



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

Processo nº 13971.720630/2013-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.837 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente REAL PLASTIC LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO SEM COMPROVAÇÃO DA VINCULAÇÃO À AQUISIÇÃO DE BENS E DIREITOS REFERENTES À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO COMO SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A subvenção para investimento, para fins de gozo do benefício de não tributação do IRPJ e da CSLL, impescinde de demonstração clara, efetiva e específica de sua aplicação, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CUMULAÇÃO DO *ANIMUS* DO SUBVENCIONADOR COM A EFETIVA APLICAÇÃO DA SUBVENÇÃO PELO BENEFICIÁRIO.

A subvenção para investimento não pode ser rotulada como tal tão somente pela vontade do ente subvencionador. Deve estar presente também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, para que reste inafastável sua natureza de investimento.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. REGRA DE TRIBUTAÇÃO.

A regra para a tributação do Pis e da Cofins submetidos ao regime não cumulativo contempla todas as receitas auferidas pelas empresas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Excepcionalmente, não se tributam algumas receitas que a lei assim determina. O crédito presumido de ICMS, cujo usufruto do benefício não está vinculado (e comprovado) com nenhuma contrapartida, tem natureza de

subvenção para custeio, sobre a qual não existe nenhuma regra excepcional de não tributação.

LUCRO REAL. DETERMINAÇÃO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. DEDUÇÃO. EXIGIBILIDADE SUSPensa. VEDAÇÃO.

É vedado deduzir, na determinação do lucro real, tributos e contribuições lançados de ofício, cujas exigibilidades encontrem-se suspensas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, negar provimento à subvenção para investimentos para efeito de tributação IRPJ, CSLL. Vencidas as Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Livia De Carli Germano; II) Por maioria de votos, negar provimento à subvenção para investimentos para efeito de tributação do PIS e da Cofins. Vencidos os Conselheiros Yoshihara Arcangelo Zanin, Livia De Carli Germano e José Roberto Adelino da Silva. Os conselheiros José Roberto Adelino da Silva e Livia De Carli Germano acompanharam pelas conclusões; III) Por unanimidade de votos, negar provimento em relação à dedutibilidade do PIS e Cofins e IPI lançados da base de cálculo do IRPJ e CSLL; e IV) Por unanimidade de votos, negaram provimento ao pedido de aproveitamento do saldo negativo. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 16-059.047 - 1ª Turma da DRJ/SPO que manteve o lançamento, ao julgar improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido, relativo à glosa de subvenção relativa a benefício fiscal consistente em crédito presumido de ICMS.

Transcrevo abaixo partes do Relatório do Acórdão Recorrido, que bem descreve os fatos ocorridos no feito:

Em ação fiscal direta, a contribuinte anteriormente qualificada foi autuada e notificada a recolher ou impugnar os créditos tributários de R\$ 12.012.230,76, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1128); R\$ 4.076.156,60, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1146); R\$ 625.151,19, de Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 1161); R\$ 2.879.484,06, de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, incluídos nesses valores a multa proporcional de 75,00% e os juros de mora, calculados até 04/2013. Também foram lançadas multas isoladas decorrentes de falta de pagamentos de estimativas de IRPJ e CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 2.761.171,11 (fls. 1128) e de R\$ 745.775,44 (fls. 1146).

As infrações imputadas ao sujeito passivo teriam ocorrido nos anos calendário de 2009, 2010 e 2011, encontrando-se descritas no relatório de fls. 1101/1107 que, em síntese, consigna que o auxílio recebido do Estado de Santa Catarina e creditado na conta Reserva de Capital da fiscalizada não se caracteriza como “subvenção para investimento” e, assim, não poderia ter sido excluído do lucro líquido do exercício, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como da receita bruta, para fins de apuração da contribuição do Pis e da Cofins.

Apreciadas as Impugnações, o lançamento foi julgado procedente, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSOS PÚBLICOS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. VINCULAÇÃO E SINCRONIA.

Os recursos fornecidos pela Administração Pública às pessoas jurídicas somente são classificados como subvenção para investimento e podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, quando houver vinculação e sincronia com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando

desvinculada de concomitante aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.

LUCRO REAL. DETERMINAÇÃO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. DEDUÇÃO. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. VEDAÇÃO.

É vedado deduzir, na determinação do lucro real, tributos e contribuições lançados de ofício, cujas exigibilidades encontrem-se suspensas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão de mérito relativa ao julgamento da impugnação do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na da contribuição social sobre o lucro líquido, em relação aos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do Fato Gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do imposto de renda pessoa jurídica.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão de mérito relativa ao julgamento da impugnação do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na da contribuição para o financiamento da seguridade social, em relação aos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do Fato Gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011, 30/06/2011, 31/07/2011, 31/08/2011, 30/09/2011, 31/10/2011, 30/11/2011, 31/12/2011

REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Pis/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do imposto de renda pessoa jurídica.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão de mérito relativa ao julgamento da impugnação do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na da contribuição para o PIS/Pasep, em relação aos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a autuada interpôs Recurso Voluntário com vistas a obter a reforma do julgado, arguindo: 1-Independentemente de ser considerada subvenção para investimento ou para Custeio, o Auto de Infração deve ser cancelado, pois: a) foi ferido o princípio da estrita legalidade na composição das Bases de Cálculo Tributáveis; b) foi ferido o princípio da estrita legalidade por não ter sido recomposta a escrita fiscal, com a verificação da extinção pelo Crédito Tributário pelo pagamento; c) Em relação ao PIS/COFINS o Crédito Presumido não é receita e não foi excluído das respectivas bases de cálculo dos outros Autos de Infração no mesmo procedimento fiscal; e) Há indevida cumulação de multas. 2 - Acaso não acolhido o item 1 e corrigindo-se os cálculos, ficará demonstrado com a farta documentação que foi juntada aos autos, que a subvenção para investimento atende os critérios legais para não compor as Bases de Cálculo do IRPJ/CSLL.

Era o der essencial a ser relatado.

Passo a decidir

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Considerados os argumentos da Recorrente, tem-se que o objeto da lide reside na natureza do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego.

De acordo com os atos expedidos pela Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina – Ato Diat nº 089/2008, às fls. 2371/2373, e Resolução nº 080/2008, às fls. 2374/2375 – o enquadramento da Recorrente no Programa Pró-Emprego garantia-lhe o seguinte tratamento tributário diferenciado:

- diferimento do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadorias na importação de matéria-prima, material intermediário ou material secundário, para industrialização pelo próprio importador em território catarinense, nos termos do art. 8º, inciso II do Decreto nº 105, de 14/03/2007;
- ao diferimento do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas para comercialização para a etapa seguinte de circulação, nos termos do art. 8º, inciso III do Decreto nº 105, de 14/03/2007;
- ao diferimento parcial do ICMS na operação interna subsequente com mercadorias importadas para comercialização, nos termos do art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso I, do Decreto nº 105, de 14/03/2007;
- à apropriação de crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada de mercadoria importada para comercialização, nos termos do art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso II, do Decreto nº 105, de 14/03/2007;
- à dispensa da apresentação da garantia prevista no § 10 do art. 8º do Decreto nº 105, de 14/03/07, nos termos do art. 8º, § 11, inciso I, do mesmo Decreto nº 105/07.

O mencionado benefício fiscal consiste, basicamente, no diferimento do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadoria, para a etapa seguinte de circulação a sua entrada em estabelecimento importador situado em Santa Catarina, quando realizada a importação por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, também daquele mesmo Estado, bem como possibilidade de apropriação de crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada pela mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação de ICMS equivalente a três por cento do valor da operação própria, nos termos do artigo 8º do Decreto 105/2007.

A autoridade autuante entende que se caracteriza como subvenção para custeio, cujo valor deve integrar o lucro real e a base de cálculo da CSLL, bem como sobre a incidência do PIS e da COFINS. Isso porque, em seu entender, o benefício não reuniria as características necessárias para que seja tratado como subvenção para investimento, as quais, nos termos do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST 112/1979, são:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos;
- 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.

Da subvenção para investimento e da análise do desiderato do benefício fiscal.

Subvenção de investimento, por tudo o que se relatou, é, em meu entendimento, aquela que, ao ser concedida pelo órgão público, tenha por finalidade

proporcionar incrementos de investimentos no respectivo domínio de abrangência, nos termos definidos pela legislação outorgante.

Ao contrário da subvenção de custeio – que busca somente auxiliar o beneficiado na sustentação de suas expensas ordinárias, em decorrência da relevância estratégica e socioeconômica da empresa –, a subvenção para investimento tem por escopo, de fato, estimular a expansão do ramo em questão, mediante várias formas – inclusive desoneração fiscal – que possibilitem a instalação ou a expansão de empreendimento econômico proeminente. Para caracterização da subvenção para investimento, irrelevante é a análise da destinação real dada aos fundos correlatos.

O regime contábil a ser outorgado aos montantes desta espécie está prescrito pela legislação, sem margens de escape. Logo, a verificação do escopo investidor da concessão da subvenção deve ser feita de maneira abstrata, desvinculada do emprego prático dos importes subvencionados.

Reitere-se: a subvenção se toma para investimento, então, se este é o escopo visionado pela entidade pública concedente. Deve-se analisar, pois, se a instituição do incentivo tem por fim desenvolver o setor ou a região abrangidos, de um lado, ou se tem simples finalidade não desenvolvimentista, de auxílio ao contribuinte no suporte de suas expensas usuais.

Este é o derradeiro e único critério de diferenciação, consoante a melhor interpretação da lei. é a origem dos recursos empregados na implantação ou na expansão do empreendimento econômico do subvencionado. Pois bem.

O objetivo desenvolvimentista de promoção de investimentos está acentuadamente presente nos casos de benefícios unilaterais de ICMS, concedidos pelos Estados da Federação.

Outra razão não há, afinal, para a implementação destes instrumentos de renúncia fiscal, senão a atração de investimentos para o Estado, a serem operacionalizados por meio da instalação de novos empreendimentos econômicos ou da expansão dos preexistentes.

Nesse contexto, o Programa Pró Emprego criado pelo Estado de Santa Catarina apenas cria uma obrigação para os contribuintes poderem gozar dos créditos presumidos.

Tal dever não implica em que os valores subvencionados devam ser investidos somente nessa seara, sob pena de tributação, como quis afirmar a d. Representação Fiscal.

Afinal de contas, ainda que inexistisse essa prévia condição, continuaria o benefício a apresentar feições de subvenção para investimento, haja vista ser este o fim visionado pela entidade pública concessora.

Impende deixar esclarecida, em tal cenário, segundo bem lembrado pela recorrente, a diferença que existe entre o escopo da subvenção para investimento, de um turno, e as contrapartidas requeridas, do contribuinte, para o aproveitamento do incentivo, de outro.

Como se explicou antes, a concessão de créditos presumidos de ICMS, por sua própria natureza, apresenta objetivo de promoção de investimentos no Estado, mediante atração de empreendimentos econômicos interessados na menor carga tributária vicejante.

Eventualmente, segundo ocorrido in casu, pode acontecer de o Estado subvencionador prescrever condições precedentes para o gozo da benesse – que, inclusive, podem se materializar mediante a obrigatoriedade de realização de aportes em determinada esfera. Tal situação não tange, entretanto, à finalidade do incentivo, que remanesce a mesma.

Os prévios requisitos postos à tomada dos créditos presumidos de ICMS nada versam acerca do desiderato indutivo de investimento.

Por essa razão, não influem sobre a caracterização da subvenção, em uma de suas duas modalidades, haja vista representarem somente critérios de determinação da oportunidade da renúncia orçamentária.

Em recente julgamento (citar acórdão Konlog), a D. Conselheira Livia..., teceu as seguintes considerações acerca dos benefícios fiscais concedidos pelo Programa Pró Emprego criado pelo Estado de Santa Catarina, bastante acertadas ao meu ver:

O simples fato de um benefício fiscal não reunir as características de subvenção para investimento não significa que ele deva automaticamente ser tratado como subvenção para custeio. Existe a terceira via, que é a possibilidade de não se tratar de uma subvenção no sentido estrito do termo.

Conforme observa Bulhões Pedreira, as subvenções para custeio consistem em “transferências de renda”, enquanto que as subvenções para investimento são “transferências de capital” (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685).

Nessa linha, o Parecer Normativo CST 112/79, tanto ao conceituar subvenção para custeio quanto para investimento, faz menção à transferência de recursos, veja-se:

“(…) 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.”

“(…) 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 D. L. 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.”

Este mesmo diploma, ao tratar especificamente das isenções e reduções de impostos, observa que, "T tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.". E, mais adiante, ressalta: "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" (grifamos).

O PN CST 112/1979 continua, ressaltando que, em alguns casos específicos, a redução ou isenção de impostos pode ser enquadrada como subvenção para investimento. Cita então alguns exemplos -- todos eles, destaque-se, envolvendo a efetiva transferência de recursos ao beneficiário -- valendo destacar o seguinte:

"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." (grifamos)

O próprio PN CST 112/1979 alerta para o risco das generalizações e para a importância do exame específico do benefício:

"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."

Daí a conclusão deste diploma de que "As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características (...)"

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento, a isenção ou redução de impostos será considerada como tal, isso não autoriza concluir que, não estando presentes tais características, trata-se de subvenção para custeio. Pode ser que não se trate de subvenção, como ocorre, por exemplo, quando o beneficiário não recebe quaisquer recursos do poder público.

A distinção é importante em termos orçamentários porque, nos termos da Lei 4.320/1964, a transferência de recursos está na esfera da despesa pública e depende de dotação orçamentária. O crédito presumido de ICMS, por outro lado, não importa transferência de recursos, tratando-se de benefício fiscal que não exige dotação orçamentária e que é caracterizado como renúncia de receita por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/00 (grifamos):

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)

§1o A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Acontece que a legislação tributária tratou de forma equivalente, inclusive no mesmo dispositivo legal, tanto as subvenções para investimento em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto as reduções e isenções de tributos. O artigo 443 do RIR/99 por acaso denomina tanto as primeiras quanto as últimas de subvenções -- seriam, no caso, subvenções em sentido amplo, não técnico. Veja-se:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Mas o fato de o art. 443 do RIR/99 ter dado o mesmo tratamento fiscal e ter denominado como "subvenção para investimento tanto" as subvenções em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto recursos que não são tecnicamente subvenções (i.e., as reduções e isenções e tributos) não faz com que estes últimos tenham que cumprir os requisitos impostos (e muitas vezes apenas possíveis) às primeiras. Isso poderia resultar em impor condição impossível ao contribuinte.

Assim, no caso de isenções e reduções de tributos, o artigo 443 do RIR/99 é aplicável independentemente do preenchimento das condições previstas no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST 112/1979 -- aplicáveis exclusivamente às subvenções stricto sensu, ou seja, às transferências de recursos por parte do poder público (despesa pública):*

**quais sejam: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

Vale notar que, de acordo com a contabilidade em vigor antes das modificações promovidas pela adoção dos padrões contábeis internacionais, a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos (ou seja, as "subvenções em sentido amplo", nos termos do art. 443 do RIR/99) podiam ser contabilizadas de duas maneiras: a contrapartida do aumento do ativo ou redução do passivo podia ser registrada como receita, ou como reserva de capital.

No entanto, com as modificações providas pela Lei nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas contra resultado. Porém, objetivando a manutenção do

tratamento tributário anteriormente dispensado aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

Logo, mesmo após a extinção da possibilidade de contabilização da subvenção para investimento e das reduções e isenções de tributos na conta de reserva de capital, ainda assim esses valores não compunham a base tributária do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o supracitado artigo 18.

Neste cenário não houve, salvo prova em contrário, qualquer desvio de destinação, que afrontasse a legislação pertinente.

Por fim, há ainda de se ressaltar que a incidência do IRPJ e da CSLL aos créditos presumidos de ICMS consubstanciaria ilegítima inferência da União nos assuntos estaduais.

Afinal, corresponderia esta conduta a apropriação parcial, pela primeira, do resultado financeiro da renúncia fiscal engendrada pelos Estados.

Com tal comportamento só se pode anuir na específica situação da subvenção de custeio – que, por não ser distinta de qualquer outra receita disponibilizada ao suporte de despesas, jamais poderia ter tratamento tributário diferenciado dos demais rendimentos exacionáveis.

O cenário tormentoso da guerra fiscal, é oportuno repisar, não precisa ser agravado pela intervenção federal. Só potencializaria a insegurança jurídica a possibilidade de o Fisco da União mitigar incentivos fiscais estaduais unilateralmente outorgados.

O que ocorreria, por exemplo, se o contribuinte fosse obrigado a recolher o ICMS outrora exonerado, em derivação de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerasse inconstitucional o benefício estadual? Estariam os cofres federais adstritos a devolver os indébitos de IRPJ e de CSLL computados sobre tais subvenções?

De tudo o que se expôs, dessumem-se as seguintes conclusões:

i. As subvenções para investimento se diferenciam das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos;

ii. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto de investimento predeterminado;

iii. Os créditos presumidos de ICMS em estudo, outorgados por meio do Programa Pró Emprego, têm natureza clara de subvenção para investimento em seu sentido amplo. A previsão de incentivos de tal espécie, afinal, tem objetivo claro de promover a atração

de investimentos para o Estado concessor. Irrelevante é a análise das contrapartidas compelidas ao contribuinte, postas como pré-condições à fruição da benesse.

Por tais motivos, julgo improcedentes os lançamentos do IRPJ e da CSLL e, por se basearem na mesma infração.

PIS/COFINS

Ainda em relação aos valores lançados à título de PIS e COFINS, observo que o crédito presumido do ICMS em questão não se qualifica como receita, mas como incentivo fiscal para a redução do ICMS devido, não compondo a base de cálculo daquelas contribuições.

Neste sentido, segue o Acórdão 9303002.618, da 3a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de Relatoria da Conselheira Maria Tereza Martinez Lopez, de 12 de novembro de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 28/02/2004 a 31/12/2005

INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão no qual a D. Relatora faz as interessantes considerações:

Receita não é todo e qualquer ingresso que a empresa tem. Assim, por exemplo, não se cogita que a integralização de capital social seja tributada pela COFINS, mesmo sendo um ingresso de valor para a empresa. Receita surge como decorrência direta da atividade fim desenvolvida pela empresa e, ainda, ter vinculação com o resultado desta atividade. Assim, volta-se a afirmar, não é qualquer ingresso que constitui uma receita.

[...]

De se observar, a partir desta definição, a receita ainda traz consigo a característica de ser o produto que vem de fora do

patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por decorrer de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para a pessoa que o remunera por isso.

Nesse seguir, oriento meu voto no sentido de excluir os valores dos incentivos estaduais concedidos sob a forma de crédito presumido do ICMS pelo Estado de Santa Catarina, através do Programa Pró Emprego da base de incidência do PIS e da COFINS.

IPI/PIS e COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quanto à alegação de que os valores lançados de IPI, PIS e Cofins devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, mantenho o entendimento exarado pela decisão de piso, no sentido de que o artigo 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, prescreve que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, ressalvando em seu § 1º, contudo, que esta determinação não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), existindo ou não depósito judicial.

Isto porque, os valores das contribuições não foram apurados pela Recorrente nem foram escriturados, tendo sido constituídos em lançamento de ofício formalizado também nestes autos, enquanto as exigências do IPI foram documentadas nos autos do processo nº 13971.720629/2013-67. Portanto, os valores que a fiscalizada pretende deduzir são créditos tributários cujas exigibilidades encontram-se suspensas, nos termos do art. 151, inc. III do CTN, uma vez que foram interpostos recursos administrativos contra todos, não definitivamente julgados há época.

Desta forma, os valores do IPI, PIS e da Cofins exigidos de ofício não poderiam ser deduzidos na apuração do IRPJ apurado no mesmo período, também objeto de lançamento de ofício, seja porque não caberia à autoridade fiscal reconstituir a escrita do contribuinte para efetivar a pretendida dedução, seja em razão de se tratar de valores com exigibilidade suspensa.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a subvenção para investimento com efeitos na tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e negar provimento em relação à dedutibilidade do PIS e Cofins e IPI lançados da base de cálculo do IRPJ e CSLL e quanto ao pedido de aproveitamento do saldo negativo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Voto Vencedor

Em que pese o voto da I. Conselheira, peço licença para dela divergir quanto à sua proposta de exoneração da tributação do IRPJ e da CSLL, e também do PIS e da COFINS, incidentes sobre o crédito presumido de ICMS.

A relatora, em seu voto, consignou que o objeto da lide reside na natureza do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego.

Pois bem.

Em princípio, o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS tem natureza de subvenção para investimento, que, segundo o art. 443, do RIR/99, é permitida sua exclusão no lucro real:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Por outro lado, a subvenção para custeio é tributada pelo IRPJ, em seguimento ao disposto no art. 392, do RIR/99:

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);

Pelo que pude perceber, a relatora parte de premissa distinta da que me sirvo para avaliação das subvenções - para investimento e para custeio - e sua consequência tributária.

Como visto, a relatora entende que a subvenção para investimento não perde sua característica tão somente pela falta de condição prévia ao adimplemento do contrato entre o Estado subvencionador e o ente subvencionado.

Com a devida *venia*, não consinto com a relatora quando aduz que o Programa Pró Emprego criado pelo Estado de Santa Catarina apenas cria uma obrigação para os contribuintes poderem gozar dos créditos presumidos e que tal dever não implica em que os valores subvencionados devam ser investidos somente nessa seara, sob pena de tributação, como quis afirmar a d. Representação Fiscal.

Outrossim, não me convém aderir à seguinte proposição da I. relatora: *Afinal de contas, ainda que inexistisse essa prévia condição, continuaria o benefício a apresentar feições de subvenção para investimento, haja vista ser este o fim visionado pela entidade pública concessora.*

Antes das alterações propostas pela Lei nº 11.638/2007, para se ter direito ao benefício de não tributação, a contrapartida da subvenção para investimento era contabilizada no Patrimônio Líquido, na conta de reserva de capital. O tratamento fiscal era de que tal subvenção para investimento não sofria incidência do IRPJ e da CSLL, desde que atendidas as condições legais.

Após a edição da Lei nº 11.638/2007, à subvenção para investimento foi atribuída a natureza contábil de receita, independentemente do mandamento fiscal. A legislação contábil determinava que se contabilizasse correspondente aumento no Patrimônio Líquido, na conta de Reserva de Incentivos Fiscais, espécie de Reserva de Lucros. Como a Lei nº 11.941/2009 (que inaugurou o Regime Tributário de Transição (RTT)) permitia a anulação dos efeitos fiscais a partir das inovações contábeis da Lei nº 11.638/2007, as empresas anulavam seus efeitos por meio do livro eletrônico fiscal F-Cont.

Observe-se na redação do art. 18 da Lei nº 11.941/2009:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do DecretoLei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II - excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III - manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

No caso concreto, a recorrente contabilizou o aumento do lucro líquido decorrente da contabilização da subvenção do Estado de Santa Catarina na conta de Reserva de Subvenção para Investimento, no Patrimônio Líquido..

Assim, a recorrente excluiu o valor subvencionado das bases de cálculo do IRPJ (lucro real), da CSLL (base de cálculo da CSLL) e não incluiu os valores nas bases de tributação do Pis e da Cofins.

Pois bem.

Com objetivo de esclarecer se tal subvenção é para investimento ou para custeio, editou-se o Parecer Normativo CST 112/1978, que, por sua vez, estabeleceu requisitos mais detalhados que podem evidenciar a natureza das subvenções. Reproduzo abaixo trechos do Parecer que mais se assemelham ao caso aqui analisado:

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."

(...)

3.6 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.

Como se pode observar, a subvenção para investimento deve ser caracterizada não só pela intenção do subvencionador, ou seja, não basta haver contrato atribuindo ao benefício a natureza de subvenção para investimento. Há que se verificar, principalmente, a aplicação da subvenção por parte do subvencionado nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, percebe-se que os requisitos para exonerar a tributação da subvenção para investimento não foram preenchidos. Aliás, a fiscalização ressaltou bem que a mera redução da tributação do ICMS, por si só, não pode ser configurada como subvenção para investimento, mormente quando a empresa, regularmente intimada, não demonstra com documentação hábil a correspondência entre o benefício adquirido e a aplicação nos investimentos ou expansão do empreendimento econômico.

Veja-se em trechos do Termo de Verificação Fiscal as ponderações efetuadas pela fiscalização:

Seguindo o delineamento acima traçado pode-se afirmar "subvenções para investimento" são identificadas a partir das 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, caracterizada pela sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;
- c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Essas condições não são atendidas a hipótese abaixo analisada, pois os recursos oriundos da subvenção (redução do valor a pagar de ICMS) não estão vinculados à aplicação em investimentos.

Intimada a esclarecer sobre os créditos na conta contábil Reserva de Capital - subvenções para investimentos, Termo de Início de Fiscalização:

10. Comprovar que as exclusões na apuração do lucro real de Subvenções correspondem às subvenções para investimentos nos termos do artigo 443 do RIR/99, detalhado a sistemática de liberação dos recursos, ou seja, se são depositados em conta vinculada, se existem condições para sua liberação, entre outras informações que julgar necessárias. - De 01/01/2010 até 31/12/2011 a fiscalizada apresentou cópia do convênio celebrado com o estado de Santa Catarina.

Da análise do benefício representado pelos documentos entregues, em se considerando subvenções as vantagens recebidas, se depreende que tais recursos poderiam ter qualquer utilização, sem qualquer sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção de quem concedeu os benefícios, o que os descaracteriza como subvenção para investimento.

O auxílio obtido pela empresa beneficiária evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o qual poderia ser utilizado como a ela bem aprouvesse. Nesse caso, trata-se de recursos não vinculados a aplicações específicas, os quais devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

A Real Plastic, por sua vez, alega que todos os recursos angariados com o benefício de crédito presumido de ICMS estão alocados nas suas atividades:

Assim sendo, no item 3, fica evidenciado que todos os recursos provenientes do incentivo fiscal estabelecido pelo Estado de Santa Catarina estão devidamente alocados na operação do Contribuinte, e preservados de forma incontestada na configuração de uma Reserva de Subvenção para Investimentos, no grupo do Patrimônio Líquido da empresa, em conformidade com as exigências da Lei 11.638/07, Lei 11.941/09 e normas brasileiras de contabilidade.

Entretanto, em análise do ATO DIAT nº 089/2008, firmado entre a recorrente e o Estado de Santa Catarina (e-fls. 866 a 868), pode concluir que realmente não há exigência de uma clara, efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos

previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, como bem ressaltou a decisão de piso:

Embora a contribuinte seja obrigada, nos termos do programa Pró-Emprego, a efetuar aplicações de recursos em investimentos, não se observa a exigência de uma clara, efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Vale dizer, nem a Lei como o Decreto, ou mesmo os atos concessórios, vinculam o valor da redução de tributos proporcionados pelo Programa Pró-Emprego ao valor dos investimentos no ativo do beneficiário previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e acordado com o Poder Público.

Não obstante os esclarecimentos prestados pela recorrente (e-fls. 862 a 865), percebo que as condições impostas pelo Parecer Normativo CST 112/1978, para que uma subvenção se caracterize como investimento, não se fizeram presentes no referido acordo, razão pela qual entendo cabível a manutenção do lançamento do IRPJ e, por reflexo, da CSLL.

Em relação ao PIS e à COFINS, observo que a recorrente sujeitou-se ao regime não cumulativo de tais contribuições sociais, em razão da apuração do IRPJ pelo lucro real. Sendo assim, deveria seguir regramento contido no caput, no § 1º e no § 2º do art. 1º da Lei 10.637/2002 (Pis) e 10.833/2003 (Cofins):

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

A DRJ traçou arrazoado bem delineado para demonstrar que a subvenção (tanto para investimento quanto para custeio) têm natureza de receita. Em sendo assim, conclui que a subvenção para custeio, por não figurar como receita isenta de tributação de PIS e COFINS, deve assim ser tributada. Reproduzo trechos da decisão *a quo*, dos quais me sirvo como minhas razões de decidir:

Por sua vez, esse crédito corresponde a uma “subvenção”, uma vez que corresponde a “um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação”, conforme consignado na já referida SD nº 15/2003.

Assim, independentemente de qual espécie seja, se para custeio ou investimento, ou se é tributável ou não, a subvenção tem natureza de receita. Com efeito, de acordo com o item 4.25 do Capítulo 4 do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, os elementos de receita são definidos como “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais”.

(...)

As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, prescrevem como fato gerador das contribuições o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e **todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**.

O valor do faturamento mensal, compreendido conforme os termos do parágrafo anterior, constitui a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Conforme consignado no transcrito item 15 da Solução de Divergência nº 15, de 1º de setembro de 2003, “As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como ‘Outros Resultados Operacionais’, na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como ‘Resultados não Operacionais’, na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999”.

(...)

Todavia, as subvenções recebidas pela contribuinte pertencem à modalidade de “custeio”, têm natureza de receita e são consideradas como “outros resultados operacionais” que, por sua vez, não estão dentre aquelas reconhecidas no art. 1º, § 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que relaciona as receitas excluídas das bases de cálculo das respectivas Contribuições.

Outrossim, para que a receita não seja tributada pelo PIS e pela COFINS, deve a lei permitir sua exclusão da base das contribuições. Os §§ 3º, dos arts. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, com as redações vigentes à época dos fatos, relacionaram as receitas excluídas das bases de cálculo das contribuições:

Lei 10.637/2002

§ 3º *Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~*IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008).*~~

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008). (Incluído pela Lei nº 11.945 de 2009).

Lei nº 10.833/2003

§ 3º *Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~*IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008).*~~

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008). (Incluído pela Lei nº 11.945 de 2009).

Uma vez que o benefício de crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina restou configurado como subvenção para custeio, e considerando que não há regra isentiva vigente para exclusão da receita de crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição para o Pis e da COFINS, cabível o lançamento das contribuições sociais.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário no que se refere ao pedido de exoneração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes à subvenção para investimento em desacordo com a legislação. Em relação aos demais aspectos, a decisão se deu conforme o voto da I. Relatora.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa