subvenção foram acrescidas à base de cálculo das contribuições apurada pelo sujeito passivo, para efeito de cálculo dos referido tributos, nos termos do art. 1º da lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP) e do art. 1º da lei nº 10.833/2003 (COFINS).

j) A partir da recomposição da base de cálculo acima, a autoridade fiscal constituiu o crédito tributário relativo ao PIS e à COFINS, acrescido de multa e juros de mora.

O contribuinte apresentou impugnação de fls. 492-506, suscitando, em síntese, que:

a) Preliminarmente, a Lei nº 4.320/1964 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, não se aplicando suas definições à iniciativa privada, muito menos à relação fisco/contribuinte, que tem legislação própria.

b) A impugnante é beneficiária do PROGRAMA PRÓ-EMPREGO, do Estado de Santa Catarina, onde, para fins de apuração exclusivamente do ICMS, lhe é concedido um crédito presumido do referido imposto, em substituição do método normal de apuração.

c) A natureza do ICMS não se altera pelo fato dos créditos que o contribuinte tem direito de se apropriar serem ordinários ou presumidos. Entender o crédito presumido de

ICMS como receita tributável pelo PIS e pela COFINS é ilegal.

d) O crédito de ICMS, seja ele ordinário ou presumido, não pode ser equiparado à receita ou faturamento, a servir de base de cálculo para as referidas contribuições.

e) Cita o art. 195, inc. I, alínea “b”, da Constituição Federal (permissivo constitucional para criação de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento), Lei Complementar nº 70/1991 (institui a COFINS), Lei Complementar nº 07/1970 (institui o PIS), a Lei nº 9.718/1998 (estabelece que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento), a Lei nº 10.637/2002 (dispõe sobre a não-cumulatividade do PIS) e a Lei nº 10.833/2003 (dispõe sobre a não-cumulatividade da COFINS).

f) Inexiste fundamentos para a exigência do PIS e da COFINS sobre o valor do crédito presumido de ICMS, afrontando-se o princípio da legalidade, eis que não há lei específica que preveja o fato gerador considerado pelo Auditor, tampouco normatização contábil que determine igualdade entre o crédito presumido de ICMS e faturamento ou receita, já que estes condizem com à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

g) Cita jurisprudência administrativa e judicial.

A impugnação foi julgada improcedente, com base nos fundamentos da autuação, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013 **BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.**

Estando a pessoa jurídica enquadrada no regime de apuração não cumulativa, o crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins, por ser considerado receita operacional decorrente da atividade por ela exercida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013 **BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.**

Estando a pessoa jurídica enquadrada no regime de apuração não cumulativa, o crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins, por ser considerado receita operacional decorrente da atividade por ela exercida.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls.536-551, reiterando as razões da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido por este Colegiado.

Trata-se de questão já conhecida e debatida pela composição hodierna deste Colegiado, a exemplo do Acórdão 3402-002.904.

1. Da inclusão das subvenções na base de cálculo das contribuições para PIS e Cofins.

A discussão sobre a inclusão das subvenções na base de cálculo do PIS e da Cofins - é dizer, a sua qualificação como receita tributável da pessoa jurídica - deve partir de uma propedêutica, posto que necessária, abordagem de sua definição, bem como de suas espécies que atraem tratamentos tributários distintos.

Uma definição usualmente evocada ao tratar do tema é aquela proposta por De Plácido e Silva, que afirma ser a subvenção um "*auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou para alguma instituição, no sentido de nos proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos*" (Vocabulo Jurídico, 2ªed. Rio de Janeiro: Forense, s.d., v.IV, p.1492). No mesmo sentido vai o Parecer Normativo CST n.112/78 (que, em rigor, aborda o tratamento tributário das subvenções no âmbito do Imposto de Renda), ao afirmar que "*Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga, nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada ao auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto*".

Legalmente, a lei 4.320/64, que veicula normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle do orçamento dos entes federados conceituou as subvenções no seu art.12, §3º:

Art.12. (...)

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, *as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Verifica-se que a lei se refere a *subvenções de custeio*. E especificamente sobre as subvenções econômicas - haja vista que as sociais pouco importam ao caso, por estarem relacionadas a entidades cujas receitas estão tradicionalmente fora do campo da tributação - a mesma lei traz em seu art.16 as suas finalidades específicas:

II) Das Subvenções Econômicas

Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Portanto, torna-se clara a técnica definitiva adotada pela lei 4.320/64 para as *subvenções de custeio*: por um lado, define-a conceitualmente, qualificando-a como uma transferência destinada a cobrir despesas e, conjuntamente, adota critérios finalísticos para esses valores transferidos, devendo serem usados para: i) cobrir *deficits* de manutenção (para empresas públicas); ii) cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de diversos materiais; iii) para o pagamento de bonificações a produtores de certos gêneros ou materiais.

No Direito Brasileiro, portanto, não basta que haja uma transferência de recursos do Estado para uma empresa para que estejamos diante de uma *subvenção de custeio* - aquela versada definida na lei 4.320/64 - sendo necessário não apenas a ajuda pecuniária, mas também as finalidades que a lei determina para tal auxílio. Mais do que isso, há também a necessidade de um interesse público que justifique a concessão de tal subvenção - como de resto é exigência de qualquer atuação pública.

O tratamento tributário das *subvenções para custeio* veio na Lei 4.506/64, em seu artigo 44, IV, que prescreve expressamente a inclusão desses valores na receita bruta operacional da empresa:

"Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

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

Sobre a adoção da expressão "*subvenções correntes*", explica Hercília Maria dos Santos Bauer, reproduzindo em parte o Parecer Normativo nº112/78, que:

É possível que o legislador tenha utilizado esta locução porque a Lei n.4.320/64 (art.12) estabeleceu que as subvenções são espécies de "Transferências Correntes" (que, por sua vez, são indicadas no orçamento como "Despesas Correntes" da pessoa jurídica de direito público). Daí ter

criado o termo subvenções correntes. De todo modo, a Lei vinculou as "subvenções correntes" ao custeio (das atividades do beneficiário), o que nos indica que o legislador utiliza o termo "subvenções correntes" para referir-se às subvenções de uma maneira geral, pois todas as subvenções são correntes na medida em que classificadas como uma despesa corrente, e também como uma transferência corrente pela legislação financeira, além de se destinarem, sempre, ao custeio de despesas das entidades beneficiadas.(BAUER, Hercília Maria. A não incidência do Pis e da Cofins sobre valores recebidos a título de subvenção para investimento. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF*, v.III. São Paulo: MP Editora, 2014. P.254) (grifo nosso)

Essa tipologia das subvenções se torna mais problemática com a edição do Decreto-lei n.1.598/77, com a redação alterada pelo Decreto-lei 1.730/79, que prescreve em seu art.38, §2º:

Art.38. (...)

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

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19;
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Esse decreto-lei traz uma outra espécie de subvenção, que pode ser concedida não apenas por transferências diretas, como também por incentivos fiscais como isenções ou reduções do tributo de modo geral, desde que concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos - atribuindo um regime tributário específico a esta espécie, com a sua exclusão na determinação do lucro real, desde que atendidos os requisitos das alíneas *a* e *b*.

Observe-se que novamente o legislador fez uso de uma técnica híbrida de definição, desta feita para a *subvenção de investimento*: ao lado do elemento conceitual da existência de uma doação ou vantagem econômica, de origem pública, para a empresa, e há novamente um elemento finalístico, relacionado com o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Também não deve causar espécie a utilização de diversas técnicas de incentivos fiscais para veicular subvenções de investimento. Independente da clareza da dicção legal, parece correta a observação de Ricardo Lobo Torres:

As características principais das subvenções consistem na sua natureza de incentivo financeiro, na necessidade de sua previsão em orçamento e em lei e na discricionariedade de sua entrega pela Administração. No conceito de subvenção, que é indeterminado e multissignificativo, pode ser subsumir, pelas semelhanças que com ela guarda, o de *restituição-incentivo*, isto é, a devolução de tributo como mecanismo de estímulo fiscal. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v.5. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. P.463-464)

Essa mesma percepção - ampliativa do conceito de subvenções para abranger outras técnicas como restituição de tributos, créditos presumidos, isenções etc. - é compartilhada pelas melhores doutrinas, a exemplo de Klaus Tipke (Steuerrecht. Colônia: Otto Schmidt, 1985, p.137), que denomina-as de subvenções dissimuladas, encobertas, invisíveis ou indiretas (*verschleierte, verdeckte, unsichtbare oder indirekte Subventionen*), além dos americanos Stanley S. Surrey e Paul McDaniel (Tax Expenditures. Cambridge: Harvard University Press, 1985. P.1), que denominam essa subvenção tributária de *Tax Expenditures*, incentivos sediados na receita, e não na despesa.

Em síntese, a legislação tributária determina que as *subvenções correntes* de "custeio ou de operação" - o uso de um aposto explicativo denota a intenção do legislador de restringir o gênero "subvenções correntes" às espécies "*de custeio*" e "*de operação*", que entendo terem sido adotadas como sinônimas, pela dicção do art.18 da lei 4.320/64 - serão incluídas no lucro real, compondo receita bruta operacional, ao passo que as *subvenções correntes de investimento* serão excluídas do lucro real e creditadas como reserva de capital, na forma do art.38, §2º e alíneas do Decreto-Lei 1.598/77.

A despeito dos elementos que compõem o desenho jurídico dessas duas espécies de subvenções, a Receita Federal exarou o Paracer Normativo CST nº112/78, versando sobre a apuração do lucro operacional das empresas e, neste mister, acrescentando novos contornos às tais subvenções. No item 2.11 há uma nova definição de subvenção de investimento:

2.11 - Uma dos fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU 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, subentendo-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 Nº 143/73 (DOU 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 DL 1.598/77.

Veja-se que há aqui verdadeira inovação legal, escorada em dois pareceres normativos pretéritos, como se depreende da consolidação de conclusões desse parecer:

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;

Onde havia inicialmente apenas uma finalidade específica de estímulo qualificando a classe das subvenções foram incluídos diversos outros requisitos - exigindo que os valores recebidos sejam destinados à aplicação em bens e direitos que comporão o ativo da empresa. Trata-se, sem dúvida, de um elaborado parecer, mas que esbarra na inescapável legalidade, haja vista que não possui nenhum respaldo normativo formal os critérios elencados pela Receita Federal - mais ainda, o Decreto-Lei 1.598/77 não fala em momento algum a respeito do modo como deverá ser aplicada a subvenção, muito menos restringindo-a da forma como o PN CST nº112/78 fez.

Percebeu bem a erronia do Parecer o ilustre Bulhões Pedreira, em trechos de singular obra que bem pontuam as falhas fatais do entendimento da Receita Federal:

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimentos ou doações para aumentar o capital de giro próprio. (...)

O PN-CST n.112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias - correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira. (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, v.II. Rio de Janeiro: Editora Justec, 1979. P.403-404.) (grifos nossos)

Tenho comigo a convicção, de solar clareza de que o PN CST nº112/78 atua inauguralmente na ordem jurídica, acrescentando elementos caracterizadores das *subvenções de investimento* que não podem ser inferidos logicamente ou sistematicamente à partir do Decreto-Lei 1.598/77 e, assim, escanteando a legalidade que deve ser observada na configuração das espécies de subvenção.

Dito isto, calha lembrar que os Pareceres Normativos não exercem qualquer tipo de *força normativa formal* sobre este Colegiado - não está abrangido nas hipóteses de observância obrigatória do art.45, VI e art.62 da Portaria MF nº343/2015 (RICARF). A lei, ao contrário, é de observância e aplicação vinculante por força do *caput* do art.62 do mesmo **regimento**.

Em suma, entendemos que não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de *subvenção de investimento* na composição do ativo permanente da empresa - exige-se tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77.

Qualquer interpretação que discrepe disto parece ofender não apenas o art.62 do RICARF, mas também o art.111 do Código Tributário Nacional, haja vista que, ainda que o gasto tributário não seja necessariamente uma isenção, o seu regime jurídico deve ser próximo ao desta, pela similaridade de efeitos - incluindo aí os dispositivos acerca de sua aplicação.

Corroborando a exegese acima proposta, há diversos precedentes no âmbito do CARF e dos Tribunais Superiores, a exemplo do Acórdão 9101-00.566, julgado pela CSRF em 17/05/2010, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. *O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.*

Parece bem desenhado na jurisprudência do CARF (e.g. Acórdãos 1202-000.921, julgado em 07/01/2013, e 107-09.492, julgado em 17/09/2008) o afastamento do requisito de vinculação da subvenção à aquisição de ativos.

Uma vez esclarecidos os elementos caracterizadores da *subvenção de investimento*, resta afastar algum argumento remanescente que pretenda incluí-lo no rol de receitas tributáveis pelo PIS e a Cofins. Para isto, peço vênha para citar o esclarecido voto do ilustre Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no acórdão n.º. 110300.555, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção:

Como elucida o mestre Bulhões Pedreira (cf. seu Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, Rio: Forense, 1989, pp. 242 a 245), a maioria dos fluxos financeiros é criada por atos de troca ou por atos de transferência. Nos atos de transferência, há um único fluxo financeiro, sem contrapartida de outro em sentido oposto, ou seja, aqueles causam curso de bens entre patrimônios num único sentido. Os atos de transferência podem gerar fluxos de renda e fluxos de capital (assim como os atos de troca podem gerar ambos os fluxos). Vale dizer, as duas categorias de fluxos financeiros – transferências de renda e transferências de capital – podem ser geradas por atos de transferência. Esclarece Bulhões Pedreira:

Transferência de capital é o fluxo financeiro criado por ato patrimonial de que resulta o deslocamento de capital do patrimônio de uma pessoa com o fim de crescer ao estoque do capital de outra.

O capital pode ser transferido com o fim de integrar o patrimônio líquido da outra pessoa (como nos casos de doação, subvenções para investimento, subscrição do capital social de sociedade), ou sem essa destinação (como nos casos de empréstimo e sua restituição, subscrição e pagamento de debêntures, ou pagamento de obrigação nascida de ato ilícito).

A forma jurídica do negócio nem sempre é suficiente para classificar o fluxo financeiro como transferência de renda ou de capital. (...) depende da intenção de quem cria a transferência... (grifamos, op. cit., p. 247)

E, como casos de transferência de renda, são descritas, entre outras, as doações ou subvenções para despesas ou custeio, os lucros distribuídos por pessoas jurídicas (op. cit., p. 245).

Daí que o art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A. (de cujo anteprojeto de lei Bulhões Pedreira foi um de seus autores), antes da alteração promovida pela Lei 11.638/07, é claro ao determinar que as subvenções para investimento não são registráveis contabilmente como receita, mas como reservas de capital (no patrimônio líquido):

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;*
- d) as doações e as subvenções para investimento.*

Na lógica e na inteligência da Lei de S.A., ao tratar do direito contábil, as subvenções para investimento e as doações não são registráveis como receita, mas como reservas de capital no patrimônio líquido, por representarem transferências de capital, e não transferências de renda (muito menos pagamento de renda).

E o que determina se as transferências (fluxos financeiros num único sentido) são de renda ou de capital?

A intenção do doador ou do subvencionador. Se a intenção ou propósito de quem transfere os recursos é para subvencionar empreendimentos, aumentando

o estoque de capital do subvencionado, estamos diante de transferência de capital, e, pois, de subvenção para investimento. No caso de doação, se a intenção ou propósito é de doação para investimento (inversão de capital), aumentando o estoque de capital do donatário, também estamos diante de transferência de capital – são as doações de capital.

(...)

Pois bem. E como se manifesta a intenção do subvencionador de investimentos?

No caso do Poder Público, principalmente através de estímulos à consecução de empreendimentos, pelo mecanismo de incentivos fiscais. É do étimo de subvenção socorrer, ajudar (*subventio, subveniere*). Por isso, De Plácido e Silva, quando define subvenção, fala em auxílio, ajuda pecuniária a alguém. Quer dizer, se um incentivo fiscal é concedido sob a “condição” de instalação, expansão ou ampliação de empreendimentos, o custo econômico desse incentivo representa uma subvenção para investimento.

A caracterização de subvenção para investimento não se dá pela vinculação dos recursos recebidos aos empreendimentos, no sentido de destinação dos recursos a esses investimentos. Isso se ocorrer, constitui elemento acidental: o cerne é o que descrevi acima para configuração de subvenção para investimento.

Com a devida vênia, subvenção para investimento não depende da vinculação no sentido de destinação dos recursos, por três razões básicas.

Primeiro porque, ordinariamente, ***o beneficiário primeiro aplica seus recursos, para a realização dos empreendimentos, para depois passar a receber a subvenção para investimento***. Basta pensar naquele que resolveu instalar sua fábrica em determinado Estado, por conta da subvenção para investimento na forma de incentivos fiscais. É evidente que só receberá os recursos da subvenção, após ter aplicado seus recursos próprios (ainda que obtidos mediante financiamento). Mesmo nos casos de ampliação de empreendimentos já existentes em certo Estado, o que se dá, em geral, é a aplicação de recursos próprios, e depois o recebimento dos recursos de subvenção para investimento.

Segundo porque ***o aumento de estoque de capital como evidência da intenção de subvencionar investimento não depende da destinação dos recursos aos empreendimentos***. Depende (aumento de estoque de capital) certamente da intenção de se subvencionar investimento (empreendimento), geralmente expressa (a intenção) por meio de estímulos ao investimento quando a subvenção se dá através de incentivos fiscais. Noutras palavras, nem o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 prevê referida destinação dos recursos, ao tratar de subvenção para investimento para fins de IRPJ sob regime de lucro real tampouco o direito contábil (art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A.).

Terceiro, que não deixa de ser um desdobramento das duas razões citadas, porque ***o dinheiro não “se carimba”***, não é possível se “carimbá-lo”. Aliás, no caso de subvenção para investimento por meio de incentivos fiscais, em geral nem se recebe dinheiro, mas outro ativo.

No mesmo sentido, veja-se no Manual de Contabilidade da Fipecafi, de autoria dos eruditos contabilistas Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Rubens Gelbcke:

No caso de subvenção para atender a despesas de custeio (cobertura de prejuízos, déficits), seu registro deve ser como receita do exercício. Então, tal receita deve ser registrada separada e destacadamente do resultado das operações normais.

Em relação às empresas privadas, as subvenções para investimentos mais comuns, dentro da acepção legal ainda existente, são as na forma de devolução, isenção ou redução de impostos devidos pela empresa.

(...)

Tratando-se de subvenções destinadas a investimentos (expansão empresarial), são creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital – Doações e Subvenções para Investimentos – para a qual a empresa deve ter subcontas por natureza de subvenção recebida. (grifamos)

Também prescrevendo a intributabilidade das *subvenções de investimento* pelas contribuições sociais e pelo IRPJ, temos o art.443 do RIR/99 (que reproduz o conteúdo do Decreto-Lei nº1.598/77) e a Lei 11.941/09, *in verbis*:

Lei 11.941/09

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às *subvenções para investimento*, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei;

Portanto, entendo que as *subvenções de investimento*, desde que registradas na conta de Reserva de Capital, atendendo ao art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77, não se qualifica como receita, estando foram do âmbito de incidência das contribuições sociais em comento.

Além dos argumentos acima esgrimidos, vejo como contrária à forma de Estado Federal a possibilidade de um ente federado tributar o incentivo fiscal subvencionador concedido por outro - a despeito de possíveis implicações relacionadas à guerra fiscal entre os Estados.

As limitações às interações federativas vão para muito além da configuração da imunidade recíproca - não é a toa que a melhor doutrina tributária sustenta que essa imunidade existiria independente de manifestação constitucional expressa, mas tão-somente por implicação lógica da forma federativa de Estado.

Entendo que permitir à União tributar um crédito presumido de ICMS recebido por um contribuinte, como se receita fosse, implica em aceitar que um ente federado por interferir na política fiscal-econômica de outro entes, isto é, restringir a utilização de técnicas fiscais com finalidades indutoras.

A União tributar onde o Estado isentou (ou concedeu algum benefício fiscal) é o mesmo que a União isentar (ou conceder benefício fiscal) onde o Estado tributou - a chamada isenção heterônoma, vedada pelo sistema constitucional tributário, no art.151, III da CF. A aplicação dessa vedação à primeira hipótese me parece mister da coerência com que devem ser interpretadas as normas tributárias - *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*.

Elucidados extensivamente tanto a configuração jurídica das subvenções de investimento quanto a sua qualificação contábil e regime tributário, resta verificar se as subvenções percebidas pela Recorrente se adequam às ilações pretéritas.

Pois bem, o Estado de Santa Catarina instituiu o Programa PRÓ-EMPREGO, através da Decreto nº105/2007, que estipula como condição para que o empreendimento goze de benefícios fiscais o atendimento de diversas condições (fls.141/143). O contribuinte teve seu deferimento de ingresso ao regime especial através da Resolução 99/2009 de fls. 141-147.

A referida resolução concedeu ao contribuinte, dentre outros, o benefício fiscal através do qual recebe um crédito de ICMS no momento em que promove a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, para comercialização, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 3% (três por cento) do valor da operação própria, desde que efetue as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de diversos investimentos e geração de empregos.

O programa instituído tem finalidades extrafiscal clara e incontroversa de atrair investimentos para o Estado, viabilizando a instação de empreendimentos diversos em seu território. É o que depreende, por exemplo, da Resolução que deferiu o pedido de ingresso no regime, trazendo o rol dos investimentos que devem ser feitos (fl.142):

A aprovação da solicitação dos benefícios concedidos pelo Programa Pró-Emprego dará o Requerente condições de competitividade com as empresas de outros estados e com o mercado externo, competindo com o produto chinês (fl. 6).

Prevê, ainda, a ampliação do parque fabril para 4.400 m² para o final de 2010 (fl. 5).

Conforme aponta o rol descritivo dos investimentos, anexo sob fl. 7, o projeto prevê investimentos de R\$ 3,3 milhões até o segundo semestre de 2011, na aquisição de máquinas, equipamentos e ferramentas (fl. 7).

A previsão total de contratações é de 73 novos postos de trabalho diretos e 220 indiretos no período compreendido entre o primeiro semestre de 2009 e o segundo semestre de 2011 (fl. 6), notando-se que o quadro funcional hodierno é composto de 117 colaboradores (fl. 5).

A empresa também avisa que devera contabilizar um faturamento da ordem de R\$ 17,2 milhões no primeiro semestre de 2009 e ainda prevê que atinja uma receita total de R\$ 30,5 milhões

no segundo semestre de 2011 (fl. 6).

Enfim, não há restrições sobre as características e os resultados que se espera do empreendimento em análise, por tratar-se de projeto cuja execução acrescentará oportunidades de empregos, gerando mais renda e arrecadação de tributos através do melhor atendimento do mercado interno.

Ou seja, exige a implantação do empreendimento econômico - tal qual exigido pelo *caput* do art.38 do Decreto-Lei 1598/77. Frise-se que as cláusulas da Resolução acostada aos autos demonstram a consolidação dessa relação de reciprocidade entre a Recorrente e o Estado de Santa Catarina - este concede a subvenção em contrapartida da implantação de empreendimento econômico por aquele - o protocolo é literal nesta relação.

É absolutamente clara a natureza de *subvenção de investimento*. Ora, é cediço e bem conhecido por todos o mecanismo da guerra fiscal, que se manifesta através da concessão de benefícios fiscais unilaterais no âmbito do ICMS - os Estados não procuram, com seus incentivos, custear as empresas nos moldes do art.18, lei 4.320/64, mas sim atrair a implantação de estabelecimentos industriais e comerciais em seu território, aumentando sua arrecadação e gerando incremento de desenvolvimento regional.

Esta intenção de atração de investimentos e implantação/expansão de empreendimentos econômicos através de benefícios fiscais unilaterais de ICMS é fato notório que sequer necessitaria de prova neste processo, por força do art.334, I do Código de Processo Civil.

Subsidiariamente, ainda que não se reconheça a natureza de subvenção para investimentos, há que se convir que se trata de uma mera redução de custos da empresa na sua atividade, devolvendo parte do ICMS que deveria pagar na forma de crédito presumido, o que de resto afasta a incidência das contribuições em comento.

Quanto à contabilização das subvenções, a própria autoridade fiscal reiteradas vezes reconhece que se trata de uma conta de resultado, mas nega a possibilidade de exclusão do valor da subvenção por negar-lhe a natureza de *subvenção de investimento* com base no PN CST nº112/78. É dizer, nega aplicabilidade do art.21 da lei 11.941/09:

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, ***poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:***

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei;

Uma vez verificado que a subvenção em questão é, sim, uma *subvenção de investimento*, torna-se matemática a conclusão que a opção do Recorrente pela sua escrituração em uma conta de resultado lhe dá o direito de excluir esses valores da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições.

Conquanto o art.38, 2º do Decreto-lei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da *subvenção de investimento*, da sua redação resta claro que as alíneas trazem

Processo nº 11516.721250/2014-05
Acórdão n.º **3402-003.042**

S3-C4T2
Fl. 10

requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09.

Em síntese, as *subvenções de investimento* instituídas no âmbito do PRÓ-EMPREGO podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições desde que escrituradas em conta de resultado, o que se deu no caso concreto.

Diante do exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL do Recurso Voluntário do Contribuinte.

É como voto.

Relator Carlos Augusto Daniel Neto - Relator