



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

**Processo n°** 13362.000676/2006-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1803-002.313 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 26 de agosto de 2014  
**Matéria** LUCRO REAL  
**Recorrente** THEODORO F SOBRAL & CIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PRÊMIO AO INCREMENTO DE VENDAS. ESTÍMULO À EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO.

Visando o benefício fiscal em tela, destinado ao desenvolvimento regional, ao aumento da capacidade instalada de empreendimento econômico próprio, considerado prioritário pelo Estado, sendo a forma de aferição da ampliação da unidade fabril pelo aumento da receita bruta, e estando vinculado a projeto de investimento devidamente avaliado e aprovado pelas autoridades estaduais, não é um mero “prêmio ao incremento de vendas”, mas, antes, um “estímulo à expansão de empreendimento econômico” (art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Ricardo Diefenthaler. Designado o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes para redigir o voto vencedor.

Deve ser observado que remanesce a exigência da CSLL no valor de R\$ 7.047,34, correspondente ao Pis/Pasep, lançado indevidamente na Conta da Cofins (anualidade de 2004 – fls. 6), com a qual Impugnante/Recorrente concorda com a cobrança.

(assinado digitalmente)

**Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente**

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Redator Designado

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Ricardo Diefenthaeler, Henrique Heiji Erban, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

## Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 05-14, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$209.510,99 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real anual referente aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005.

O lançamento se fundamenta na redução indevida de lucro líquido, decorrente da dedução do valor do ICMS maior do que o recolhimento efetivamente efetuado aos cofres públicos pela falta de consideração do valor do benefício fiscal concedido pelo Estado do Piauí, em conformidade com os dados escriturados no Livro Razão.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 19 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como art. 249, art. 273, art. 299, art. 300 e art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 45-57, com as alegações abaixo sintetizadas.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que:

A requerente foi autuada [...], com as seguintes alegações:

a) ter apurado lucro tributável reduzindo da receita um valor de ICMS maior do que o que recolheria ao Estado. Ao apurar o valor do ICMS a ser deduzido das vendas, para fins de apuração do lucro tributável, a empresa não considerava o benefício (incentivo) concedido, pelo Estado. Calculava o valor do benefício, só no momento do recolhimento do ICMS. Recolhia ao Estado, valores de ICMS menores que os utilizados para a apuração do lucro, no período de 2001 a 2005, no valor de R\$804.705,09.

b) No ano de 2004, o lucro líquido do ano-calendário de 2004 ficou reduzido indevidamente em R\$7.047,34, em consequência de se ter lançado como Cofins (conta redutora da receita) o valor de R\$47.790,59 que é o resultado da soma da Cofins (R\$40.743,25) com o Pis (R\$7.047,34).

c) No ano de 2002, o contribuinte aumentou diretamente o lucro acumulado, em R\$278.558,39, sem tê-lo, antes, oferecido à tributação. Em contrapartida a esse lançamento, aumentou os valores das contas "Bancos (contas do ativo) em

R\$137.512,15 e reduziu as contas ICMS a recolher (contas do passivo) em R\$141.046,24. [...]

## II - DO DIREITO

### 2.1 - Incentivos Fiscais — ICMS:

Como se observa Senhor Julgador, a suposta irregularidade tem como base o Incentivo Fiscal do ICMS concedido à autuada pelo Governo do Estado do Piauí, através do programa de incentivos, instituído pela Lei Estadual nº 4.859, de 27/08/1996 e Decretos nº 10.173, de 05/10/1996 e 11.820, de 14/07/2005.

Vale dizer, portanto, que o incentivo fiscal concedido pelo Governo do Estado do Piauí, tem como finalidade incrementar a industrialização, e para tanto, utiliza o mecanismo de incentivos fiscais (isenção e/ou redução do ICMS) com a natureza de subvenção para investimentos, em virtude, do beneficiário, utilizar os recursos do incentivo fiscal para adquirir, modernizar ou ampliar o seu parque industrial. [...]

#### a) Enquadramento Legal

No enquadramento legal da autuação do presente item, os dispositivos legais dados como infringido se relaciona a dedutibilidade de tributos, despesas necessárias e ajuste ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLI Analisando a descrição dos fatos e o enquadramento legal, verifica-se que são incompatíveis, uma vez que na descrição dos fatos diz que os valores do ICMS recolhido a menor foram lançados em contas patrimoniais, quais sejam, débito na conta ICMS a recolher e a crédito da conta do Patrimônio Líquido (Incentivos Fiscais), vide fls. 17/30 dos autos. Esses lançamentos, Senhor Julgador, não tem efeito no resultado do exercício, diferentemente do enquadramento legal, todos os dispositivos dados como infringido não tem nada a ver com a descrição dos fatos.

Diante do exposto, fica constatado que a descrição dos fatos não corresponde aos dispositivos legais dados como infringidos, uma vez que os lançamentos do ICMS ditos como recolhido a menor não afetaram o resultado tributável pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme prova acostada nos autos. Logo, Senhor Julgador, a presente autuação não pode prosperar por falta de fundamentação legal que corresponda à descrição dos fatos. Assim, requer o seu cancelamento.

Os dispositivos legais mencionados dizem que, os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, deverão ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração. Logo, Senhor Julgador, não procede a presente autuação, com base no argumento de que foi deduzido do resultado do período, o ICMS demonstrado as fls. 05/06, uma vez que os valores mencionados foram lançados em contas patrimoniais, não afetando o resultado tributável do período, conforme demonstrado com cópias do livro razão de fls. 17/30 dos autos, não devendo, portanto, os valores citados serem adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação lucro tributável, por ser esta a verdade dos fatos. [...]

Na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável há de estar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato

gerador. A caracterização da matéria tributável na atividade do lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, que no caso não ficou caracterizada, uma vez que os valores do ICMS em questão foram lançados em contas patrimoniais, não refletindo no resultado do período.

No caso sob análise não restou caracterizado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, haja vista, que os valores objeto da autuação, cuja base de argumentação para o lançamento do crédito tributário foi que o valor do ICMS demonstrado as fls. 05/06 foi utilizado para reduzir o lucro tributável, que na verdade não ocorreu, porque os valores mencionados estão escriturados em contas patrimoniais, conforme prova de fls. 17/30 acostada nos autos, o que foi lançado como custo ou despesa do período, se refere ao ICMS total sobre as saídas, conforme se comprova com cópias do razão da conta nº 3.2.01.0005, acostada a presente. Assim, Senhor Julgador, os esclarecimentos e os documentos apresentados devem ser levados em consideração, uma vez que provam à escrituração do ICMS objeto da autuação em contas patrimoniais, não refletindo no resultado tributável.

O princípio da verdade material é tão forte e base de todo o Estado de Direito, [...].

No caso em comento, o agente do fisco, considerou como dedução indevida do lucro, os valores do ICMS demonstrado as fls. 05/06 dos autos, escriturado em contas patrimoniais. As conclusões do Auditor Fiscal da Receita Federal tiveram como suporte apenas o argumento de que os mencionados valores foram utilizados para reduzir o lucro tributável, o que não é verdade como demonstrado antes. Ora, Senhor Julgador, como admitir que em uma situação como esta tenha ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, o fisco não cumpriu com o ônus de produzir a prova material, e a consequência é a não comprovação da ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária. [...]

A análise da definição do fato gerador do imposto de renda a que se refere o artigo 43 do CTN, contendo, implícita, a idéia da existência necessária de um acréscimo patrimonial, nos leva a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade de acréscimo patrimonial. Assim, certo é que estamos na presença de uma realidade e não de uma presunção.

Logo, não está correto o procedimento de se tributar, o valor do ICMS lançados em contas patrimoniais, quando está provado nos autos que não houve influência no resultado tributável. Como admitir em tal situação que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária. Tal exigência está fazendo incidir o imposto sobre o patrimônio, em evidente desconsideração à Constituição Federal (art. 150, IV, "a") e ao Código Tributário Nacional (art. 44), que autoriza a incidência do imposto sobre o acréscimo patrimonial e não sobre o próprio patrimônio. [...]

Diante de todo o exposto, fica demonstrado e provado, que o lançamento objeto da presente lide não pode prosperar, tendo em vista que o lançamento para exigir o crédito tributário objeto da presente controvérsia, está embasado em premissas fora dos parâmetros que foram legalmente fixados pela Lei. Assim, requer o seu cancelamento. [...]

Cabe ressaltar, que entre as adições ali determinadas, não se encontra o ICMS. Logo, Senhor Julgador, não existe dispositivo legal que determine a adição do ICMS ao lucro líquido, para efeito de determinação da base de cálculo da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Assim, não pode prosperar a autuação referente a este item, por falta de previsão legal para tal imposição. [...]

Diante do exposto, requer o cancelamento da autuação referente à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativa à falta de adição à base de cálculo da CSLL, do ICMS no valor de R\$804.714,09 uma vez que as regras de dedutibilidade de despesas e perdas, dirigidas expressamente à apuração do lucro real, não se aplicam de forma reflexa, como pretende o autor do procedimento fiscal, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Portanto, na inexistência de dispositivo legal que determine a adição do valor do ICMS em discussão para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, não há como exigi-la. Logo, requer o seu cancelamento.

#### b) — Incentivos Fiscais - Subvenção

Outra questão que deve ser colocada, Senhor Julgador, ainda em relação à concessão de incentivos fiscais de ICMS, é que este mecanismo está sendo utilizado por vários Estados da Federação, e que estes incentivos tem como finalidade incrementar as indústrias locais, além de ter caráter de subvenção, haja vista, que esses recursos visam aplicação em investimentos na aquisição de máquinas e equipamentos, com objetivo de implantar, ampliar, modernizar ou aumentar a capacidade produtiva da indústria. [...]

Também o art. 392 e 443 do RIR/99 tratam, respectivamente, de subvenções correntes e subvenções para investimentos. As subvenções para investimentos não são computadas na determinação do lucro real e da CSLL. [...]

#### 2.2 — Ajustes de Exercícios Anteriores

A outra parte da suposta irregularidade tem como motivo os ajustes de exercícios anteriores lançado pela Requerente em janeiro de 2.002, referente a exercícios anteriores, conforme fls. 05/06, ou seja, ajustes referentes a períodos anteriores em contas patrimoniais que não afetam ao resultado do exercício de 2.002.

Neste item não consta nos autos nenhuma informação da Autoridade Fiscal identificando qual a data da ocorrência do erro cometido pelo contribuinte. Limitou-se informar que o lançamento contábil efetuado em 02/01/2002 (fls. 18) aumentou diretamente seu lucro acumulado, em R\$ 278.558,39, sem tê-lo antes, oferecido a tributação. Na verdade o ajuste foi feito em janeiro de 2.002, mas refere-se a erros nos valores das contas do ativo e passivo de outros exercícios anteriores a 2.002. Por outro lado, quando o contribuinte procedeu o ajuste nas mencionadas contas do ativo e do passivo (Contas Patrimoniais), corrigiu-se os erros ali constante, sem no entanto, a necessidade de transitar pelas contas resultados, não afetando portanto, o resultado do exercício de 2.002 e nem tão pouco o resultado dos exercícios anteriores.

Com isso fica demonstrado e comprovado que os ajustes efetuados pela autuada, nas contas patrimoniais não influenciaram no resultado do exercício, não havendo portanto a obtenção de lucros ou rendimentos sujeitos a qualquer tipo de tributação. [...]

Portanto, Senhor Julgador, no caso dos Incentivos Fiscais de ICMS, bem como no caso dos Ajustes de Exercícios Anteriores, não tem como prosperar a cobrança do crédito tributário referente à CSLL, pois a exigência da cobrança não procede, pelos motivos a seguir mencionados:

a) porque não há prova nos autos onde fique demonstrado que o valor do ICMS afetou o resultado tributável, bem como os ajustes de exercícios anteriores não afetaram o resultado tributável, tendo em vista que os citados valores foram lançados em contas patrimoniais, conforme demonstrado e confirmado pela fiscalização as fls. 05/06 dos autos.

b) porque não existe dispositivo legal que determine a adição ao lucro líquido, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido — CSLL, dos valores referente ao ICMS Incentivos Fiscais e nem a ajustes de exercícios anteriores efetuados em contas patrimoniais, pois a base de cálculo da contribuição social não se confunde com o lucro real tributado pelo impostos de renda, como pretende o autor do procedimento fiscal.

Além de todo os argumentos acima mencionados, ainda cabe outra observação a ser considerada, qual a data do erro ocorrido nas contas patrimoniais que motivou o ajuste realizado em janeiro de 2.002 pela Requerente?. Compulsando os autos, não encontramos nenhuma informação a respeito da data da efetiva ocorrência do erro nas contas patrimoniais, bem como nenhuma comprovação de os erros que motivaram os ajustes tiveram influência no resultado do exercício da Requerente. O autor do procedimento fiscal limitou-se apenas em considerar a data do lançamento dos ajustes para obter o crédito tributário referente à CSLL. [...]

Portanto, como pacificado pela mencionado acórdão, os ajustes de exercícios anteriores referente à ocorrência de fatos de outros exercícios só podem ser adicionado ou excluído quando não tiver ainda sido alcançado pela figura da decadência. Como já dito anteriormente, não consta nos autos nenhuma informação do autor do procedimento fiscal, qual o período dos erros que motivaram o ajuste efetuado em janeiro de 2.002.

### 2.3 — Pis referente ao Ano de 2.004

No tocante ao valor referente ao valor de R\$ 7.047,34, correspondente ao Pis/Pasep, lançado indevidamente na Conta da Cofins, a Requerente concorda com a cobrança, em virtude deste valor ter influído na apuração do resultado daquele exercício, pois foi apropriado o valor do Pis/Pasep na Conta do Pis e também o mesmo valor foi lançado na conta da Cofins.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Senhor Julgador, com base nos argumentos aqui apresentados, bem como na legislação citada e principalmente na jurisprudência administrativa apresentada, é forçoso concluir que não existe embasamento legal para a cobrança da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, referente a valores de Reserva de Incentivos Fiscais e ajustes de exercícios anteriores, visto que, a legislação elenca nominalmente as situações que compõem a base de cálculo da contribuição.

Está registrado como ementa do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/FOR/CE nº 08-20.802, de 06.05.2011, fls. 103-110:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

INCENTIVO FISCAL DE DISPENSA DE PAGAMENTO DO ICMS, CONDICIONADO A INCREMENTO DE RECEITA OU DE ABSORÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. SUBVENÇÃO CORRENTE. RESULTADO OPERACIONAL TRIBUTÁVEL.

Caracteriza subvenção corrente e, por esta razão, integra a base de cálculo da CSLL, na qualidade de resultado operacional, o valor do ICMS cujo pagamento é dispensado pela Fazenda Estadual, sob a condição de o beneficiário do incentivo promover incremento em sua receita ou na absorção de mão-de-obra.

AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. TRIBUTAÇÃO NO PERÍODO DE APURAÇÃO EM QUE EFETUADOS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA IMPROCEDÊNCIA.

Os lançamentos contábeis relativos a ajustes de exercícios anteriores, por terem por contrapartida a conta lucros ou prejuízos acumulados, não integram o resultado do exercício em que efetuados. No aspecto fiscal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, inadmitindo-se sua tributação no período de apuração em que lançado o ajuste.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Consta no Voto condutor:

Incentivos Fiscais – ICMS [...]

Como já afirmado neste Voto, a autoridade lançadora examinou a contabilidade da Interessada para detectar de que forma fora contabilizado o valor do incentivo fiscal estadual. E concluiu, como também aqui se viu, que dito valor não transitou pelo resultado do exercício, uma vez que foi incorporado diretamente ao capital social.

Isso não autoriza concluir que a autoridade fiscal haja lançado a CSLL objeto dos autos em razão de falta de adição do ICMS ao lucro líquido do exercício, como quer fazer crer a Impugnante. Na verdade, o ICMS dispensado pelo incentivo fiscal, como se demonstrou neste Voto, deveria ter sido objeto de um lançamento contábil em conta de resultado operacional, e não de ajuste extracontábil ao lucro líquido do exercício.

Em razão de todo o exposto, julgo improcedente, portanto, a primeira alegação de defesa da Impugnante

Ajustes de Exercícios Anteriores [...]

Bem se vê, então, que os lançamentos contábeis relativos a ajustes de exercícios anteriores, que cuidam dos efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercício anterior, são efetuados a contrapartida da conta lucros ou prejuízos acumulados, com o que se conclui que não integram o resultado do exercício em que realizados.

Assim é porque esses valores não competem ao exercício em que estão sendo contabilizados, mas sim a exercícios anteriores, em que não foram lançados por

lapso da pessoa jurídica ou por adoção, à época, de critério contábil diverso daquele que veio a orientar o ajuste.

Assim, não havendo a autoridade fazendária questionado a procedência dos ajustes de exercícios anteriores registrados na contabilidade da Interessada, nem muito menos provado que, na realidade, trata-se de receitas ou resultados do próprio exercício em que contabilizados, não há como admitir a integração contábil desses valores ao lucro líquido do ano-calendário 2002 (ponto de partida para a determinação da base de cálculo da CSLL).

No âmbito extracontábil, também não há amparo jurídico para a tributação dos ajustes de exercícios anteriores no período de apuração em que registrados contabilmente. E que não há disposição legal que determine a adição, ao lucro líquido do exercício, de parcelas relativas a ajustes de exercícios anteriores, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL (ou do lucro real) do período em que contabilizados os ditos ajustes.

Tendo sido auferidos (pelo regime de competência) em exercícios anteriores, esses resultados ou receitas, se tributáveis, devem compor a base de cálculo da CSLL (e o lucro real) dos períodos de apuração a que competirem.

Notificada, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 22.12.2011, fls. 116-137, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Acrescenta que o recurso voluntário é apresentado regularmente e suscita que:

## II - DO MÉRITO

II.1- Da inconsistência no entendimento do Incentivo fiscal do ICMS ser caracterizado como subvenção corrente e não como subvenção para investimento.

De acordo com a decisão recorrida, o incentivo fiscal concedido à interessada pelo Estado do Piauí constitui subvenção corrente, sendo estes incentivos um resultado operacional, devendo integrar o lucro líquido do exercício, restando assim configurada sua natureza jurídica de resultado tributável pela CSLL, o que não é verdade, uma vez que o incentivo fiscal concedido caracteriza como subvenção para investimento, conforme está comprovado nos autos, onde fica demonstrado através de cópias de notas fiscais e do Razão Contábil que os valores dispensados do ICMS foram aplicados em ativo fixo.

Inicialmente Ilustre Relator, a suposta irregularidade mantida pela decisão de primeira instância, tem como base legal o Incentivo Fiscal do ICMS concedido pelo Governo do Estado do Piauí, através do programa de incentivos instituído pela Lei Estadual nº 4.859 de 27/08/1996, que para o requerente foi concedido pelo Decreto nº 10.173 de 05/10/1999 para ampliação e, posteriormente renovado através do Decreto nº 11.821, de 14/07/2005, conforme comprova documento anexo aos autos.

Importante destacar que o incentivo fiscal concedido pelo Governo do Estado do Piauí tem como finalidade incrementar a industrialização, utilizando de incentivos fiscais concedidos através da dispensa do pagamento do ICMS, sempre com o intuito e intenção de ampliar os investimentos no capital fixo, caracterizando-se como investimentos, uma vez que a recorrente utiliza os recursos do incentivo fiscal para adquirir, modernizar ou ampliar o seu parque industrial, conforme está

comprovado nos autos, que os valores dispensados do ICMS, através do incentivo fiscal foram aplicados em bens e direitos do ativo fixo da requerente.

A causa imediata da subvenção é auxiliar a sociedade empresaria na aplicação específica na aquisição de bens e direitos para ampliação do seu parque industrial, é que o valor exonerado, nada mais é do que um auxílio transferido à empresa para o desenvolvimento e fortalecimento industrial do Estado do Piauí.

Desse modo, o valor a recebido como contraprestação pecuniária pela sociedade empresaria, com toda a evidência, não se qualifica como subvenção para custeio, uma vez que o valor exonerado foi aplicado na aquisição de bens para seu ativo fixo, conforme comprova a documentação em anexo, caracterizando no caso subvenção para investimento.

A natureza jurídica do valor recebido não pode ser outra, portanto, senão a de uma clara e autêntica subvenção para investimento, um valor recebido através de incentivos para auxiliar o parceiro na execução de um projeto específico de interesse público.

E subvenção para investimento, por consequência, é pura e simplesmente transferência de capital para execução de projeto específico. [...]

Tal argumento na decisão recorrida não merece prosperar, tendo em vista a que a decisão buscou caracterizar que o incremento da receita [...] com a ampliação de sua capacidade fabril acontece quando reduz o preço da venda de mercadorias por exemplo. É importante esclarecer que o intuito da Subvenção para investimento é de aperfeiçoar sua produção, desenvolver, melhorar o que já estava sendo produzido, é importante frisar conforme destacado no art. 1º da Lei nº 4.859/96 que o incentivo fiscal de dispensa do pagamento do ICMS será concedido aos empreendimentos industriais considerados prioritários para o Estado do Piauí, como é o caso concreto. O que na realidade ocorreu, a intenção da recorrida é justamente esta, de obter este benefício não para diminuir o preço do produto para aumentar sua receita, mas sim aperfeiçoar sua estrutura de produção, conforme está comprovada com a documentação ora acostada nos autos, onde fica comprovado que o valor de dispensa do ICMS foi aplicado na aquisição de ativo fixo, como máquinas e equipamentos e ampliação da estrutura produtiva.

Fica claro que a subvenção para investimento, como conota a própria expressão, serve para auxiliar determinada aplicação específica, o que a define como subvenção é a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou ampliação do empreendimento econômico de interesse público, como é o caso concreto. [...]

Veja que no presente caso se trata de concessão de incentivos à implantação ou ampliação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Piauí, onde a redução do ICMS a recolher permite o aumento do estoque de capital da pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, conforme está comprovado nos autos, configurando no caso concreto a outorga de subvenção para investimento. Logo, senhor julgador, como ocorreu com a requerente, às subvenções para investimentos devem ser registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados, portanto, não havendo incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. [...]

Para reforçar a descaracterização de subvenção corrente e para [...] caracterizar a clara idéia de subvenção para investimentos segue em anexo cópia do

Livro Razão e notas fiscais dos anos calendário fiscalizados, onde comprova que os valores dispensados do ICMS foram aplicados, até em valores superiores, na ampliação da estrutura física, aquisição de máquinas e equipamento e outros investimentos, todos destinados a melhoria e ampliação de sua capacidade produtiva. [...]

#### 11.2 - Da inexistência da subvenção econômica na base de cálculo da CSLL.

Para verificar o conceito de renda no artigo 153, III da CF, delimita que compete à União Federal instituir imposto sobre a renda. E renda, para esse efeito, é rendimento do trabalho ou do capital que gera acréscimo patrimonial em determinado período. Sem atividade econômica que produza acréscimo patrimonial que se encontre na livre disponibilidade do beneficiário não há que se falar em renda tributável pelo imposto sobre a renda. [...]

Com efeito, a contraprestação a ser recebida pela sociedade empresarial é apenas uma transferência de capital destinada a viabilizar o desenvolvimento de interesse público. Nesse sentido, não é resultado da atividade econômica capaz de satisfazer o interesse privado do seu destinatário, e muito menos causa aumento patrimonial, na medida em que o capital é transferido para construir e ampliar a sua estrutura produtiva através de aquisição de máquinas e equipamentos.

Por motivos semelhantes aos anteriormente mencionados, não há se falar em lucro para efeito de tributação pela contribuição social sobre o lucro líquido, CSLL.

O conceito de subvenção para investimento no âmbito da Administração Tributária limita-se à transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, como ocorreu no caso concreto. [...]

Portanto, para fins de exigência da CSLL, o acréscimo de patrimônio proporcionado pela subvenção para investimento não deve ser atingido pela incidência daqueles tributos, pois não se encontra na livre disponibilidade do seu beneficiário e tampouco satisfaz o seu interesse lucrativo, mas, sim, os fins públicos que motivaram o seu pagamento.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Diante de tudo o exposto, requer a esta Colenda Câmara da Primeira Seção do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF que [...] julgue pela TOTAL IMPROCEDÊNCIA do lançamento ora recorrido [...].

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes são asseguradas aos litigantes em processo administrativo. Por esta razão há previsão de que a pessoa jurídica seja intimada para apresentar sua defesa, inclusive, por via postal no domicílio fiscal constante nos registros internos da RFB, procedimento este que deve estar comprovado nos autos. Este prazo legal é peremptório, já que não pode ser reduzido ou prorrogado pelas partes. Considera-se definitivo o ato decisório de primeiro grau, no caso de esgotado o prazo recursal sem que a peça de defesa tenha sido interposta.

O comparecimento espontâneo da Recorrente para se defender supre, entretanto, a falta de notificação, nos termos do § 1º do art. 214 do Código de Processo Civil, que é aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Ademais, a intimação é nula quando feita sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade, em conformidade com o § 5º do art. 26 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Nos autos não consta a comprovação do recebimento da decisão de primeira instância, contudo, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 22.12.2011, fls. 116-137.

Esta falta foi suprida com o comparecimento da Recorrente aos autos para se defender.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente discorda do lançamento de ofício, uma vez que o incentivo fiscal do ICMS deve ser caracterizado como subvenção corrente e não como subvenção para investimento e que inexistente subvenção econômica na base de cálculo da CSLL.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

<sup>1</sup> Fundamentação legal: inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 33 e art. 42 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 182 do Código de Processo Civil.

O lucro real, trimestral ou anual, é determinado pelo lucro líquido do período de apuração ajustado, nos termos legais, pelas adições dos valores que não sejam dedutíveis e dos os ganhos e rendimentos de capital e pelas exclusões dos valores autorizados, do prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, das perdas no recebimento de créditos decorrentes das suas atividades e das provisões expressamente autorizadas. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Integram a receita bruta operacional as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais<sup>2</sup>.

Por outro lado, 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 e (b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas<sup>3</sup>.

A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta excluídos, via de regra, as vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes sobre vendas. Excepcionalmente a legislação prevê taxativamente as hipóteses em que a pessoa jurídica pode deduzir outras parcelas da receita bruta.

O lucro bruto é o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua seu objeto e corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos. O lucro operacional é o lucro bruto excluídos os custos e as despesas operacionais necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora incorridas para a realização operações exigidas pela sua atividade econômica apropriadas simultaneamente às receitas que gerarem, em conformidade com o regime de competência e com o princípio da independência dos exercícios. O lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações e deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial<sup>4</sup>.

Com o escopo de certificar a natureza jurídica subvenção do valor de ICMS, cujo pagamento é dispensado pela Fazenda Estadual, vale citar Lei Estadual do Piauí nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, fls. 59-67, que prevê:

Art. 1º. O incentivo fiscal que dispensa do pagamento referente ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Estadual e de Comunicações – ICMS a ser concedido aos empreendimentos industriais e agroindustriais, considerados prioritários para o Estado do Piauí, por motivo de implantação, realocização, revitalização e ampliação de unidade fabris já instaladas, obedecerá a forma e as condições previstas nesta Lei.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

<sup>2</sup> Fundamentação legal: art. 44 da Lei nº 4506, de 30 de novembro de 1964.

<sup>3</sup> Fundamentação legal: art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

<sup>4</sup> Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430,

I - empreendimento industrial ou agro industrial prioritário - aquele que adquira, sempre que possível, matérias-primas e insumos produzidos e/ou extraídos no Estado, absorva mão-de-obra local, disponha de mercado consumidor garantido, interna e/ou externamente, possa influir na criação de pequenas e micro empresas e explore, preferencialmente, os potenciais agrícolas e minerais; [...]

V - ampliação - o aumento da capacidade instalada do estabelecimento, do qual resulte incremento real de receita e/ou absorção de mão-de-obra, de pelo menos 1/3 (um terço) da já existente, exceto se decorrente de fusão ou incorporação de empresas, de que trata o § 6º do art. 4º;

Especificamente sobre a possibilidade jurídica de dedução do lucro líquido das despesas relativas ao valor do ICMS com natureza jurídica de subvenção, cabe transcrever excertos do Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

*SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.[...]*

*Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. [...]*

*O DL nº 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos "Resultados Não-Operacionais" fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES,*

*"As subvenções para investimento, inclusive mediante a isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações 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, [...]; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniência passivas ou insuficiências ativas". [...]

A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos "Resultados Não-Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída. [...]

A segunda consequência é que SUBVENÇÕES neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art. 44 da Lei Nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

Uma das 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. [...]

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no

§ 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando a ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78. [...]

As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva. [...]

Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Realçando apenas a carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representado efetivamente uma redução no custo do bem adquirido. [...]

Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos.

*Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento. [...]*

*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 1, 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 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;*

*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 ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.*

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

O lançamento se fundamenta na redução indevida de lucro líquido, decorrente da dedução do valor do ICMS maior do que o recolhimento efetivamente efetuado aos cofres públicos pela falta de consideração do valor do benefício fiscal concedido pelo Estado do Piauí, em conformidade com os dados escriturados no Livro Razão, fls. 17-33.

Está registrado na Descrição dos Fatos do Auto de Infração, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano, fls. 06-07.

#### 001 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

O contribuinte apurava o lucro tributável reduzindo da receita um valor de ICMS maior do que o que recolheria ao Estado.

Ao apurar o valor do ICMS a ser deduzido das vendas, para fins de apuração do lucro tributável, a empresa não considerava o benefício (incentivo) concedido, pelo Estado. Calculava o valor do benefício, só no momento do recolhimento do ICMS. Recolhia, ao Estado, valores de ICMS menores que os utilizados para a apuração do lucro.

Os valores desses benefícios mensais concedidos pelo fisco estadual reduziam o ICMS a recolher, através do seu lançamento à débito da conta 2.1.08.001 (ICMS a recolher - conta de código resumido número 47830) e a crédito na conta patrimonial 2.3.02.0004 (art. 60 do DEC. EST. nº 8.201/1993), conforme mostrado nas cópias de páginas do seu livro "RAZÃO", anexas às folhas [17-33]. Os valores do incentivo estadual, acumulados na conta 2.3.02.0004, eram posteriormente incorporados ao capital.

Os lucros oferecidos à tributação federal, nos anos de 2001 a 2005 ficaram, pois, reduzidos, indevidamente, dos valores das diferenças (benefícios) de ICMS.

A subvenção para investimento, pressupõe a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na aplicação efetiva e específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. A referida aquisição de bens do ativo permanente, por si só, não demonstra a efetiva e específica expansão do empreendimento econômico, mesmo porque os autos estão instruídos com o Livro Razão tão-somente. Além disso, para efeitos tributários junto à Fazenda Nacional, o incremento de receita ou absorção de mão-de-obra, evidencia uma subvenção corrente.

O presente caso trata de créditos presumidos ou fictícios lançados nos assentos fiscais que resultam em diminuição da carga tributária, haja vista que não se originam das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS. Consubstanciam-se em uma presunção de crédito ICMS sobre valores apurados com substrato nas operações comerciais realizadas e uma forma de compensar despesas da sociedade empresária, fatos que caracterizam como subvenção corrente.

Assim está comprovado nos autos que os valores não transitaram na Demonstração do Resultado do Exercício, uma vez que foram incorporados no capital social. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições e exclusões prevista na legislação de regência. Como a subvenção corrente compõe o resultado operacional, integram o lucro líquido do exercício. O não reconhecimento, por parte da Recorrente, da receita referente ao valor do ICMS recolhido a menor aos cofres públicos do Estado do Piauí em decorrência do incentivo fiscal. Como esse benefício tem natureza jurídica

de subvenção corrente, os valores correspondentes devem ser computados na determinação do lucro operacional para fins de apuração da base tributável da CSLL.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto, não restando caracterizada a falta de comprovação do ilícito fiscal. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso<sup>5</sup>. A alegação relatada pela defendente, conseqüentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade<sup>6</sup>.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

<sup>5</sup> Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

<sup>6</sup> Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

## Voto Vencedor

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Redator Designado

Nem sempre os benefícios concedidos pelos Estados Federados podem ser caracterizados como subvenção para investimento, e a qualificação há que ser feita, necessariamente, pela análise cuidadosa da legislação que trata dos benefícios.

Por outro lado, o fato de a lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento, pois sua correta qualificação, inequivocamente, depende dos requisitos e exigências estipulados para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, tal como preconizado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Da análise procedida por este Conselheiro, trata-se, no presente caso, de incentivo fiscal voltado a empreendimento industrial considerado prioritário para o Estado do Piauí, por motivo de ampliação em unidade fabril já instalada, alcançando exclusivamente a venda de produto de sua fabricação, devidamente identificado.

Essa ampliação é aferida pelo incremento real da receita, alcançando o benefício, apenas, o valor do imposto decorrente da parcela excedente da receita.

Para tanto, deve ela apresentar requerimento para concessão do incentivo, instruído, entre outros, com projeto executivo do empreendimento proposto, o qual, tratando-se de ampliação, será avaliado em sua capacidade instalada, pela comissão técnica do Conselho de Desenvolvimento Econômico – CODEN, para o fim de evitar que seja concedido incentivo à mera ativação de capacidade ociosa.

Conclui-se, portanto, que o benefício fiscal em tela, destinado ao desenvolvimento regional, visa ao aumento da capacidade instalada de empreendimento econômico próprio, considerado prioritário pelo Estado, sendo a forma de aferição da ampliação da unidade fabril pelo aumento da receita bruta. Referido benefício fiscal está vinculado a projeto de investimento devidamente avaliado e aprovado pelas autoridades estaduais.

Não é, pois, um mero “prêmio ao incremento de vendas”, como entendeu a decisão recorrida, mas, antes, um “estímulo à expansão de empreendimento econômico” (art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Dou provimento ao recurso.

Processo nº 13362.000676/2006-30  
Acórdão n.º **1803-002.313**

**S1-TE03**  
Fl. 289

---

Deve ser observado que remanesce a exigência de CSLL no valor de R\$ 7.047,34, correspondente ao Pis/Pasep, lançado indevidamente na Conta da Cofins (ano-calendário de 2004 – fls. 6), com a qual Impugnante/Recorrente concorda com a cobrança.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes