



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

Processo n° 11516.723135/2012-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.404 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrente CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal. Não macula o lançamento efetuado a extensão dos efeitos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal porque a relação jurídica instaurada entre a autoridade e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

PIS/COFINS. SUBVENÇÕES. INCLUSÃO.

Caracterizado, de acordo com o permissivo legal vigente, o conceito de receita bruta como acréscimo patrimonial, deve o montante ser tributado a título de PIS e COFINS quando não há previsão de exclusão dos respectivos valores das base de cálculo dessas contribuições.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa e João Otavio Oppermann Thome.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no valor total de R\$ 93.712.364,86, em razão de infrações à legislação tributária praticadas pela contribuinte em epígrafe, nos anos-calendário de 2008 a 2011, que, no período, optou pela sistemática de apuração do lucro presumido.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, peço vênha para reproduzir os seus principais trechos:

De acordo com o termo de verificação e encerramento de ação fiscal (fls. 782/796) a autuação deve-se, em síntese, ao fato de o contribuinte não ter oferecido à tributação parte de subvenções correntes recebidas do Estado de Santa Catarina, correspondentes a créditos presumidos de ICMS calculados

sobre os valores das importações para que a tributação efetiva ficasse em 3,45%, no caso do regime Pró-Emprego, e 0,92%, no caso do regime especial do art. 148-A do Regulamento do ICMS/SC. As subvenções foram lançadas contabilmente a débito da conta 8042 – ICMS a Pagar – Passivo – Obrigações Tributárias e a crédito da conta 9136 – Comissão de Importação – Ativo – Contas a Receber.

O valor oferecido à tributação corresponderia a, aproximadamente, 30% do benefício fiscal, enquanto a diferença, segundo o contribuinte, teria sido negociada e repassada aos seus clientes. Os valores repassados aos clientes, afirma o autuante, seriam uma mera liberalidade do contribuinte, que não poderia transacionar reduzindo o valor devido em impostos e contribuições federais.

O autuante afirma, baseado em informações do sujeito passivo, que os benefícios configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita. Sob esse delineamento o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de conta com natureza devedora, do Ativo Circulante, precisamente na rubrica intitulada “COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO”, e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal.

Em relação ao PIS/Pasep e a Cofins, a partir de 28 de maio de 2009, com a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa, o crédito presumido do ICMS deixou de ser considerado faturamento (receita bruta) e, conseqüentemente, deixou de integrar a base de cálculo das mencionadas contribuições.

As diferenças a tributar são: (a) em 2008, R\$ 8.244.936,08 e (b) em 2009, R\$ 4.519.421,12.

Em relação ao IRPJ e à CSLL, as subvenções correntes para custeio ou operação – ICMS devem integrar como demais receitas as respectivas bases de cálculo, conforme preceituam os arts. 392, 519 e 521 do RIR/99 e art. 36 da IN SRF nº 93/97.

As diferenças a tributar no IRPJ e CSLL são: (a) em 2008, R\$ 11.123.001,61; (b) em 2009, R\$ 13.211.728,38; (c) em 2010, R\$ 40.999.137,48 e, (d) em 2011, R\$ 75.887.064,73.

Os valores oferecidos à tributação pelo contribuinte (30% aproximadamente), conforme a DIPJ, foram submetidos ao coeficiente de 32% para a apuração do lucro presumido, porém, esta receita deve ser acrescentada à base de cálculo como demais receitas, sem aplicação de qualquer coeficiente, conforme art. 521 do RIR/99.

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 799 a 877, alegando, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração em razão dos seguintes fatos:

- desvio da finalidade do Mandado de Procedimento Fiscal, que, ao identificar como objeto da fiscalização as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, lhe direcionou a atender as exigências relacionadas a essas contribuições, que tem conotações bem diversas do IRPJ e da CSLL. Ao não ser inicialmente cientificado do início da fiscalização para o fim de análise destes tributos em especial, não lhe permitiu elaborar melhores respostas e apresentar outros documentos que mais entendesse necessários, o que caracteriza nítida violação à ampla defesa.

- ausência de análise pelo Autuante dos tratamentos tributários diferenciados – TTD's posteriores ao Pró-Emprego, que se limitou unicamente a analisar esse regime, evidenciando erro na essência do lançamento.

- erro grosseiro quanto à classificação do crédito presumido, confusão de documentos, informações, critérios de avaliação que esvaziam a razão de ser da autuação.

No mérito, alega que, mesmo na ausência da análise pelo autuante dos contornos de cada regime, se faz necessária essa análise.

Em relação ao benefício denominado pró-emprego afirma que, segundo a redação do art. 1º do Decreto Estadual 105/2007 (SC), tinha o condão de atrair investimentos ao território catarinense, tais como projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica, considerados prioritários ao desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Estado e que resultem em geração e manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementam ou facilitam exportações e importações, não tendo como destinação a reposição de custos, como faz crer o autuante.

Além disso, para receber o tratamento tributário diferenciado de que diz respeito o referido benefício fiscal a empresa deve apresentar projeto de implantação do investimento subvencionado, conforme previsto no art. 2º do referido Decreto.

Alega que é evidente que não se trata de benefício concedido como forma de reposição de custeio, como buscou caracterizar a fiscalização. Nesta linha, seguem os demais regimes especiais, todavia, com imposições mais severas, exigindo da empresa maior investimento para atender os requisitos básicos para a validade da concessão.

Alega que, a partir de 09/2009, vigeu o tratamento tributário diferenciado conhecido como Regime do 148-A, em remissão ao dispositivo legal que subsidia o benefício fiscal, o qual, assim como o regime anterior, visa nítida e formalmente o incentivo a investimentos como forma de fomento a economia local, o que pode ser constatado no protocolo de intenções firmado com o

Estado de Santa Catarina (Parecer TTD n. 0916/2009 – COGAT – anexo à impugnação – fls. 886/897).

Do referido termo extrai-se as seguintes características: (1) incrementar a atividade desenvolvida de industrialização, serviços de logística, comercialização de mercadorias, matérias primas, produtos acabados e semi-acabados, importados do exterior do país em volume não inferior a R\$ 350.000.000,00; (2) investir em tecnologia apropriada às suas atividades; (3) gerar no mínimo vinte e cinco empregos diretos; (4) utilizar em suas atividades, sempre que possível, insumos de origem Catarinense; (5) contribuir ao fundo social; (6) estimular e manter o desenvolvimento de uma economia de serviços e geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina e (7) manter seus estabelecimentos em Santa Catarina pelo prazo mínimo de cinco anos. Essas premissas não deixariam dúvidas quanto à natureza jurídica do crédito presumido, que é, indubitavelmente, incentivo à investimento.

Alega que, ainda que fossem créditos presumidos para custeio de operação, da mesma forma não teriam natureza de faturamento, muito menos de receita, e menos ainda incluído no rol restritivo do alcance da incidência dos respectivos tributos, mormente porque não revelam capacidade contributiva, uma vez que não transitaram por conta de resultado, não viraram lucro e sequer foram distribuídos aos sócios.

Alega que o Regulamento do Imposto de Renda (art. 443) exclui da base de cálculo a subvenção para investimento, o que é reconhecido pela própria Receita Federal por meio do Parecer Normativo CST nº 112/78, que assentou o conceito para subvenção para investimento e que elas não devem ser tributadas. Entendimento também firmado na Solução de Divergência COSIT 15/2003.

Nessa linha é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Alega ser ilegal a inclusão do PIS e Cofins dos períodos de fevereiro de 2008 a maio de 2009 na autuação, pois, independentemente dos fatos geradores e sem adentrar na discussão sobre a natureza do crédito (se subvenção para custeio ou para investimento), certo é que em nenhuma hipótese pode-se admitir a incidência desses tributos sobre a concessão pelos Estados Federados de crédito presumido de ICMS, conforme entendimento consolidado de nossos tribunais no sentido de que esse crédito não constitui receita tributável, mas renúncia fiscal com o fito de incentivar o desenvolvimento regional e que, ao se admitir a tributação, seria o mesmo que admitir a interferência da União na competência dos Estados, mormente mitigando a independência destes frente a suas medidas desenvolvimentistas.

Alega que os requisitos para a classificação da subvenção para investimento exarados no Parecer Normativo COSIT 112/78 foram cumpridos: (a) a intenção do subvencionador de destiná-

las para investimento; (b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implementação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e (c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Alega que atendeu também as exigências estabelecidas pelo Estado de Santa Catarina, as quais podem ser encontradas nos respectivos dispositivos legais. Como prova disso junta em anexo prova suficiente para caracterização de cada ponto exigido. (a) Conforme a GFIP anexa, o número de empregos diretos formais assumidos pela empresa, de 2010 para 2011, ultrapassou consideravelmente o mínimo exigido pelo Estado, o que demonstra o investimento no desenvolvimento do empreendimento, certo que essa evolução se traduz única e exclusivamente com o investimento; (b) para o regime pró-emprego, além dos requisitos como a manutenção e criação de empregos, a empresa apresentou projeto específico de investimento, com cronograma, valores e metas de investimento, o que pode ser verificado no protocolo e projeto, ambos em anexo; (c) os faturamentos mínimos exigidos, requisito este diretamente proporcional ao adjetivo “investimento”, também foram cumpridos, conforme documentos contábeis em anexo; (d) contratações de mão-de-obra e prestadores de serviços locais, além da utilização exclusiva de portos e aeroportos localizados no Estado.

Alega violação do princípio da capacidade contributiva em razão da falsa presunção de disponibilidade econômica, pois o resultado prático do crédito presumido é nada mais nada menos do que reduzir a carga tributária incidente em uma determinada operação, a qual resulta do confronto entre um débito e um crédito. Não há aquisição de disponibilidade reveladora de capacidade contributiva, mas simplesmente a redução do ICMS.

Alega que foi indevidamente descaracterizada a base de cálculo de 32% empregada pela empresa para as receitas de prestação de serviços, tanto de assessoria nos procedimentos quanto de receitas de comissão recebidas com base na intermediação de operações de importação, classificando-as como demais receitas. Incrivelmente o autuante buscou classificar essas receitas como se fossem advindas de subvenção para custeio, o que não se coaduna com a prática.

Alega que a multa de ofício tem caráter confiscatório.

Alega que o procedimento adotado pela fiscalização viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por serem medidas descabidas e incompatíveis com a atividade vinculada a que se submete.

Por fim, requer que sejam anulados os autos de infração em face de serem constituídos com erros formais ou, alternativamente, que sejam julgados improcedentes em razão dos argumentos relacionados ao mérito da autuação.

O processo foi remetido, em diligência, para que o autuante (a) informasse se nas bases de cálculo utilizadas no lançamento foram considerados apenas valores oriundos do Pró-Emprego; e (b) caso tivessem sido incluídos valores de outras origens que não o Pró-Emprego: (b1) informasse quais são esses regimes e quais são os motivos pelos quais os benefícios fiscais recebidos pelo interessado com base neles foram considerados subvenções correntes; e (b2) juntasse tabela discriminando mensalmente os valores recebidos pelo interessado com base em cada um dos regimes.

Retornaram os autos com o Termo de Informação Fiscal (fls. 1041/1044), onde o autuante afirma ter tratado dos regimes Pró-Emprego e do regime especial do Artigo 148-A do Anexo II do RICMS/SC, conforme constam nas diversas intimações e respostas do contribuinte. Que o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal é apenas uma das várias peças que compõem o processo e também menciona todas as formas de subvenção de ICMS, que o contribuinte informa depois das intimações. Que os Termos de Tratamento Tributário Diferenciado encontram-se às folhas 653, 656, 661 e 783 (conforme mencionado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal) e tratam dos regimes Pró-Emprego e Especial do Artigo 148-A, com início dos benefícios em 08/2007 e 09/2009 e 01/2012 (Pró-Emprego).

Em respostas aos questionamentos efetuados no pedido de diligência, afirma que nas bases de cálculos foram utilizados os valores do benefício Pró-Emprego e Regime Especial do Artigo 148-A do RICMS/SC.

Além disso, elaborou planilhas indicando os valores por tipo de benefício fiscal e também por base de cálculo de cada tributo (fls. 1042/1044).

Finalmente, afirma que os dois regimes foram tratados como subvenção corrente.

O contribuinte manifesta-se sobre a diligência (fls. 1046/1051) reiterando seus argumentos sobre a nulidade da autuação por violação do princípio da motivação, da legalidade, da segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório, porque, afirma, a fiscalização limitou-se à análise da natureza do regime Pró-Emprego.

Reitera que todos os procedimentos elencados pela fiscalização foram efetuados anteriormente à lavratura do auto de infração, ou seja, no curso do procedimento fiscalizatório, sendo que em momento algum houve análise da natureza dos demais regimes nas razões apresentadas no auto de infração, como se pode facilmente avaliar de todo o teor do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, pelo qual observar-se-á tão somente menção e análise referente ao Pró-Emprego.

Encerra requerendo que sejam declarados insubsistentes os autos de infração.

Em sessão de 04 de setembro de 2014 a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo, de forma integral, os lançamentos efetuados.

Com a ciência da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual ataca pontos da decisão de primeira instância e repete, no mais, os argumentos da impugnação.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A peça recursal é bastante extensa e aborda diversos pontos, que serão analisados em tópicos, a seguir.

1. Da nulidade dos Autos de Infração

Alega a Recorrente que a autuação deveria ter considerado todos os regimes de que era beneficiária, e não apenas o Pró-Emprego. Além disso, aduz, como já fizera na impugnação, que o MPF originalmente se referia ao PIS e à Cofins, razão pela qual não poderia abarcar créditos relativos ao IRPJ e à CSLL.

Diante das alegações de nulidade, cumpre notar que não se verifica, nos autos qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dentro dos limites legais e com a garantia ao mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração ou do procedimento das autoridades fiscais.

Prova da inexistência de qualquer prejuízo aos direitos do interessado são as peças por ele acostadas ao processo, que rebatem todas as acusações formuladas, o que demonstra a plena compreensão das infrações imputadas.

Em relação aos fundamentos utilizados pela fiscalização, que não teriam contemplado outros benefícios concedidos à empresa, ressalte-se que a matéria foi objeto de

diligência específica, para manifestação do Fisco e consequente resposta da interessada, de sorte que não se vislumbra, na espécie, qualquer nulidade.

Por fim, no que tange ao alcance do MPF, a despeito do argumento veiculado pela Recorrente, é assente neste Conselho, há tempos, o entendimento de que o Mandado de Procedimento Fiscal representa ato de controle interno da Receita Federal, com o objetivo de planejar e organizar as atividades de fiscalização.

O MPF, em nenhum momento, limita ou condiciona o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, desde que atendidos os pressupostos de validade do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, destacamos, entre muitas, as seguintes decisões da Câmara Superior:

Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Acórdão nº 40202187 do Processo 10120009665/2002-46

23/01/2006

NORMAS PROCESSUAIS – MPF

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado. (grifamos)

--

Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma

Acórdão nº 40105330 - Processo 13982001173/2001-70

05/12/2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º da Lei nº 2.354/54 c/c o Dec.lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts. 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. O MPF, todavia, é essencial à validade do lançamento quando efetuado com fundamento na Lei Complementar nº 105/2001 - Lei 9.311/96, art. 11, § 3º, nova redação dada pelo art. 1º da Lei 10.174, de 09.01.2001, e Decreto nº 3.724, de 10.01.2001, por se tratar de normas

formais ou procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, alçando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional. Recurso especial negado. (grifamos)

Nesse contexto, afastamos todas as alegações de nulidade suscitadas pela Recorrente, com fundamento na invalidade dos lançamentos por supostos vícios decorrentes dos Mandados de Procedimento Fiscal mencionados neste processo.

2. Do Mérito

Quando ao mérito, o ponto central em debate são os benefícios, a título de créditos de ICMS, concedidos pelo Governo de Santa Catarina e autuados pela fiscalização como receita do Contribuinte.

A questão das subvenções gera debates acalorados, que movimentam a doutrina e a jurisprudência nacionais, embora, na essência, revelem grave patologia, ou seja, são a prova concreta da absoluta falta de coerência e planejamento do sistema tributário brasileiro.

Como, no âmbito deste Conselho, só nos cabe analisar os casos propostos à luz da legislação, vejamos qual o fundamento legal para mais uma manifestação da infundável "guerra fiscal" que assola as unidades da Federação.

O caso em tela trata de benefícios concedidos por Santa Catarina, cuja natureza foi assim apresentada pelo Contribuinte, em resposta à fiscalização (*verbis*):

*Os créditos presumidos calculados estão amparados no Decreto 105 de 14 de março de 2007 e na Lei 13.992 de 15 de fevereiro de 2007 no caso do Regime Especial Pró Emprego, no Artigo 148A do Anexo II do RICMS/SC no caso do regime especial que substitui o Pro Emprego na Capital Trade. Ambos são calculados e apropriados **como forma de redução de custos da importação**, de modo a resultar em uma tributação efetiva de 3,45% no caso do Regime especial Pró Emprego e 0,92% no caso do Regime Especial 148A, a diferença entre o que é destacado na Nota Fiscal e o que a empresa efetivamente recolhe, são apropriados a título de crédito presumido, mero redutor de custos da importação. (grifamos)*

É incontroverso, portanto, que a própria autuada entende que os benefícios atuam como redutores da carga tributária (custos) incidente nas importações, que "travam" as alíquotas nos índices apontados, de forma que a diferença representa, na prática, a renúncia fiscal conferida por aquele ente federativo.

E é sobre tal diferença, considerada como receita da empresa, que se deitou a fiscalização para efetuar os lançamentos.

Nesse contexto, convém destacar os argumentos do Fisco para a tributação, a título de receita de PIS e COFINS, das diferenças de crédito aproveitadas pela empresa, acompanhados de planilha que integra o Termo de Verificação (fls. 784 e 785):

Na planilha acima, foi descontado o valor que o contribuinte já ofereceu à tributação do PIS/COFINS. Estes valores estão registrados na contabilidade em conta de Resultados 9159 - RECEITA DE COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO, e também registrados nas memórias de cálculo do PIS/COFINS, conforme arquivo anexo “Razão Comissão Importação Receita Declarada 2008 a 2011” fls.646 e “Memoria Calculo PIS COFINS”, fls. 556 e “Incentivos Fiscais Capital Trade” fls.652. Fonte: Livro Apuração ICMS, fls.50, e informações do contribuinte.

O valor que o contribuinte ofereceu à tributação é uma parte, aproximadamente 30%, do benefício fiscal Subvenção Estadual. A diferença, não tributada, segundo a CAPITAL TRADE, é o valor negociado e repassados aos seus clientes.

Convém lembrar que o valor negociado com seus clientes, é uma liberalidade do contribuinte.

Porém, não pode transacionar reduzindo o devido em impostos e contribuições federais.

Conforme Termos de Concessão de Tratamento Tributário Diferenciado, do Estado de Santa Catarina, a CAPITAL TRADE é titular e beneficiária desta Subvenção Corrente.

Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo o débito na conta contábil 8042 - ICMS a Pagar – Passivo – Obrigações Tributárias e o crédito na conta contábil 9136 – Comissão de Importação – Ativo – Contas a Receber.

Anexo Razão dos lançamentos contábeis, conforme arquivo “Razão ICMS a Pagar a Recolher 2008a2011”, fls. e arquivo “Razão Comissão Importação Ativo 2008 a 2011” fls.648 e 642.

*Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios **configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita.** Sob esse delineamento o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria **não se conforma com o entendimento fiscal,** considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de conta com natureza devedora, do Ativo Circulante, precisamente na rubrica intitulada “**COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO**”, e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal. (grifamos)*

Quanto à base para a tributação do IRPJ e da CSLL, os fundamentos da fiscalização, apresentados em conjunto com as planilhas de fls. 786 e 787, foram:

Na planilha acima, foi considerado o valor que o contribuinte já ofereceu à tributação e declarado na DIPJ. Estes valores estão registrados na contabilidade em conta de Resultados 9159 - RECEITA DE COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO, conforme

arquivo anexo “Razão Comissão Importação Receita Declarada 2008 a 2011” e “Memoria Calculo IRPJ CSLL” e “Incentivos Fiscais Capital Trade”, fls.642/646/611. Fonte: Livro Apuração ICMS, fls.50, e informações do contribuinte.

O valor que o contribuinte ofereceu à tributação é uma parte, aproximadamente 30%, do benefício fiscal Subvenção Estadual. A diferença, não tributada, segundo a CAPITAL TRADE, é o valor negociado e repassados aos seus clientes.

Convém lembrar que o valor negociado com seus clientes, é uma liberalidade do contribuinte.

Porém não pode transacionar reduzindo o devido em impostos e contribuições federais, até mesmo porque não há previsão legal para este tipo de dedução para a apuração do Lucro Presumido.

Conforme Termos de Concessão de Tratamento Tributário Diferenciado, do Estado de Santa Catarina, a CAPITAL TRADE é titular e beneficiária desta Subvenção Corrente.

Estes valores de crédito presumido foram lançados na contabilidade, sendo o débito na conta contábil 8042 - ICMS a Pagar – Passivo – Obrigações Tributárias e o crédito na conta contábil 9136 – Comissão de Importação – Ativo – Contas a Receber. A partir de 2011, após reestruturação no plano de contas, os lançamentos ficaram assim registrados: débito na conta contábil 2.1.05.001.1541 – ICMS a Recolher – Passivo – Obrigações Tributárias e o crédito na conta contábil 1.1.02.005.5023 – Comissão de Importação – Ativo – Comissão de Clientes.

O contribuinte fez 05 lançamentos de diminuto valor, A CREDITO, em outras contas, porém também não foi oferecido à tributação como receita.

Anexo Razão dos lançamentos contábeis, conforme arquivo “Razão ICMS a Pagar a Recolher 2008a2011”, fls.648 e arquivo “Razão Comissão Importação Ativo 2008 a 2011” fls. 642.

Mediante as análises iniciais realizadas depreendeu-se que esses benefícios **configuram subvenção corrente para custeio ou operação, circunstância em que os fatos, sob a égide da legislação tributária federal, têm natureza de receita**. Sob esse delineamento o tratamento dispensado pelo sujeito passivo à matéria não se conforma com o entendimento fiscal, considerando que os eventos foram consignados na escrita comercial a crédito de conta com natureza devedora, do Ativo Circulante, **precisamente na rubrica intitulada “COMISSÃO DE IMPORTAÇÃO”, e não em conta de receita, situação em que efetivamente permaneceram à margem da mensuração das bases imputáveis das contribuições objetos do procedimento fiscal.** (grifamos)

Parece-nos, portanto, que os procedimentos para a apuração das bases tributáveis está correto, pois considerou os valores já declarados e oferecidos à tributação, gravando apenas a diferença considerada omitida.

Contudo, resta-nos, ainda, analisar a questão principal, qual seja, a **natureza jurídica das subvenções** e os dispositivos legais a elas pertinentes.

O Decreto Estadual (SC) n. 105/2007 regulamenta a Lei n. 13.992, do mesmo ano, que instituiu o Programa Pró-Emprego, possibilitando o seguinte benefício:

Art. 8º Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

(...)

III – mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput:

II – poderá, quando autorizado pela resolução de que trata o art. 5º, ser apropriado crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a três por cento do valor da operação própria;

Percebe-se, portanto, que as condições para o gozo do benefício incluem a localização da empresa no Estado de Santa Catarina e a utilização, nas importações, de portos, aeroportos ou pontos de fronteira ali situados. O incentivo permite, ainda, que o crédito seja tomado integralmente, apesar de a alíquota efetiva limitar-se a 3%.

Discute-se, a partir da legislação, se seria o caso de uma subvenção de investimentos, como aduz a Recorrente ou, ao revés, uma subvenção de transferências correntes, de natureza econômica, para cobrir despesas de custeio, como entendeu a fiscalização.

O conceito de subvenções pode ser encontrado no artigo 12, parágrafos 2º e 3º, da Lei n. 4.320/64:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

(...)

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 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. (grifamos)

Desde a edição da referida Lei, entende a doutrina mais abalizada que as subvenções são transferências de patrimônio público para entidades privadas, que, supostamente, preenchem requisitos capazes de atender aos interesses públicos.

É a lição, entre outros, de Modesto Carvalhosa, para quem as subvenções são “ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.” (*Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, v. 3, São Paulo, Ed. Saraiva, 1997, p. 603).

O interesse público, no contexto dos autos, seria a fixação local da empresa e a realização de atividades que contribuíssem para o desenvolvimento do Estado.

Não se pode olvidar, contudo, que esses benefícios são regionais e, em certa medida, ferem o princípio do pacto federativo, pois revelam a disputa entre os entes políticos, que buscam a qualquer custo deslocar atividades econômicas para os seus respectivos territórios.

Sob o ponto de vista contábil, o Conselho Federal de Contabilidade, ao aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, entende, à luz da NBC TG 07 (citada, inclusive, pela fiscalização), que a subvenção governamental possui **natureza de receita**:

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. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as

transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

E os itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07 esclarecem a forma de contabilização desses valores:

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.

(...)

21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos. (grifamos)

Ressalte-se, por oportuno, que os pronunciamentos técnicos do CPC são vinculantes e espelham, atualmente, as normas contábeis internacionais. Nesse contexto, o documento em questão foi elaborado a partir do IAS 20 – *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (BV2010)*, emitido pelo *International Accounting*

Standards Board (IASB) e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB.

Portanto, à luz dos entendimentos apresentados, parece-me indubitável que as subvenções possuem natureza de receitas, ou seja, valores que as empresas recebem, ainda que mediante renúncia fiscal, o que, certamente, lhes propicia benefícios que não são extensíveis a outras pessoas jurídicas.

Na seara tributária, o entendimento é exatamente o mesmo, conforme se depreende da legislação do Imposto sobre a Renda, conforme veiculado pelo artigo 44, da Lei n. 4.506/64:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

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

Idêntico tratamento é dispensado pelo artigo 392 do Regulamento do Imposto de Renda, que assevera:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I- as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II- as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III- as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. (grifamos)

Assim, entendo que os benefícios outorgados pelo Programa Pró-Emprego efetivamente se constituem, por meio dos créditos de ICMS, em subvenções para custeio da atividade das empresas alcançadas, de tal sorte que deve ser computados na determinação do resultado e incluído na base de cálculo do IRPJ e reflexos.

Descabe o argumento de que seria uma subvenção para investimentos e que, em razão disso, não seria passível de tributação.

Subvenções para investimentos ocorrem com as transferências de recursos para uma pessoa jurídica e têm por objetivo auxiliá-la na aplicação em bens ou direitos (aquisição de bens de capital, por exemplo) ou nos casos de implantação ou expansão de

empreendimentos econômicos. A simples utilização de portos ou aeroportos não contempla a espécie, até porque, para tanto não é necessária qualquer expansão, investimento ou empreendimento, mas apenas o deslocamento das atividades logísticas e aduaneiras.

Por outro lado, **subvenções correntes para o custeio** são transferências de recursos para uma pessoa jurídica com o objetivo de auxiliá-la a fazer frente ao seu conjunto de despesas operacionais.

Cabe aqui enfatizar que o caso em tela **difere** daquele apreciado por esta Turma, quando do julgamento do processo n. 10920.724243/2012-51 (DIAMOND BUSINESS TRADING S/A), com relatoria do Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Naquela oportunidade a Turma decidiu, por maioria, que se tratava de **subvenções para investimento** e que o contribuinte **havia preenchido os requisitos legais**, conforme se pode depreender do voto do relator:

Isso posto, com base no conceito geral de subvenção (gênero) contido no art. 12, §§ 2º 3º, da Lei nº 4.320/64, e nas características específicas presentes na Lei Societária e no Decreto-lei nº 1.598/77, é possível concluir com segurança que as subvenções para investimento:

a) sendo espécie do gênero "subvenções", são dotações orçamentárias realizadas pelo Estado a entidades de direito público ou de direito privado, sem caráter contraprestacional;

b) tais dotações devem, necessariamente, ser registradas no patrimônio líquido da entidade beneficiária a título de reserva de capital, submetendo assim às limitações contidas no art. 200 da Lei Societária;

c) em razão de seu nomen juris a ela atribuído, essas dotações têm como finalidade a realização de investimentos por parte da entidade beneficiária, e;

d) são dotações orçamentárias que, inclusive, podem assumir a forma isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na hipótese dos autos, a própria Recorrente afirma que os benefícios oriundos dos dois regimes, Pró-emprego e Artigo 148-A do RICMS/SC são decorrentes de operações de importação, **atuam como redutor dos custos e são repassados, mediante negociação, aos seus clientes.**

Como visto, a contribuinte, submetida à sistemática do lucro presumido, contabilizou os montantes em conta de ativo, como comissões de importação e não como reserva de capital. Conquanto não sujeita ao regime das sociedades anônimas, é fato que os valores não transitaram pelo resultado nem tampouco foram integralmente oferecidos à tributação.

E mais: a análise dos atos concessórios dos benefícios demonstram, à evidência, que não houve qualquer condicionamento adicional, no sentido de **expandir investimentos ou empreendimentos econômicos**, mas apenas o óbvio fato de que as

atividades fossem mantidas no Estado de Santa Catarina e houvesse a geração de 25 empregos diretos, numa primeira etapa.

Vale dizer, **não houve a exigência de qualquer investimento de caráter econômico ou de expansão** como contrapartida aos milhões de reais auferidos a título de crédito presumido.

Como bem destacado na decisão recorrida:

Em nenhum momento ficou manifesta intenção do subvencionador de que as subvenções fossem destinadas a investimento, restando suficiente para ele que o interessado incrementasse o volume de importações por qualquer meio (independentemente de haver investimento) e mantivesse vinte e cinco postos de trabalho. Aliás, nesse tocante, não há sequer a exigência de geração de novos empregos, desde que o contribuinte já tivesse esse número de empregados.

Há a imposição de outras condições para a concessão da subvenção, mas nenhuma delas exige o desenvolvimento de projetos, aplicação de montantes de recursos e, principalmente, não especificam a origem dos recursos, que podem, destarte, vir de qualquer fonte que não as subvenções.

Nota-se que no Parecer TTD nº 0916/2009 – COGAT – consta a obrigação de o contribuinte investir em tecnologia apropriada às atividades-fim, de modo a contribuir à criação de um pólo de excelência do Estado de Santa Catarina no setor logístico.

Entretanto, essa obrigação é imposta de forma vaga, sem nenhuma especificação de como se dariam esses investimentos.

Há, na verdade, para o incremento das importações um vago compromisso de investimento da empresa, sem que se especifique quanto, com que e em que investir, situação insuficiente para caracterizar a intenção do subvencionador de destinar a investimento as subvenções.

O conjunto dos objetivos, dos compromissos e das obrigações contidas nos documentos acima referidos, deixa claro que a intenção do Estado de Santa Catarina é que o interessado não retire seus estabelecimentos de seu território antes de decorridos cinco anos, contados da data da concessão do benefício fiscal, independentemente de fazer ou não investimentos, quer seja com a utilização das subvenções ou de recursos de outras fontes quaisquer.

Em nenhum momento ficou manifesta intenção do subvencionador de que as subvenções fossem destinadas a investimento, restando suficiente para ele que o interessado incrementasse o volume de importações por qualquer meio (independentemente de haver investimento) e mantivesse vinte e cinco postos de trabalho. Aliás, nesse tocante, não há sequer a exigência de geração de novos empregos, desde que o contribuinte já tivesse esse número de empregados.

Há a imposição de outras condições para a concessão da subvenção, mas nenhuma delas exige o desenvolvimento de projetos, aplicação de montantes de recursos e, principalmente, não especificam a origem dos recursos, que podem, destarte, vir de qualquer fonte que não as subvenções.

Nota-se que no Parecer TTD nº 0916/2009 – COGAT – consta a obrigação de o contribuinte investir em tecnologia apropriada às atividades-fim, de modo a contribuir à criação de um pólo de excelência do Estado de Santa Catarina no setor logístico.

Entretanto, essa obrigação é imposta de forma vaga, sem nenhuma especificação de como se dariam esses investimentos.

Há, na verdade, para o incremento das importações um vago compromisso de investimento da empresa, sem que se especifique quanto, com que e em que investir, situação insuficiente para caracterizar a intenção do subvencionador de destinar a investimento as subvenções.

O conjunto dos objetivos, dos compromissos e das obrigações contidas nos documentos acima referidos, deixa claro que a intenção do Estado de Santa Catarina é que o interessado não retire seus estabelecimentos de seu território antes de decorridos cinco anos, contados da data da concessão do benefício fiscal, independentemente de fazer ou não investimentos, quer seja com a utilização das subvenções ou de recursos de outras fontes quaisquer.

A autuação seguiu, portanto, as orientações exaradas pela própria Receita Federal, que no Parecer Normativo COSIT n. 112/78 assim concluiu:

Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b”, do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

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

II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário 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 mencionados 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 utilização da reserva;

V – As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI – O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII – As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização e exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

Diferente do caso ao norte mencionado, aqui não se condiciona, a partir do Parecer n. 112/78, que os investimentos sejam feitos em ativo fixo, até porque se cuida, no presente processo, de subvenções para custeio.

Correto, portanto, o tratamento tributário dispensado às subvenções, que possuem, em meu sentir, natureza de custeio, vale dizer, ressarcimento por custos de operações realizadas pela empresa, como amplamente demonstrado nos autos.

É a lição, entre outros, de Ricardo Mariz de Oliveira (*PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (crédito-prêmio e outros e respectivas cessões. 10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, 2001, p. 45)*):

De fato, a distinção implícita feita por esta lei entre subvenções para investimento e subvenções para custeio de operações, no sentido de que apenas as primeiras devem ser levadas à reserva de capital, tem uma razão de ser, e que é a seguinte: as subvenções para investimento não integram a receita porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao Ativo Permanente, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas financiam são debitados ao lucro líquido. (grifamos)

Nesse sentido manifesta-se a administração tributária, nos casos relativos ao tratamento dos créditos presumidos de ICMS na **sistemática do lucro presumido**, a exemplo da Solução de Consulta DISIT/SRRF07 n. 65, de 24 de junho de 2013, que versa sobre hipótese idêntica à dos autos:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. OUTRAS RECEITAS. INCIDÊNCIA. *Integra a base de cálculo da contribuição devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido a parte da receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais aos contribuintes do ICMS a título de crédito presumido, a qual configura receita de subvenção para custeio.*

DISPOSITIVOS LEGAIS: *Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29.*

ASSUNTO: *Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. RECEITA. INCIDÊNCIA. *Adiciona-se ao lucro presumido, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, a parte da receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais aos contribuintes do ICMS a título de crédito presumido, a qual configura receita de subvenção para custeio.*

DISPOSITIVOS LEGAIS: *Decreto nº 3000, de 1999, artigos 392, I, e 521.*

O mesmo entendimento pode ser encontrado na Solução de Consulta n. 34/2012, da SRRF/5ª:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

A receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado deve ser acrescida à base de cálculo da CSLL apurada com base no lucro presumido.

DISPOSITIVOS LEGAIS: *Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.*

Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

A receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função de programa de incentivo fiscal do Estado deve ser acrescida à base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido.

DISPOSITIVOS LEGAIS: *Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978." (Solução de Consulta 34/12, SRRF, 5ª Região Fiscal, 24.08.2012)*

De se notar que as interpretações transcritas estão de acordo com o disposto no artigo 521 do Regulamento do Imposto de Renda, que serviu de base para a autuação e trata do **lucro presumido**.

No que tange aos lançamentos a título de PIS e COFINS o entendimento é o mesmo, ao tempo da vigência da Lei n. 9.718/98, que considerava que as bases de cálculo do PIS e da COFINS eram definidas a partir do conceito de receita bruta.

Assim, a fiscalização autuou os períodos de 2008 e 2009 abrangidos pela regra da Lei n. 9.718/98, mas excluiu dos autos qualquer montante posterior ao advento da Lei n. 11.941/2009, que expressamente revogou o § 1º do art. 3º daquele diploma legal e, como consequência, limitou o conceito de faturamento para a receita bruta da pessoa jurídica, razão pela qual as receitas decorrentes de subvenções deixaram de ser incluídas nas determinações das bases de cálculos do PIS e da COFINS.

O assunto, inclusive, já foi objeto de Solução de Divergência, exarada pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 13, DE 28 DE ABRIL DE 2011 - D.O.U.: 20.05.2011

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei No 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei N. 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2º e 3º da Lei N. 9.178, de 1998; Art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002; Inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do Regulamento aprovado pelo Decreto N. 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST N. 112, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins.

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei No 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei No 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da

atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 150 da Constituição Federal; Art. 97 da Lei N. 5.172, de 1966 (CTN); Arts. 2º e 3º da Lei N. 9.178, de 1998; Art. 1º da Lei N. 10.833, de 2003; Inciso XII do art. 79 da Lei N. 11.941, de 2009; Arts. 392 e 443 do Regulamento aprovado pelo Decreto N. 3.000, de 1999 (RIR/99); e Parecer Normativo CST N. 112, de 1978.

Procedentes, pois, os lançamentos efetuados.

Sobre a descaracterização da base presumida de 32%, relativa às comissões pela intermediação das importações, alega a interessada que a fiscalização incorreu em erro, pois foram tributadas integralmente as diferenças, a título de subvenções, apuradas.

Ressalte-se, de plano, que não há divergência fática, mas apenas quanto ao percentual a ser adotado, posto que a empresa escriturou no Razão esses créditos, mas aplicou o percentual de 32% para apuração do lucro presumido.

Conquanto o contribuinte tenha declarado os valores e os submetido ao percentual de 32%, entendeu a fiscalização, acertadamente, que as subvenções não se enquadram como prestações de serviços, mas sim compõem a **rubrica de outras receitas**, que devem ser tributadas integralmente, conforme determina o artigo 521 do RIR/99:

*Art.521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519**, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II). (grifamos)*

A documentação acostada aos autos nos leva a concluir que não se trata, efetivamente, de receitas relativas à prestação de serviços, mas sim das subvenções recebidas, de sorte que o procedimento de tributação integral, adotado pela fiscalização, corresponde à determinação legal.

Portanto, ao contrário do que aduz a Recorrente, existe regulamentação jurídica específica quando ao tratamentos dos efeitos fiscais das subvenções recebidas por pessoas jurídicas submetidas tributadas pelo lucro presumido, sendo certo que estas devem ser adicionadas à base de cálculo do período.

Ademais, essa também é a lógica no caso das sociedade por ações - o que nos faz entender, em sentido amplo, a vontade do legislador -, a partir da introdução do artigo 195-A, efetuada pela Lei n. 11.638/2007 (destaque-se, para fins de esclarecimento, que as autuações no presente caso correspondem aos anos-calendário de 2008 a 2011):

*Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a **parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções***

governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

Não se vislumbra, nesse sentido, qualquer ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade nem tampouco ao que veda o efeito confiscatório, pois a conduta fiscal foi lastreada em normas vigentes e eficazes, inclusive no que tange à aplicação das multas de ofício e dos juros moratórios.

Aplicáveis, na espécie, as Súmulas n. 2 . e n. 4 deste Conselho:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

e

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por fim, a Recorrente alega, ainda, que haveria vício insanável na autuação, por força de erro no regime de tributação dos anos-calendário de 2010 e 2011, pois entende que, acaso consideradas como receita operacional, o montante omitido a partir das subvenções ultrapassaria o limite previsto para o lucro presumido nos períodos.

Todavia, convém destacar que a Recorrente só formulou esse argumento em memoriais.

Sabe-se que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior e que quando a pessoa jurídica ultrapassa o limite legal em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, tal fato não implica necessariamente mudança do regime de tributação, podendo permanecer a tributação com base no lucro presumido dentro deste mesmo ano.

Ademais, o raciocínio da Recorrente, acaso utilizado, colocaria em dúvida o próprio enquadramento da empresa nos regimes diferenciados de Santa Catarina (artigo 148-A do RICMS/SC, entre outros), visto que os compromissos assumidos, acaso atendidos, implicam atividade econômica vultosa e totalmente incompatível com os limites fixados pela sistemática do lucro presumido.

Transcrevemos e destacamos alguns exemplos dos benefícios concedidos, com os respectivos períodos de vigência e montantes, conforme constam dos autos:

1. A partir de setembro de 2009 e até dezembro de 2011, por meio do Parecer TTD nº 0916/2009 – COGAT (fls. 886/897), fundamentado no art. 148-A do RICMS/SC, foi revogado o regime anterior e concedidas novas condições de utilização do benefício fiscal, com vigência até dezembro de 2011. Do referido parecer extraem-se as principais obrigações da empresa para usufruir do regime, assumidas no Protocolo de Intenções firmado com o Estado em 22 de junho de 2008. São elas: (i)

incrementar o volume de importações em volume não inferior a R\$ 350.000.000,00, no período de 12 meses a contar da data de concessão do regime, e de R\$ 500.000.000,00 nos 12 meses seguintes; (...)

2. Tratamento Tributário Diferenciado nº 115000001384380 – Termo de Concessão nº 115000004484105 (fls. 661/672, e anexo à impugnação fls. 926/937) consistindo em diferimento do ICMS devido na importação, diferimento parcial nas operações internas subsequentes e crédito presumido nas operações subsequentes à importação e dispensa de apresentação de garantia do ICMS diferido. Data 27 de dezembro de 2011 – vigência a partir de 01/2012. Dentre as obrigações específicas atribuídas ao contribuinte, cabe destacar (i) obter um faturamento não inferior a R\$ 250.000.000,00 (...) (grifamos)

Como a própria Recorrente afirma às fls. 64 do Recurso Voluntário, ao postular o suposto efeito confiscatório das autuações, que a soma, durante 5 anos, dos valores distribuídos a título de lucros seria no máximo de 5 milhões de reais, o que seria "astronomicamente distante" de um resultado hipotético de 250 milhões, parece-me que o reconhecimento, pela interessada, do verdadeiro porte econômico da empresa fulmina a tese defendida em memoriais. Some-se a isso a ausência de qualquer cálculo ou documento comprobatório apresentado junto com os memoriais.

Forçoso, portanto, afastar a pretensão da Recorrente sobre este ponto, assim como considerar plenamente jurídicos e conforme o ordenamento os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, bem assim a sistemática de apuração neles utilizada.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator