



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

**Processo n°** 13971.722024/2014-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.387 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** NILCATEX TEXTIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. FORMA DE TRIBUTAÇÃO UTILIZADA NO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Controvérsia sobre a forma de tributação utilizada no lançamento diz respeito ao mérito da exigência, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2012

IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Contudo, descaracteriza-se como subvenção para investimento quando se constata que o valor do benefício fiscal, em único ano-calendário, é absolutamente desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado durante todo o período de fruição de tal benefício. Nesse caso, subvenção é tida como de custeio e, como tal, tributada, compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando o exame da escrituração com prova que as falhas apontadas constituem fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente

para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E JUROS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.  
O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de nulidade, e, quanto ao mérito da exigência, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a autuação do PIS e da Cofins. Por voto de qualidade, manter a cobrança da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar a exigência dessa penalidade.

Processo nº 13971.722024/2014-91  
Acórdão n.º **1402-002.387**

**S1-C4T2**  
Fl. 756

---

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

NILCATEX TEXTIL LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-57.894 da 13ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

*Trata o presente processo de Autos de Infração à legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), constantes de fls. 159/252, formalizados no âmbito da DRF Blumenau/SC, referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, constituindo crédito tributário no valor total de R\$ 13.502.174,42, aí incluídos principal, multa de ofício de 75%, juros de mora, estes últimos calculados até junho de 2014, e multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativa, discriminado por tributo à fl. 288, como segue:*

Tributo	Total do Crédito Tributário
IRPJ	R\$ 7.694.081,35
CSLL	R\$ 2.367.230,20
PIS/PASEP	R\$ 614.558,66
COFINS	R\$ 2.826.304,21

Soma .....R\$ 13.502.174,42

Nos Autos de IRPJ e CSLL foram descritas as seguintes infrações (fls. 160/161 e 172/173):

- 1) Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro Real. exclusões Indevidas (e da base de cálculo ajustada da CSLL - item 002) - Valores referentes às subvenções, excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real [anos-calendário de 2011 e 2012];
- 2) Resultados Operacionais não declarados - Opção Indevida pelo Lucro Presumido - Contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, entregou declaração [para o ano-calendário de 2012] optando pelo lucro presumido, mas manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.
- 3) Multa Isolada - Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica [e da CSLL], incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução [em alguns períodos mensais de 2011].

E dos Autos de PIS e COFINS (fls. 183/216 e 218/252) constam:

1) *Incidência Não Cumulativa Padrão – Insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins - Valores referentes à apuração na modalidade não-cumulativa, decorrente da opção indevida pelo lucro presumido [períodos mensais de 2012]*

2) *Incidência não-cumulativa Padrão. Omissão de receita sujeita à contribuição para o PIS/PASEP [e à Cofins] - Valores referentes às subvenções [períodos mensais de 2011 e 2012]*

3) *Créditos Descontados Indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores - O sujeito passivo descontou em sua apuração os créditos da não-cumulatividade demonstrados no quadro Créditos Descontados Indevidamente pelo Sujeito Passivo, os quais foram utilizados de ofício nos meses de maio e junho, ocasionando contribuição a pagar relativamente aos períodos informados abaixo [períodos de julho, agosto e setembro de 2011]*

*As irregularidades constatadas foram contextualizadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 254/280, no qual inicia a Fiscalização descrevendo a abrangência do Termo (procedimento fiscal de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins nos anos-calendário de 2011 e 2012) e identificando a contribuinte fiscalizada como NILCATEX TÊXTIL Ltda., doravante também denominada simplesmente NILCATEX ou FISCALIZADA - empresa sediada em Blumenau/SC, cujo objetivo social principal é a indústria têxtil, compreendendo todos os ramos complementares.*

*Informa a autoridade fiscal que a empresa apresentou DIPJ, para o ano-calendário 2011, com base no Lucro Real Anual, com determinação das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL com base em balancetes de suspensão/redução, e, para o ano-calendário de 2012, com base no Lucro Presumido.*

*No item 3 de seu Termo, sob o Título “Das Subvenções” , a Fiscalização aborda a concessão de benefícios fiscais do ICMS devido ao Estado de Mato Grosso do Sul, por força de acordo firmado entre a unidade federada e a fiscalizada, expondo, de início, que:*

*Da análise da DIPJ da empresa, relativa ao **ano-calendário 2011**, verificou-se que foram registrados os seguintes valores relacionados com doações e subvenções:*

<b>Ficha</b>	<b>Linha</b>	<b>Valor</b>
06A - Demonstração do Resultado	Doações e Subvenções para Investimento	0,00
07A - Demonstração do Resultado	Doações e Subvenções para Investimento	0,00
37E - Passivo – Balanço Patrimonial	Reservas de Lucros – Doações e Subvenções	5.133.113,4

*Na sequência, descreve ter iniciado a fiscalização mediante Termo de Início (fls. 02/05), recepcionado em 28/11/2013, por meio do qual foram solicitados:*

- Relação mensal de todos os valores escriturados a título de “Doações e Subvenções para investimento” nos anos 2011 e 2012;*
- Cópias, em meio digital, de todos os convênios assinados referentes a subvenções, válidos para os anos 2011 e 2012;*
- Justificativa para o não preenchimento dos valores referentes às subvenções nas fichas 06A e 07A da DIPJ.*

*E expõe que, em atendimento (fls. 06/07), a empresa apresentou a relação mensal dos valores escriturados, cópia do LALUR e cópia do Termo de acordo nº 605/2005, celebrado entre o Estado de Mato Grosso do Sul e a fiscalizada, e informou também que a ausência de dados nas linhas de subvenções, das fichas 06 e 07 da DIPJ, ocorreu por erro de preenchimento.*

*Apresenta a Fiscalização tabela com um resumo mensal dos valores obtidos com os benefícios fiscais :*

<b>Ano/Mês</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Janeiro</b>	309.686,55	734.545,37
<b>Fevereiro</b>	843.210,08	534.190,85
<b>Março</b>	1.277.582,04	1.427.715,93
<b>Abril</b>	1.003.298,10	600.815,40
<b>Mai</b>	228.839,90	861.766,62
<b>Junho</b>	153.171,46	234.290,75
<b>Julho</b>	278.448,68	736.864,45
<b>Agosto</b>	238.444,82	244.609,96
<b>Setembro</b>	212.532,05	105.128,28
<b>Outubro</b>	67.389,61	70.090,56
<b>Novembro</b>	56.224,65	54.749,39
<b>Dezembro</b>	464.214,18	541.041,77

*É esclarecido, então, no Termo de Verificação, a contabilização desses valores a débito da conta do ICMS a recolher e a crédito de uma conta de resultado (conta redutora de custos), conforme resumo abaixo:*

*Débito a: 1192 – ICMS a recuperar (ativo)*

*Crédito a: 3074 – ICMS Cred. Presumido Termo Acordo 605/2005 (resultado)*

*E concluiu a autoridade fiscal que, deste modo, estes valores afetaram a apuração do lucro contábil, mediante uma redução dos custos, porém não fizeram parte da receita bruta operacional. Esses valores foram excluídos da base do Lucro Real, em 2011, mediante lançamentos no LALUR. Com relação ao ano de 2012, os valores das subvenções não fizeram parte da base do lucro presumido.*

*Aborda o Autuante o acordo decorrente da legislação estadual:*

*O acordo foi celebrado em 2005, nos termos da Lei Complementar Estadual nº 93, no qual a NILCATEX se comprometeu a instalar uma unidade industrial em troca da concessão de benefício fiscal.*

*O acordo estipulou a implantação até 2009 da unidade industrial, com os seguintes investimentos previstos:*

<b>f) Investimentos previstos:</b> .....	<b>R\$ 1.530.000,00</b>
• Construções e Instalações.....	R\$ 800.000,00;
• Instalações.....	R\$ 230.000,00;
• Máquinas, Equipamentos, Móveis e Utensílios .....	R\$ 500.000,00.

*O Estado, como incentivo à instalação do empreendimento, concedeu diversos benefícios fiscais para a fiscalizada, tais como: 67% do saldo devedor do ICMS pelo prazo de 15 anos, 75% do saldo devedor do ICMS nas saídas interestaduais, crédito presumido equivalente a 50% nas saídas interestaduais realizadas com mercadorias importadas, dentre outros.*

*Prossegue o Autuante descrevendo as intimações formuladas após o Termo de Início, as respostas apresentadas e as respectivas análises:*

*A empresa foi intimada, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 01 [fls. 56/58], a apresentar a relação dos valores desembolsados em 2011 e 2012, e que possuíssem alguma relação com a implantação do empreendimento previsto no Acordo nº 605/2005, firmado com o Estado de Mato Grosso do Sul. Esta relação deveria contemplar datas, valores e beneficiários.*

*Em atendimento a esta intimação [fl. 59], a empresa apresentou somente uma listagem do livro razão com as contas do ativo imobilizado da filial. A tabela abaixo contém um resumo dos saldos inicial e final das contas listadas no livro razão da filial:*

Código	Conta	Saldo Inicial – 01/01/2011	Saldo Final – 31/12/2011
1813	Máquinas e equipamentos	877.741,03	763.829,43
1819	Móveis e utensílios	298.829,43	282.829,43
1820	Equipamentos de informática	40.225,87	45.325,87

1827	Veículos	0,00	27.925,87
1753	Direitos de uso de software	0,00	6.025,87
	<b>Total</b>	<b>1.216.796,33</b>	<b>1.126.000,00</b>

*De imediato podemos constatar que o saldo total final é inferior ao saldo total inicial. Somente as contas 1820, 1827 e 1753 tiveram acréscimos nos saldos finais, mesmo assim foram valores muito inferiores ao total dos benefícios obtidos, da ordem de R\$ 11 milhões.*

*Além disso, a planilha apresentada não contém a relação dos valores desembolsados que possuíam alguma relação com a **implantação ou expansão** do empreendimento. A relação apresentada contém somente os lançamentos efetuados no Ativo Imobilizado, sem discriminar quais possuíam efetiva relação com a implantação do empreendimento.*

*Dando prosseguimento, no Termo de Intimação Fiscal nº 02 [fls. 82/86], constatamos para a fiscalizada que os benefícios fiscais obtidos deveriam fazer parte da receita bruta total e que ela teria ultrapassado o limite permitido para opção pelo lucro presumido, sendo assim a empresa foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, para o ano 2012.*

*Em atendimento a esta intimação, a fiscalizada informou que não concordava com a inclusão das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite, porém, por cautela, apresentaria os itens solicitados.*

*As receitas auferidas referentes aos benefícios fiscais foram excluídas na apuração do IRPJ e CSLL, e também não fizeram parte da base do lucro presumido e das*

*contribuições sociais PIS e COFINS. No ponto de vista da fiscalizada, tais benefícios tratam-se de subvenções para investimento.*

*No entanto, no entendimento da Receita Federal, à luz da legislação do Imposto de Renda e contribuições sociais, tais receitas têm, claramente, a natureza de subvenção para custeio, conforme veremos a seguir.*

*Passa, então, a Fiscalização, a identificar a base legal da interpretação dada aos fatos, explanando que como bases do presente estudo, a premissa de que os benefícios fiscais de ICMS configuram subvenções correntes recebidas de pessoas jurídicas de direito público e, como tais, integram a receita bruta operacional das pessoas jurídicas beneficiadas, conforme determinado expressamente pelo artigo 44, IV, da Lei nº 4.506, de 1964.*

*Na sequência, expõe a base legal do seu estudo sob a ótica da norma contábil, reportando-se:*

*- à criação pela Resolução CFC nº 1.055/05 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, cujo objetivo é "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais";*

*- à RESOLUÇÃO CFC nº 1.305/10, de 25/11/2010, do Conselho Federal de Contabilidade que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 07 (Subvenção e Assistência Governamentais), tendo por base o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS 20 do IASB), expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, e correlata às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20 (IASB) e dispondo sobre tratamento contábil a ser aplicado às subvenções e assistências governamentais – matéria que era disciplinada anteriormente pela NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.143, de 21/11/2008, contudo os conceitos e orientações transcritos a seguir não sofreram alterações entre as duas normas citadas.*

*- ao item 3, da NBC TG 07 que definiu subvenção governamental da seguinte forma:*

*“Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.”*

*- ao item 6, da referida norma que dispõe ainda que “a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.”*

*- aos itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07, que dispõem sobre a natureza contábil das subvenções governamentais, onde fica clara a determinação normativa quanto ao seu reconhecimento como receita da entidade:*

---

*“12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”.*

(...)

*15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:*

*(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;*

*(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;*

*(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.*

(...)

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

*E conclui depreender-se, das normas acima expostas, que na ótica da norma contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como RECEITAS DA ENTIDADE, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.*

*Analisa, na sequência, as subvenções sob a ótica do Direito tributário e do Regulamento do Imposto de Renda, expondo que as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos*

*contribuintes, como expressamente determina o art. 44, caput e inciso IV, da lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, verbis:*

*Art. 44. Integram a receita bruta operacional:*

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

*II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;*

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

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

*Também se reporta a Fiscalização à tributação do imposto de renda dos valores recebidos a título de subvenção que está disciplinada nos artigos 392 e 443 do regulamento do imposto de renda, in verbis:*

*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;*

*(...)*

*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:*

*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 utilizada para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas (grifei).*

*E consigna que:*

*- a partir da vigência da Lei nº 11.638/07, o registro das subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, deve ser reconhecido em contas de resultado pelo regime da competência, quando cumpridas todas as exigências para sua obtenção.*

*- o procedimento de registrar contabilmente as subvenções e os incentivos fiscais como "receitas" não acarretaria qualquer ônus tributário à empresa, conforme previsto no Regime Tributário de Transição (RTT) estabelecido na MP nº 449/08.*

*- de acordo com a legislação acima descrita, as subvenções de custeio fazem parte do lucro operacional, enquanto que as subvenções de investimento deverão ser excluídas do lucro real. O cerne da questão consiste em verificar se os benefícios fiscais recebidos pela empresa enquadram-se no conceito de subvenção para investimento ou de custeio.*

- *nem sempre os benefícios concedidos pelos Estados Federados podem ser caracterizados como subvenções para investimento, e a qualificação há que ser feita, necessariamente, pela análise cuidadosa dos convênios assinados e da legislação que trata dos benefícios.*

*Aponta que os dispositivos da legislação tributária, acima referidos, exigem que as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, precisam apresentar características bem marcantes:*

- *a primeira é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado;*

- *a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.*

*Reporta-se ao exame do assunto efetuado pela Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil que, ao expedir o Parecer Normativo (PN CST) nº 112/78, identificou os requisitos para que as subvenções recebidas possam ser tratadas como de investimento, permitindo-se o seu lançamento direto em conta de reserva de capital sem transitar pelo resultado do período, e, tomando como referência o PN CST nº 02/78, adotou o seguinte entendimento:*

*2.11 – 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, subentende-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, mas 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 investimento não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.*

*Cita a Fiscalização ementa e excerto de decisão de julgamento recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF /9101-01.239, sessão de 21/11/2011) em que, analisando caso semelhante, concluiu-se no sentido de que é necessário estar estipulado, na lei de concessão do benefício, a garantia de que os recursos sejam efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento.*

*Passa o Autuante a analisar, então, o caso específico do presente processo, abordando a legislação e o convênio firmado entre a fiscalizada e o Estado de Mato Grosso do Sul, como segue:*

*- a fundamentação legal para o crédito presumido do ICMS apropriado pela NILCATEX tem fulcro na Lei Complementar Estadual nº 93,*

*- a empresa, para obter os benefícios fiscais na forma desta lei, fê-lo com base no acordo nº 605/2005, com vigência a partir de 08/2005.*

*- esta lei estabeleceu que o benefício somente se aplica às empresas que **reinvestirem o valor correspondente ao benefício** na implantação, modernização, readequação ou expansão do parque fabril.*

*- o convênio também faz menção a essas obrigações, no entanto, ele não estipula critérios quantitativos e qualitativos que garantam que os benefícios foram efetivamente utilizados na implantação ou expansão do empreendimento.*

*- tendo em vista que, quando a norma instituiu o benefício não fixou os critérios quantitativos e qualitativos, não há como garantir que os valores subvencionados foram efetivamente aplicados no investimento. Isso ficou claro quando comparamos os valores desembolsados com os benefícios obtidos. No período analisado, de 2011 a 2012, a NILCATEX obteve benefícios fiscais da ordem de 11 milhões, tendo desembolsado somente R\$ 39 mil.*

*Daí concluiu restar claro que os benefícios fiscais obtidos deverão ser classificados como subvenções para custeio.*

*Em consequência, no item "c) Das Infrações" - de seu Termo, considerando a base legal acima analisada, identifica a Fiscalização as infrações imputadas: **(I)** opção indevida pelo lucro presumido; **(II)** exclusões indevidas; **(III)** não inclusão das subvenções nas bases do PIS e da COFINS; e **(IV)** multas isoladas, descrevendo-as individualizadamente:*

#### **I. Opção indevida pela tributação com base no lucro presumido**

*A fiscalizada registrou, mensalmente, valores a título de “crédito presumido” na conta contábil de resultado “3074 - ICMS Cred. Presumido - Termo Acordo 605/2005”. Os valores foram lançados a crédito dessa conta e a débito das contas patrimoniais “1192 - ICMS a recuperar” ou “2201 - ICMS a recolher”. O valor total creditado na conta 3074 em 2011 foi R\$ 5.133.042,12, o qual foi levado ao resultado do exercício e posteriormente transferido para a conta “2825 – Doações para investimento”.*

*A conta 3074 é uma conta de resultado, de natureza credora, pertencente ao grupo “Impostos e contribuições sobre vendas”. Embora o saldo final da conta tenha sido levado ao resultado do exercício, o fato é que esta conta deveria ser classificada como uma conta de receita, e não como uma conta redutora das deduções de vendas, conforme previsão legal acima mencionada.*

*Deste modo, considerando a previsão legal, a empresa deveria contabilizar os valores das subvenções como receitas, e não como conta redutora de custos, afetando assim a base do limite previsto no artigo 516 do Regulamento do Imposto de Renda. O referido artigo estipula, para fatos ocorridos em 2011, que a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00, poderia optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.*

*É relevante frisar que a classificação de um benefício fiscal como integrante da receita bruta operacional independe se a subvenção é de custeio ou de investimento.*

*Sendo assim, tendo por base os valores informados no balancete de 31/12/2011, apuramos o total da receita bruta total:*

3.1.01	Receitas Brutas	R\$ 50.146.736,48
3.1.02.02.01.01	Devoluções Mercado Interno	R\$ -3.341.857,67
3.1.06	Outras Receitas	R\$ 631.186,10
3.1.08	Outras Receitas	R\$ 223.366,60
3.2	Receitas não operacionais	R\$ 19.000,00
3.1.02.01.01.03	ICMS Cred. Presumido	R\$ 5.133.042,12
	<b>Total</b>	<b>R\$ 52.811.473,63</b>

*Tendo em vista que o valor apurado, considerando as subvenções como integrantes da receita bruta operacional, superou o limite permitido para opção pelo regime de tributação do lucro presumido, a empresa estaria assim sujeita ao regime de tributação pelo lucro real em 2012. Além disso, a mudança do regime de tributação do Imposto de Renda teria como reflexo a obrigatoriedade de apuração das contribuições PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade.*

*Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa [fl. 84].*

*Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscaria as informações solicitadas [fls. 87 e 89 e seguintes].*

*Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.*

*Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012:*

31/12/2012	<b>DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO (PREJUÍZO) REAL</b>
	1. Lucro (Prejuízo) do período
	2. Adições:
	3. Exclusões:
	4. Lucro Real

*Os impostos e contribuições recolhidos e declarados pela fiscalizada serão compensados de ofício na apuração dos tributos devidos. As tabelas a seguir foram apuradas a partir dos valores informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, referentes ao imposto de renda e contribuição social:*

**Imposto de Renda:**

Trimestre	IRPJ a pagar Lucro Presumido	Imposto retido na fonte
1º trimestre de 2012	171.232,39	53.218,55
2º trimestre de 2012	263.494,37	17.095,40
3º trimestre de 2012	260.822,92	5.697,92
4º trimestre de 2012	544.642,72	8.420,47
<b>Total</b>		<b>1.324.624,74</b>

**Contribuição Social:**

Trimestre	CSLL a pagar Lucro Presumido	CSLL retida na fonte
1º trimestre de 2012	115.980,83	2.508,33
2º trimestre de 2012	151.290,56	0,00
3º trimestre de 2012	143.792,37	0,00
4º trimestre de 2012	299.377,39	0,00
<b>Total</b>		<b>712.949,48</b>

Conforme visto anteriormente, a empresa fez a apuração das contribuições do PIS e da COFINS na modalidade cumulativa em 2012. A partir do momento que foi comprovado a opção indevida pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido, a empresa estaria sujeita também a apuração dessas contribuições na modalidade não-cumulativa.

A fiscalizada apresentou planilhas referentes à apuração das contribuições na modalidade não-cumulativa, em atendimento ao Termo de Intimação nº 03, contendo as informações dos cálculos das contribuições a partir das receitas, dos créditos utilizados e dos saldos a pagar, conforme resumo abaixo:

**RESUMO GERAL DO PIS E COFINS 2012**

RESUMO GERAL PIS - LUCRO REAL												
Descrição	jan/12	fev/12	mar/12	abr/12	maio/12	jun/12	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12
Saldo Credor anterior	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
PIS a receber	R\$ 145.727,14	R\$ 49.074,70	R\$ 156.945,89	R\$ 62.845,48	R\$ 87.358,25	R\$ 50.005,86	R\$ 75.335,00	R\$ 36.661,46	R\$ 25.102,00	R\$ 21.453,00	R\$ 3.994,06	R\$ 142.043,35
Créditos Compens.	R\$ 42.915,47	R\$ 22.500,87	R\$ 47.030,78	R\$ 27.674,85	R\$ 41.664,24	R\$ 26.554,42	R\$ 21.389,70	R\$ 14.420,88	R\$ 20.622,85	R\$ 20.620,18	R\$ 18.743,32	R\$ 30.946,80
Créditos Impositivos	R\$ 6.562,02	R\$ 4.423,24	R\$ -	R\$ 4.425,95	R\$ 6.410,00	R\$ 2.559,42	R\$ 2.594,62	R\$ 12.612,38	R\$ 8.688,89	R\$ 12.724,00	R\$ 32.082,24	R\$ -
Saldo Credor PIS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 11.244,72	R\$ 25.584,86	R\$ 37.467,33	R\$ 64.298,53	R\$ -
Saldo PIS a Pagar	R\$ 99.518,67	R\$ 21.745,99	R\$ 199.276,23	R\$ 66.845,71	R\$ 98.274,04	R\$ 10.896,42	R\$ 56.845,30	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 46.098,32

RESUMO GERAL COFINS - LUCRO REAL												
Descrição	jan/12	fev/12	mar/12	abr/12	maio/12	jun/12	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12
Saldo Credor anterior	R\$ -											
COFINS a receber	R\$ 285.332,86	R\$ 318.090,05	R\$ 858.415,05	R\$ 314.757,35	R\$ 481.916,80	R\$ 750.193,48	R\$ 946.540,04	R\$ 122.804,24	R\$ 60.562,48	R\$ 98.812,83	R\$ 14.251,44	R\$ 424.360,25
Créditos Compens.	R\$ 297.962,07	R\$ 297.572,40	R\$ 214.890,52	R\$ 228.846,43	R\$ 181.884,84	R\$ 242.177,40	R\$ 108.921,26	R\$ 122.543,80	R\$ 94.566,42	R\$ 94.890,48	R\$ 80.934,93	R\$ 142.542,36
Créditos Impositivos	R\$ 29.938,95	R\$ 20.586,96	R\$ -	R\$ 20.846,10	R\$ 29.919,87	R\$ 11.764,21	R\$ 11.801,61	R\$ 62.098,88	R\$ 38.061,33	R\$ 58.007,99	R\$ 46.442,83	R\$ -
Saldo Credor COFINS	R\$ -	R\$ 52.438,73	R\$ 116.553,00	R\$ 171.606,58	R\$ 294.732,00	R\$ -						
Saldo COFINS a Pagar	R\$ 457.822,24	R\$ 306.181,59	R\$ 641.524,53	R\$ 167.484,84	R\$ 380.476,09	R\$ 50.195,87	R\$ 334.215,77	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 238.985,33

Os valores dos saldos a pagar das contribuições, informados pela fiscalizada, foram validados e serão lançados de ofício.

Do mesmo modo que no imposto de renda e contribuição social, os valores informados na DCTF, referentes às contribuições PIS e COFINS apurados na modalidade cumulativa, serão compensados de ofício na apuração do saldo devedor a pagar:

Mês	COFINS cumulativa	PIS cumulativo
Janeiro de 2012	1.965,84	425,93
Fevereiro de 2012	59.654,54	12.925,16
Março de 2012	213.458,23	46.249,28
Abril de 2012	123.681,37	26.797,63
Mai de 2012	69.765,54	15.115,87
Junho de 2012	142.804,36	30.940,94

Julho de 2012	81.678,91	17.697,10
Agosto de 2012	164.061,83	35.546,73
Setembro de 2012	69.985,40	15.163,50
Outubro de 2012	41.195,66	8.925,73
Novembro de 2012	40.779,46	8.835,55
Dezembro de 2012	486.000,22	105.300,04

Os valores recolhidos para os meses de junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro foram superiores aos valores dos saldos apurados a pagar, conforme tabela abaixo:

Mês	COFINS			PIS		
	A pagar	Recolhido	Saldo	A pagar	Recolhido	Saldo
Junho de 2012	50.191,87	142.804,36	-92.612,49	10.896,92	30.940,94	-20.044,02
Agosto de 2012	0,00	164.061,83	-164.061,83	0,00	35.546,73	-35.546,73
Setembro de 2012	0,00	69.985,40	-69.985,40	0,00	15.163,50	-15.163,50
Outubro de 2012	0,00	41.195,66	-41.195,66	0,00	8.925,73	-8.925,73
Novembro de 2012	0,00	40.779,46	-40.779,46	0,00	8.835,55	-8.835,55
Dezembro de 2012	216.985,33	486.000,22	-269.014,89	46.898,02	105.300,04	-58.402,02

Deste modo, os saldos dos valores recolhidos a maior nesses meses serão imputados para os demais meses. Serão aplicadas imputações proporcionais, aquelas quando existem pagamentos efetuados em atraso, apropriando-se parte do pagamento como quitação do principal, outra parte como pagamento da multa de mora e ainda outra parte como juros de mora, tendo em vista que os meses onde serão efetuadas as imputações são anteriores aos meses dos recolhimentos, conforme tabelas abaixo:

Imputação de junho/12 para janeiro/12:

	COFINS	PIS
Saldo valor pago	92.612,49	20.044,02
Multa: 20%	-15.025,96	-3.252,05
Juros: 3,27%	-2.456,74	-531,71
Saldo :	75.129,79	16.260,26

	COFINS	PIS
Saldo valor pago	164.061,83	35.546,73
Multa: 20%	-26.663,71	-5.777,14
Juros: 3,06%	-4.079,55	-883,90
Saldo :	133.318,57	28.885,69

Imputação de setembro/12 para maio/12:

	COFINS	PIS
Saldo valor pago	69.985,40	15.163,50
Multa: 20%	-11.438,33	-2.478,30
Juros: 2,37%	-1.355,44	-293,68
Saldo :	57.191,63	12.391,52

Imputação de outubro/12 para abril/12:

	COFINS	PIS
Saldo valor pago	41.195,66	8.925,73
Multa: 20%	-6.668,66	-1.444,88
Juros: 3,55%	-1.183,69	-256,47
Saldo :	33.343,31	7.224,39

Imputação de novembro/12 para julho/12:

	COFINS	PIS
Saldo valor pago	40.779,46	8.835,55
Multa: 20%	-6.676,95	-1.446,67
Juros: 2,15%	-717,77	-155,52
Saldo :	33.384,74	7.233,36

Imputação de dezembro/12 para janeiro/12:

	COFINS	PIS
Saldo valor pago	269.014,89	58.402,02
Multa: 20%	-42.371,22	-9.198,62
Juros: 6,98%	-14.787,56	-3.210,32
Saldo :	211.856,11	45.993,09

*Sendo assim, tendo por base os valores das imputações calculadas mais os valores declarados, obtemos os saldos totais dos valores a serem compensados, conforme tabela abaixo:*

Mês	COFINS			PIS		
	Declarado	Imputação	Saldo	Declarado	Imputação	Saldo
Janeiro	1.965,84	286.985,90	288.951,74	425,93	62.253,34	62.679,27
Fevereiro	59.654,54	0,00	59.654,54	12.925,16	0,00	12.925,16
Março	213.458,23	133.318,57	346.776,80	46.249,28	28.885,69	75.134,97
Abril	123.681,37	33.343,31	157.024,68	26.797,63	7.224,39	34.022,02
Maior	69.765,54	57.191,63	126.957,17	15.115,87	12.391,52	27.507,39
Junho	50.191,87	0,00	50.191,87	10.896,92	0,00	10.896,92
Julho	81.678,91	33.384,74	115.063,65	17.697,10	7.233,36	24.930,46
Agosto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Setembro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outubro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Novembro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dezembro	216.985,33	0,00	216.985,33	46.898,02	0,00	46.898,02

*Finalmente, a partir dos saldos a pagar menos os valores a compensar, obtemos os valores lançados de ofício, conforme tabela abaixo:*

Mês	COFINS			PIS		
	A pagar	Compensação	Saldo	A pagar	Compensação	Saldo
Janeiro	457.822,24	288.951,74	168.870,50	99.510,67	62.679,27	36.831,40
Fevereiro	100.181,59	59.654,54	40.527,05	21.743,09	12.925,16	8.817,93
Março	641.522,53	346.776,80	294.745,73	139.275,20	75.134,97	64.140,23
Abril	167.404,84	157.024,68	10.380,16	36.333,71	34.022,02	2.311,69
Maio	180.476,09	126.957,17	53.518,92	39.173,04	27.507,39	11.665,65
Junho	50.191,87	50.191,87	0,00	10.896,92	10.896,92	0,00
Julho	234.215,77	115.063,65	119.152,12	50.849,48	24.930,46	25.919,02
Agosto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Setembro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outubro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Novembro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dezembro	216.985,33	216.985,33	0,00	46.898,02	46.898,02	0,00

## II. Exclusões indevidas

Conforme visto anteriormente, a NILCATEX efetuou exclusões relativas aos benefícios fiscais na apuração do lucro real em 2011, e após a intimação para apresentação do LALUR referente a 2012, também registrou exclusões neste ano. Deste modo, tendo em vista todo o exposto nos itens acima, os valores dos benefícios fiscais que foram excluídos na apuração do IRPJ e CSLL, serão agora incluídos de ofício. A fiscalizada efetuou exclusões mensais conforme a tabela abaixo:

Ano/Mês	2011	2012
Janeiro	309.686,55	734.545,37
Fevereiro	843.210,08	534.190,85
Março	1.277.582,04	1.427.715,93
Abril	1.003.298,10	600.815,40
Maio	228.839,90	861.766,62
Junho	153.171,46	234.290,75
Julho	278.448,68	736.864,45
Agosto	238.444,82	244.609,96
Setembro	212.532,05	105.128,28
Outubro	67.389,61	70.090,56
Novembro	56.224,65	54.749,39
Dezembro	464.214,18	541.041,77

## III. Não inclusão das subvenções na base do PIS e da COFINS

Conforme visto no item anterior, a empresa contabilizou os benefícios recebidos do convênio em uma conta redutora de custos, sendo assim, esses valores não fizeram parte da base das contribuições.

A empresa estava sujeita ao regime não cumulativo dessas contribuições, nos termos das leis que instituíram esse regime de tributação:

a) PIS Lei nº 10.637, de 30/12/2002:

...

b) *Cofins Lei 10.833 de 29/12/2003:*

*Art. 1º ...*

...

*Ora, segundo estes dispositivos legais, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, estão sujeitas ao PIS e à COFINS, quando apuradas pelo regime não-cumulativo, admitidas apenas as exclusões de suas bases de cálculo dos valores das rubricas expressamente elencadas.*

*Questão que importa saber, agora, é se a subvenção obtida a partir da concessão específica dos benefícios fiscais de ICMS é uma receita do subvencionado.*

*Nesse passo, é importante trazer novamente para análise o enfoque contábil do Conselho Federal de Contabilidade, que, por meio da Resolução CFC nº 1.143, de 2008, definiu:*

*12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.*

*13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:*

*(a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.*

*(b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.*

*(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal na demonstração do resultado.*

*Além desse enfoque dado, a Lei nº 6.404, de 15/12/1976, também reconhece que subvenções recebidas constituem receitas ao dispor no seu art. 195-A, in verbis:*

*“Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)”*

*Ao prever que a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou de subvenções governamentais para investimentos poderá ser excluída da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, aquele diploma legal reconheceu a natureza de receitas de tais recursos.*

*Deste modo, ficou demonstrado que as subvenções são receitas, estando sujeitas, portanto, às contribuições para o PIS e COFINS, no regime não-cumulativo, nos termos das leis que instituíram esse regime de tributação.*

*A tabela abaixo apresenta a relação dos valores das subvenções nos anos 2011 e 2012:*

Ano/Mês	2011	2012
Janeiro	309.686,55	734.545,37
Fevereiro	843.210,08	534.190,85
Março	1.277.582,04	1.427.715,93
Abril	1.003.298,10	600.815,40
Maiο	228.839,90	861.766,62
Junho	153.171,46	234.290,75
Julho	278.448,68	736.864,45
Agosto	238.444,82	244.609,96
Setembro	212.532,05	105.128,28
Outubro	67.389,61	70.090,56
Novembro	56.224,65	54.749,39
Dezembro	464.214,18	541.041,77

*Da análise do DACON, identificamos que em maio, junho, outubro, novembro e dezembro, de 2011, o total dos créditos apurados foi maior do que o total dos débitos, sendo que este saldo foi transportado para os meses seguintes. Parte do saldo dos meses de maio e junho foi aproveitado nos meses de julho, agosto e setembro desse ano. Já os saldos dos meses de outubro, novembro e dezembro foram aproveitados via pedido de compensação, conforme resposta ao termo de intimação nº 03 [fls. 155/158].*

*Deste modo, tendo em vista que os valores apurados das infrações para os meses de maio e junho são superiores aos saldos remanescentes dos créditos, os valores desses saldos serão aproveitados de ofício nas apurações dos saldos devidos dos meses subsequentes, conforme demonstrativo abaixo:*

## COFINS:

Mês	Crédito Apurado	Crédito Descontado	Diferença
Maiο de 2011	283.200,21	228.727,65	54.472,56
Junho de 2011	285.742,76	86.598,64	199.144,12

## PIS:

Mês	Crédito Apurado	Crédito Descontado	Diferença
Maiο de 2011	61.484,26	49.657,98	11.826,28
Junho de 2011	62.036,26	18.801,02	43.235,24

*Tendo em vista que a empresa utilizou na sua apuração das contribuições os créditos da não-cumulatividade dos meses de maio e junho, demonstrados nos quadros acima, nos meses de julho, agosto e setembro, os quais foram utilizados de ofício em períodos anteriores por meio deste auto de infração, ocasionando assim créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores:*

## COFINS:

Mês	Crédito Apurado	Crédito Descontado	Diferença
Julho de 2011	136.899,17	162.835,46	25.936,29
Agosto de 2011	111.397,47	186.507,41	75.109,94
Setembro de 2011	68.003,80	125.715,14	57.711,34

## PIS:

Mês	Crédito Apurado	Crédito Descontado	Diferença
Julho de 2011	29.721,53	35.352,44	5.630,91
Agosto de 2011	24.184,98	40.491,74	16.306,76
Setembro de 2011	14.763,98	27.294,67	12.530,69

**IV. Multas isoladas**

*Dando cumprimento à legislação pertinente à obrigatoriedade do recolhimento mensal do IRPJ, e também, da multa isolada quando do descumprimento da obrigação, foram refeitos por esta fiscalização os balancetes mensais de suspensão, de modo a se computar na base de cálculo do IRPJ e CSLL as exclusões indevidas, em razão do que já foi exposto neste Termo.*

*As diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas com base nos balancetes mensais ajustados por esta autoridade tributária geram infrações passíveis de cobrança de multa e juros isolados sobre a diferença da Estimativa mensal não recolhida, conforme determina o artigo 43, § único c/c artigo 61, e §§, e artigo 44, inciso II, alínea “b”, todos da Lei nº 9.430/96.*

*Encerrada a ação fiscal, foi dada ciência dos lançamentos à contribuinte em 26/06/2014 (fls. 289), sendo apresentada, em 25/07/2014, impugnação de fls. 291/334, acompanhada dos documentos de fls. 335/485, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.*

*Ao expor os fatos, a Impugnante identifica as infrações que lhe foram imputadas e consigna ter a autuação considerado que os benefícios fiscais concedidos à Requerente, pelo Estado do Mato Grosso do Sul, deveriam ter sido levados a efeito na averiguação do limite da receita bruta total, para fins de opção pelo lucro presumido, e não aceitou que os referidos benefícios fossem caracterizados como subvenções para investimento, considerando-os na base de cálculo dos tributos em questão.*

*Em preliminar argui a nulidade material do lançamento, sob alegação de que os autos de infração foram lavrados de forma incorreta em relação ao ano-calendário de 2012, posto que, ao considerar indevida a opção do contribuinte pelo lucro presumido no referido período, a Fiscalização, a teor do art. 530, inciso IV, do RIR/99, deveria determinar o lucro de forma arbitrada.*

*Ressalta que em nenhum momento alterou sua opção (até porque isto seria impossível), nem concordou com tal procedimento. De boa-fé, apresentou as informações que conseguiu levantar, de forma precária, em relação ao ano de 2012, porque foi intimada pela Receita Federal para proceder desta forma, como demonstra o termo de intimação e a resposta, ambos anexos (doc nº 4). A fim de não ser mais prejudicada, foram prestadas as referidas informações, mesmo que precariamente e com uma série de*

*limitações (em virtude de ter apurado, como dito, o lucro presumido no ano de 2012), sem contudo concordar com tal procedimento.*

*Reporta-se a julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e acrescenta que em nenhum momento a empresa agiu de má-fé ao optar pelo lucro presumido em 2012. Portanto, não se poderia cogitar da hipótese de que o lucro arbitrado caracterizaria "benefício" por uma suposta atitude insidiosa de sua parte, sendo mais que justo (e jurídico) considerar que, prevalecendo o entendimento fiscal de caracterização das subvenções como receita (...), o lucro em 2012 deveria ser arbitrado.*

*No mérito, como **tópico A**, intitulado Da Subvenção para Investimento, expõe que, para a Fiscalização, os benefícios fiscais concedidos à Requerente pelo Estado do Mato Grosso do Sul, que são créditos presumidos de ICMS, não se enquadram como subvenção para investimento, mas sim para custeio, e que, portanto, deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.*

*Aborda a classificação das subvenções em dois tipos: a) subvenção para custeio e b) subvenção para investimento, e alega que:*

*- a primeira (custeio) deve integrar a receita bruta operacional, conforme art. 44 da Lei nº 4.506/64 c/c art. 392, I, do RIR/99;*

*- a segunda (investimento) não é computada na determinação do lucro tributável, nem na base de cálculo dos tributos que incidem sobre receitas ou faturamento, desde que seja observados determinados requisitos, nos termos do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, c/c art. 443, I e II, do RIR/99 e o art. 18 da Lei nº 11.941/09, em especial o registro em reserva de capital ou de lucros sem distribuição aos sócios.*

*Acrescenta que quanto à configuração da subvenção para investimento, a Fiscalização não se insurge contra a contabilização ou destinação dos valores, pois reconhece que a empresa lançou os mesmos em conta patrimonial 2825 (reservas de capital), conforme fl. 13 do Termo de Verificação Fiscal.*

*E alega que, ao final de cada exercício, a Requerente promovia a integralização dos valores que estavam na reserva de capital ao capital social, conforme cópias das contas do razão (doc nº 5) e das alterações contratuais (doc nº 6), em relação aos respectivos anos-calendário - atendendo, assim, o objetivo imposto pelo art. 443 do RIR/99 que visa a expansão do empreendimento, com o aumento do capital social da empresa, sem que haja distribuição desses valores aos sócios. Frisa que o valor do capital social nunca foi diminuído, havendo crescentes aportes, em 2011 e 2012, na mesma proporção das subvenções auferidas (docs 5 e 6).*

*Considera que tais fatos acrescidos do intuito de implantação e expansão dos empreendimentos econômicos que moveu o Estado do Mato Grosso do Sul a firmar o Termo de Acordo 605/2005 (doc nº 7) com a Nilcatex, já comprovariam que os benefícios fiscais auferidos configuram subvenções para investimento e que, portanto, não podem ser incluídos na base de cálculo dos tributos exigidos.*

*Passa a abordar a Impugnante, como Tópico A.1, o Parecer Normativo CST nº 112/78 mencionado na autuação, reportando-se a seus termos e a requisitos nele previstos como para qualificação de subvenção para investimento, que escreve como: 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 pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. E alega não prosperarem os motivos apontados pela Fiscalização para classificar as subvenções como sendo de custeio porque:*

*- a Fiscalização, ao entender que a Requerente não teria comprovado o reinvestimento dos benefícios fiscais no empreendimento, considerando a contraposição dos valores registrados como subvenção para investimento e dos saldos das contas do ativo imobilizado, menospreza por completo todo o investimento da requerente, no que tange à filial de Campo Grande.*

*- não se confirma a suposta omissão da Lei Instituidora dos benefícios, assim como do Termo de Acordo, em relação aos critérios quantitativos e qualitativos que garantissem a efetiva aplicação dos benefícios fiscais na expansão do empreendimento, bastando analisar os acordos formalizados.*

*Defende que:*

*- na verdade, a legislação de regência sustenta que para excluir as subvenções para investimento do lucro e da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, é necessário **apenas** que o Estado conceda o benefício fiscal em virtude do desenvolvimento econômico, como transferência de capital, e que o contribuinte desta forma incorpore os valores ao empreendimento;*

*- no caso em tela os benefícios fiscais atendem, além dos requisitos legalmente previstos, os critérios do Parecer Normativo CST nº 112/78, como passa a expor no Tópico A.2 - da peça de defesa.*

*Para tanto, reporta-se a Lei Complementar Estadual nº 93 (doc 8) que instituiu o "Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS - EMPREENDEDOR)", transcrevendo seus art. 34, 18, 20, 21 e 24, objetivando demonstrar que a lei se reporta a interesse econômico social ou fiscal para implantação de determinado empreendimento na região e estabelece procedimentos que visam controlar o investimento na proporção dos benefícios fiscais concedidos e, também, punições, como a suspensão, e até mesmo, o cancelamento do benefício. Transcreve, também, excertos do Termo de Acordo nº 605/2005 (doc nº 7) firmado entre o Estado e a Requerente.*

*Conclui que as disposições citadas (da Lei Complementar e do Termo de Acordo firmado entre o subvencionador e o requerente) não deixam dúvida de que o caráter desenvolvimentista está intimamente ligado à concessão dos benefícios fiscais, atendendo ao primeiro requisito do Parecer CST.*

*Relaciona procedimentos previstos na Lei Complementar 93/05 (93, de 2001, fl. 455), no Decreto 10.804/01 e do Termo de Acordo, objetivando demonstrar que há controle efetivo, por parte do Estado, na aplicação dos valores relativos aos benefícios fiscais na expansão da empresa e no seu aumento de capital*

- Apresentar Projeto Técnico, Econômico e Financeiro (Cláusula segunda, II, do Termo de Acordo nº 605/05);*
- Incorporar ao capital social o valor do incentivo fiscal concedido (Cláusula segunda, III, a, do Termo de Acordo nº 605/05);*

- Entregar mensalmente informações à Secretaria de Estado da Produção e do Turismo (SEPROTUR), para fins de acompanhamento e controle dos benefícios fiscais ou incentivos concedidos (art. 18 da LC nº 93/01 c/c art. 7º, I, 'b', do Decreto nº 10.604/01);
- Comprovar, trimestralmente, à Secretaria de Estado de Receita e Controle até o final de sua implantação, a realização dos investimentos referidos na cláusula primeira, mediante relatório físico-financeiro e os respectivos documentos que os instruíram (Cláusula segunda, III, 'h', do Termo de Acordo nº 605/05);
- Submeter-se anualmente à vistoria pelo Estado, por técnicos das Secretarias de Estado de Assistência Social, Cidadania e Trabalho; da Produção e de Receita e Controle (art. 20 da LC nº 93/01);
- Enviar anualmente à Secretaria de Estado Receita e Controle cópia do balanço patrimonial do último exercício com a demonstração do valor do benefício; da alteração contratual com a incorporação ao capital social do valor do benefício (art. 7º, II, 'b', do Decreto nº 10.804/01);
- Informar à SEPROTUR, no prazo de 30 dias da ocorrência, quaisquer alterações no Contrato Social da empresa ou no objeto do beneficiado (Cláusula segunda, III, 'g', do Termo de Acordo nº 605/05 c/c art. 7º, II, 'a', do Decreto nº 10.804/01);
- Colocar placa identificadora de empresa incentivada (Cláusula segunda, III, 'f', do Termo de Acordo nº 605/05).

*Reporta-se ao 3º Aditivo ao Termo de Acordo nº 605/05 alegando que, ao postergar os benefícios fiscais até 2020, consignou que a Nilcatex vem cumprindo os seus compromissos com o Estado.*

*Menciona, também, o 4º Aditivo ao Termo de Acordo nº 605/05 que prorroga os benefícios fiscais até 2028, alegando ter sido editado na vigência do Decreto nº 13.606/2013, que vincula a prorrogação de benefícios fiscais concedidos com base na LC nº 93/01 ao cumprimento das condições previstas no Termo de Acordo.*

*Assim, conclui afirmando que o Estado exerce controle efetivo dos valores auferidos a título de benefício fiscal e vertidos ao empreendimento,*

*Acrescenta que, pelos documentos juntados, o capital social da filial específica saltou de R\$ 1.311.000,00 em 2007, para R\$ 17.971.000,00 em 2012:*

- 2007: R\$ 1.311.000,00
- 2008: R\$ 4.995.000,00
- 2009: R\$ 5.956.000,00
- 2010: R\$ 7.478.000,00
- 2011: R\$ 12.838.000,00
- 2012: R\$ 17.971.000,00

*Assevera que o acréscimo ao capital social atende, além da Lei Complementar nº 93/2011 e do Termo de Acordo, as disposições do art. 443, I, do RIR/99 e que, assim, o segundo e terceiro requisitos do Parecer CST 112/78 também foram atendidos, pois houve o investimento na filial da empresa, localizada em Campo Grande / MS, na mesma medida em que os benefícios fiscais foram concedidos. E, complementa:*

*- a Fiscalização apenas não chegou à mesma conclusão porque não se ateu aos valores vertidos ao empreendimento, levando em consideração somente as contas do ativo imobilizado.*

*Defende não ser possível que a análise dos investimentos realizados se restrinja ao ativo imobilizado e cita ementas de decisões do CARF no sentido de que o aumento de capital configura a subvenção para investimento e de que os benefícios devem ser vertidos para o propósito contratualmente estabelecido.*

*Reitera que todo o valor do benefício fiscal, pelas razões expostas, incorporou-se à empresa e foi integralizado no capital social, em relação à filial estabelecida em Campo Grande.*

*Destaca a necessidade de considerar não só o período ora analisado (anos-calendário de 2011 e 2012), mas todos os fatos que ocorreram desde a assinatura do Termo de Acordo e reporta-se a fotos anexas (doc nº 9) que constituem prova de que o montante foi vertido para a criação e a expansão do empreendimento.*

*Afirma que o Estado está satisfeito com os investimentos realizados, tanto que fez adendos ao Termo de Acordo prorrogando os benefícios fiscais, comprovando que a Requerente deu correta destinação ao capital transferido pelo Poder Público, através dos benefícios fiscais e que, portanto, os créditos e ICMS concedidos pelo Estado do Mato Grosso do Sul são, a toda evidência, subvenções para investimento.*

*No tópico A.3, defende a Impugnante a desnecessidade de vinculação dos investimentos a determinados bens, invocando precedente do CARF (Acórdão 1402-001.102) e expondo que:*

*- os contribuintes primeiro desembolsam a quantia destinada à realização das obras e inícios das atividades, e só, posteriormente, com a ocorrência das operações mercantis, é que terão acesso efetivamente ao incentivo fiscal (crédito presumido de ICMS);*

*- não há benefício, sem a venda de mercadorias/serviços e, por consequência, não há como comercializar sem que haja estrutura apta para que a empresa possa operar.*

*Conclui afirmando que os benefícios fiscais auferidos pela Requerente a) são concedidos pelo Poder Público; b) possuem caráter desenvolvimentista; c) são aplicados comprovadamente na expansão do empreendimento, através do aumento do*

*capital e instalação/expansão do empreendimento em Campo Grande/MS; d) foram contabilizados; e) foram concedidos sob uma série de procedimentos que visam controlar o efetivo investimento dos valores repassados pelo poder público à empresa e f) foram investidos e o Estado encontra-se satisfeito com a contraprestação apresentada pela empresa. E que, em consequência, não podem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme a legislação aplicável (...).*

*No tópico B da peça de defesa, intitulado Inexistência de Receita, discorda a Impugnante da assertiva fiscal de que "a classificação de um benefício fiscal como integrante da receita bruta operacional independe se a subvenção é de custeio ou de investimento" (fl. 267).*

*E aponta três motivos para tal discordância: Dupla incidência do ICMS na quantificação da receita (lucro presumido) Tópico B.1 (fl. 312); Não há ingresso de recursos (Tópico B.2, fl. 313) e Segundo a legislação tributária subvenção para investimento não é receita (Tópico B.3, fl. 314);*

*Para justificar a alegação de Dupla inclusão do ICMS na quantificação da receita (lucro presumido) expõe a Impugnante no Tópico B.1:*

*- O ICMS está contido no preço das mercadorias, e portanto compõe a receita bruta - inclusão que é constantemente contestada nas esferas administrativas e judiciais mediante postulação da exclusão desse imposto na consideração da receita, especialmente para fins tributários;*

*- uma vez que o ICMS, objeto do crédito presumido, já impactou a receita bruta para fins de enquadramento do lucro presumido, e que o crédito busca anular esse impacto, fica evidente que o crédito presumido não pode fazer parte da receita - na pior das interpretações, ao menos para verificação do limite para opção pelo lucro presumido, de modo que a autuação deve ser revista para manter a opção pelo lucro presumido no ano de 2012.*

*No tópico B.2, ao afirmar a que as subvenções, em especial o crédito presumido de ICMS, não caracterizam ingresso de recursos, não representam receita nem faturamento tributáveis, não há recebimento de dinheiro ou bens, invoca a Impugnante julgados do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que créditos de ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento. Acrescenta que tal entendimento deve atingir não só PIS e Cofins, mas também IRPJ e CSLL e que ainda que se considere que o crédito presumido de ICMS represente um ganho tributável para o contribuinte, o respectivo montante não representa receita capaz de impactar o limite para enquadramento no lucro presumido.*

*No tópico B.3 da defesa, a Impugnante argumenta que segundo a legislação tributária, subvenção para investimento não é receita, expondo que as autoridades fiscais dão a entender que, com o advento da Lei nº 11.638/07, as subvenções, para custeio ou investimento, caracterizam-se como receitas, para fins tributários. Transcreve excerto do Termo de Verificação (fls. 13 e 14) e acrescenta:*

*- para fundamentar seu posicionamento, a Fiscalização utiliza as disposições da Lei nº 11.638/07, que determinou que as subvenções fossem reconhecidas em conta de resultado, mas não se pode confundir lei contábil/societária com lei tributária;*

*- a legislação tributária sempre tratou as subvenções para investimento, não como receita, mas como transferência de capital. Tanto que nunca foi permitido distribuir ou reverter tais valores aos sócios; a manutenção em reserva de capital, a capitalização*

*ou a absorção de prejuízos sempre foi pressuposto para não-tributação de tais subvenções. (cita o art. 44 da Lei nº 4.506/64, o art 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 e o item 2.9 do Parecer CST nº 112/78);*

*- a Lei nº 11.638/07 é contábil/societária, não tributária e, havendo disposição específica sobre o assunto na legislação tributária, prevalece esta última, conforme doutrina que transcreve.*

*Reporta-se à Lei nº 11.941/09 que, entre outras matérias, instituiu regime tributário de transição (RTT), alegando ter previsto expressamente que as subvenções para investimento não devem ser consideradas para efeitos de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (arts. 15 a 18). Destaca que seu art. 17 afasta os efeitos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 na apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, e que tal regime já era obrigatório nos anos abrangidos pela autuação.*

*Conclui esse tópico reiterando a impossibilidade de considerar as subvenções para investimento como receitas - inclusive para considerá-las na apuração do limite de receita bruta para apuração do lucro presumido. E acrescenta não serem as mesmas tributáveis pelo IRPJ nem pela CSLL, muito menos por PIS e COFINS.*

*No **tópico C** da defesa, a Impugnante argumenta que Subvenção para investimento não é tributável. Em suas palavras: visto que os benefícios fiscais são, sem sombra de dúvidas, subvenções para investimento, não são tributáveis pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, por expressa disposição legal - independentemente de considerar tais subvenções como receitas ou não. Invoca julgados do CARF para corroborar seu entendimento.*

*Como **tópico D** da defesa, intitulado "Da compensação de ofício", discorda a Impugnante da forma pela qual a Fiscalização utilizou saldo de crédito de PIS e Cofins, alegando que:*

*- a Fiscalização apurou um saldo de crédito no período de maio e junho de 2011 a título de COFINS e PIS, mas, em vez de utilizá-lo para quitar as competências subsequentes (julho e agosto de 2011) à aferição do mesmo, preferiu utilizá-lo para compensar parte das parcelas de julho, agosto e setembro de 2011. Tal procedimento onerou a empresa, tendo em vista que, sobre os valores não quitados, a Receita Federal exige multa de 75% (parágrafo 96 e 97 da peça de defesa)*

*- como mencionado pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, as amortizações realizadas são, de fato, compensações de ofício - procedimento que possui regramento específico a ser obedecido pela Fazenda Pública, sendo permitido quando houver pedido de restituição ou ressarcimento e após prévia intimação para manifestação do contribuinte, conforme art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/86, art. 73 da Lei nº 9.430/96 e art. 61 da IN SRF nº 1.300/2012, condições não observadas no presente caso.*

*Requer que seja afastado o procedimento adotado pela Fiscalização de promover compensações de ofício à revelia dos procedimentos que instruem a matéria.*

*No **tópico E** da peça de defesa discorre a Impugnante acerca de sua tese de que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, invocando disposições do art. 1º das Leis 10.833/03 e 10.837/02, art. 224 do RIR/99, art. 155, §2º, I e II, da Constituição Federal, art. 2º da LC 70/91, voto proferido no âmbito do STF (RE 240.785-2), sentença em Mandado de Segurança da 10ª Vara da Justiça Federal de São Paulo e decisão proferida pelo TRF da 5ª Região em apelação em Mandado de*

*Segurança, para concluir que o ICMS deve ser excluído da receita bruta para todos os fins tributários, inclusive da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*No tópico F, opõe-se a Impugnante ao lançamento da multa isolada.*

*Defende, inicialmente, no tópico F.1, a precariedade das estimativas, ressaltando que a exigência se dá depois de encerrado o ano-calendário, quando o recolhimento da estimativa deixa de ter eficácia, por prevalecer a exigência do tributo efetivamente devido, apurado com base no lucro real. Reporta-se a julgado do CARF e conclui pela inviabilidade de aplicação da multa isolada, após o término do ano-calendário.*

*No tópico F.2, defende a impossibilidade de cumular multa isolada com a proporcional, também invocando julgados do CARF.*

*No tópico G, sob o título "Das deduções relacionadas a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS" destaca que não foram efetuadas as deduções entre os referidos tributos, afetando a base de cálculo utilizada pela fiscalização.*

*Invoca o art. 41 da Lei nº 8.981/95 para defender que devem ser deduzidos, da base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados, o PIS e a COFINS, conforme decisões do antigo Conselho de Contribuintes.*

*Também defende a dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ, mencionando o art. 43 do CTN.*

*Finaliza requerendo:*

*a) seja reconhecida a nulidade material dos Autos de Infração, em virtude de erro na determinação do lucro, em relação ao ano de 2012;*

*b) seja reconhecido que as subvenções sob análise não podem ser consideradas como receita (b.1) para aferição do limite de opção pelo lucro presumido, e (b.2) para tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; ou que, por caracterizarem-se como subvenções para investimento, não podem de qualquer forma sofrer tributação pelos referidos tributos;*

*c) sejam afastadas as compensações de ofício, promovendo-se as compensações dos créditos de forma que não restem multa ou juros a serem pagos pela contribuinte;*

*d) sejam excluídos da receita/faturamento, e da base de cálculo dos tributos exigidos, bem como da apuração do limite para opção pelo lucro presumido, os valores relacionados ao ICMS e ao respectivo crédito presumido;*

*e) seja afastada a multa isolada;*

*f) sejam deduzidos o PIS e a COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; bem como sejam efetivadas as deduções entre IRPJ e CSLL, na forma exposta.*

*Ainda, requer que possam ser adotadas providências adicionais para confirmar os fatos, inclusive através de documentos ou diligências, caso considerado necessário e relaciona os documentos que apresenta:*

**Rol de documentos:**

Doc. nº 1 – Contrato Social;  
Doc. nº 2 – Procuração;  
Doc. nº 3 – Recibo de entrega da DIPJ relativa ao ano de 2012;  
Doc. nº 4 – Intimação fiscal e resposta;

Doc. nº 5 – Contas do razão;  
Doc. nº 6 – Alterações contratuais/Integralização de capital;  
Doc. nº 7 – Termo de Acordo nº 605/05 e Adendos;  
Doc. nº 8 – Lei complementar nº 93/01 e Decreto nº 10.604/01;  
Doc. nº 9 – Fotos da filial;  
Doc. nº 10 – Projetos de implantação e ampliação do investimento.

Em análise da impugnação apresentada, a turma julgadora manteve integralmente a exigência em litígio.

O contribuinte foi intimado da decisão em 05 de maio de 2015, uma sexta-feira (fls. 677-678), apresentando em 05 de junho de 2015 o recurso voluntário de fls. 680-718. Em apertada síntese, o Recorrente reafirma os termos de sua impugnação, nos seguintes termos:

- preliminarmente, alega que o lançamento seria nulo, do ponto de vista material, porque a exigência não poderia ter sido realizada considerando-se o lucro real como forma de tributação do IRPJ, uma vez que se a autoridade fiscal entendeu que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, o art. 530, inciso IV, do RIR/99 determina o arbitramento de lucros;

- no mérito, argumenta que:

- o valor tributado pela autoridade fiscal seria uma subvenção para investimento, e não para custeio;

- teria cumprido tudo o que fora acordado com o Estado do Mato Grosso do Sul para fins de obtenção do incentivo fiscal, tendo sido submetido ao controle desse ente estatal como forma de comprovar o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício fiscal;

- crédito presumido de ICMS não seria considerado receita, até mesmo porque o ICMS das operações de venda já teria impactado sua receita bruta. Desse modo, tal crédito presumido não poderia ser base de cálculo para IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, bem como não poderia ter sido utilizado para aferição do limite para enquadramento no Lucro Presumido (motivo que teria levado a autoridade fiscal a considerar como impeditivo para manutenção do Lucro Presumido como forma de apuração do IRPJ);

- crédito presumido seria equiparável a uma recuperação de custo, e não a uma receita;

- não poderiam ser aplicados os novos métodos e conceitos contábeis trazidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 em razão do chamado Regime Tributário de Transição previsto no art. 17 da Lei nº 11.941/2009;

---

- para fins do conceito de subvenção para investimento não se pode exigir contemporaneidade entre os investimentos e o subsídio governamental, tampouco a estrita vinculação entre os recursos recebidos e os investimentos realizados, tampouco sua vinculação à aplicação em seu ativo imobilizado;

- não houve a correta compensação de saldos credores de PIS e Cofins apurados pelo Recorrente;

- faz-se necessária a exclusão do ICMS das bases de cálculo de PIS e Cofins;

- que não seria possível a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL de forma concomitante à multa de ofício por falta de recolhimento desses mesmos tributos;

- que deveriam ser duzidos das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL o PIS e a Cofins exigidos de ofício.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

### **1 ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos para sua admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

### **2 PRELIMINAR**

Segundo o Recorrente, o lançamento seria nulo, do ponto de vista material, porque a exigência não poderia ter sido realizada considerando-se o lucro real como forma de tributação do IRPJ, uma vez que se a autoridade fiscal entendeu que o contribuinte optou indevidamente pelo lucro presumido, o art. 530, inciso IV, do RIR/99 determina o arbitramento de lucros.

Para a decisão recorrida, tal matéria diz respeito ao mérito da exigência.

De fato, assiste razão ao acórdão de piso, pois eventual declaração de nulidade, por vício formal, implicaria a possibilidade de novo lançamento com base no art. 173, II, do CTN, o que, no caso concreto, ofenderia o art. 146 do CTN em razão da alteração do critério jurídico no lançamento.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade.

### **3 MÉRITO**

#### **3.1 SUBVENÇÃO – IRPJ E CSLL**

As subvenções, espécies do gênero benefícios fiscais, podem ser classificadas em subvenções para custeio ou subvenções para investimentos.

A subvenção para custeio foi inicialmente prevista na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, a qual estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. É importante ressaltar que tal norma não previa qualquer determinação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas.

Para as subvenções correntes, o legislador entendeu por tratá-las como rendimentos tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, atualmente base legal do art. 392 do RIR/99, *verbis*:

*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);*

Com a edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), passou-se a dar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

*Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.  
§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

*a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*

*b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*

*c) o prêmio recebido na emissão de debêntures (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007);*

*d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007) <sup>1</sup> (grifei).*

No mesmo sentido, a legislação tributária acompanhou tal entendimento, determinando a não tributação das subvenções para investimento, nos termos do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, assim vazado:

*Art. 38 Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o Contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:*

*I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;*

*II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*

*III prêmio na emissão de debêntures; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*IV - lucro na venda de ações em tesouraria.*

*§ 1º O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.*

<sup>1</sup> Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

*§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*

*a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

*b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) [grifos nossos]*

Após a edição de tais normas societárias e tributárias, restou evidente a diferenciação ao tratamento aplicável às subvenções para custeio e para investimento: enquanto esta configura transferência de capital, não sendo tratada como receita (e sim como reserva de capital no patrimônio líquido) e não sujeita à tributação, aquela foi tratada como transferência de renda, e considerada receita tributável.

Por outro lado, para que uma transferência de recursos estatais seja tida como subvenção para investimento, diversas condições necessitam ser satisfeitas.

Sobre o tema, a Receita Federal há muito editou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, cujos excertos de interesse transcrevo a seguir:

*2.11 Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 [...] No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-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 (...), 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 em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

*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 INVESTIMENTOS. (grifei)*

De acordo com a interpretação dada por tal parecer, para que um incentivo fiscal seja considerado subvenção de investimento alguns pressupostos precisam ser cumpridos, e de forma cumulativa, a saber: (i) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não em suas despesas correntes, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (ii) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (iii) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (iv) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Em relação aos itens (i) e (ii), adoto as observações tecidas no Acórdão 9101-002.394 da 1ª Turma da Câmara Superior, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura:

- sobre a aplicação dos recursos: *“de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidas na contabilidade”*;

- a respeito do sincronismo na aplicação dos recursos: *“[...] a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla. Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção<sup>2</sup>.”*

Em relação aos demais pontos abordados em tal Parecer Normativo, corroboro o entendimento firmado pelo Conselheiro André Mendes de Moura: os demais itens do Parecer Normativo tão somente

*[...] consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em*

<sup>2</sup> Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior: "Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não aufera receitas e, conseqüentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal.

Natural, então, que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. (...)"

*cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas<sup>3</sup>”.*

*Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos deve ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.*

*Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.*

*Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.*

*Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas**. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa**, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.*

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

Para o Recorrente, o valor tributado pela autoridade fiscal seria uma subvenção para investimento, e não para custeio. Além disso, teria cumprido tudo o que fora acordado com o Estado do Mato Grosso do Sul para fins de obtenção do incentivo fiscal, tendo sido submetido ao controle desse ente estatal como forma de comprovar o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício fiscal.

Em primeiro lugar, faz-se necessário verificar o que dispõe a norma legal que instituiu o benefício fiscal em questão:

---

<sup>3</sup> Vide nota anterior.

*LEI COMPLEMENTAR Nº 93, DE 05/11/2001  
(DO-MS, DE 06/11/2001)*

*Institui o Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR) e dá outras providências.*

*O GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL*

*Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:*

*CAPÍTULO I*

*Disposições Preliminares e Gerais*

*Art. 1º - Fica instituído o Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda, denominado de MS-EMPREENDEDOR, em substituição à política de desenvolvimento industrial em vigor no Estado e ao programa "Ações para o Desenvolvimento de Mato Grosso do Sul-PROAÇÃO".*

*Art. 2º - Ao MS-EMPREENDEDOR são cabíveis os benefícios ou incentivos, fiscais, financeiro-fiscais ou extrafiscais, compreendidos nas regras do Capítulo IV (arts. 6º a 14), que possam ser utilizados como instrumentos de política fiscal ou de fomento à industrialização do Estado e à circulação de bens econômicos em seu território, visando ao atingimento dos seguintes objetivos governamentais:*

*I - a instalação de novas empresas e a ampliação, modernização, reativação ou relocação das existentes, especialmente no sentido da interiorização dos empreendimentos econômicos produtivos e do aproveitamento das potencialidades econômicas regionais, obedecidos os interesses prioritários e adicionais (art. 3º, I e II) então estabelecidos;*

*II - a transformação de produtos primários em produtos industrializados, favorecendo a integração e verticalização das cadeias produtivas e agregando valores a esses bens, observado o disposto no inciso anterior;*

*III - a diversificação das bases produtiva e circulatória de bens e serviços, dinamizando a economia e propiciando a geração de novos empregos estáveis, o aumento da renda per capita dos membros da comunidade sul-mato-grossense e a melhor distribuição dos bens econômicos, com o conseqüente aumento generalizado da arrecadação de tributos;*

*IV - a melhoria aferível das condições de trabalho dos operários, inclusive a implantação de cursos profissionalizantes pelas empresas ou em parceria com estas;*

*V - a ampliação ou, no mínimo, a manutenção dos postos de trabalho;*

*VI - o estímulo à parceria ou à troca de informações entre empresas e universidades, com ou sem a participação direta de órgãos governamentais nos projetos e atividades, nas áreas de pesquisa, desenvolvimento e difusão de novas tecnologias, concretamente aplicáveis aos empreendimentos locais, melhorando a produção e a circulação de bens e serviços;*

*VII - o fornecimento dos meios ao seu alcance para que as empresas locais possam tornar-se competitivas no mercado, tendo em vista, dentre outras causas, os benefícios ou incentivos, fiscais ou financeiro-fiscais, inclusive as reduções indiretas da carga tributária, atribuídos por outras Unidades da Federação às suas empresas, ou pela União nas hipóteses a que se refere o art. 151, I, parte final, da Constituição da República;*

*VIII - estímulo e fomento à instalação e desenvolvimento das micro e pequenas empresas instalados no Estado, por meio da concessão de financiamentos de projetos e de benefícios ou incentivos fiscais, inclusive redução indireta de carga tributária;*

*Parágrafo único - Observado o disposto no inciso I, fica estabelecido como um dos interesses governamentais o estímulo aos empreendimentos econômicos produtivos (art. 3º, I e II) tecnologicamente avançados, que possam dar efetiva competitividade às empresas situadas no Estado de Mato Grosso do Sul.*

[...]

*Art. 7º - Tratando-se de industrialização de produtos, o benefício ou incentivo terá como base de cálculo o saldo devedor do ICMS, apurado em determinado período, hipótese em que o valor pecuniário do benefício ou incentivo deve ser deduzido do saldo devedor que tenha resultado como efetiva e regularmente devido.*

*§ 1º - Para os efeitos do disposto no caput:*

*I - é considerando saldo devedor do ICMS o valor resultante da escrituração regular dos débitos e créditos de natureza fiscal, na forma da lei e do regulamento, relativamente às operações com os produtos exclusivamente industrializados pela empresa, na etapa ou no processo industrial que tenha sido objeto de aprovação pelo Estado, observada a regra explicitadora do inciso seguinte;*

*II - não devem ser incluídos, ou considerados, para o cálculo do benefício ou incentivo, os valores correspondentes às operações antecedentes daquelas ou subseqüentes àquelas realizadas pela empresa com os produtos resultantes da industrialização beneficiada ou incentivada, ficando conseqüentemente excluídos da apuração do imposto os valores então devidos:*

*a) sob o regime de substituição tributária, em que a empresa figure como substituta, relativamente às operações ou prestações antecedentes e subseqüentes;*

*b) a título de responsabilidade atribuída à empresa, por decorrência de obrigação tributária contraída por outra pessoa que não tenha adimplido tal obrigação tempestivamente;*

*c) por decorrência de ação fiscal, em face de ilícitos tributários que os agentes da empresa tenham diretamente praticado por ação ou omissão;*

*d) pela importação de bens ou mercadorias com o diferimento do imposto para etapa posterior àquela do desembaraço aduaneiro, ainda que tais coisas sejam utilizadas como insumos em processo de industrialização;*

*e) a qualquer outro título, nos casos em que a Administração Tributária constate a simulação ou prática efetiva de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de aumentar indevidamente o valor pecuniário de benefício ou incentivo fiscal.*

*§ 2º - Deduzido do valor pecuniário do benefício ou incentivo regularmente apurado, o valor do efetivo saldo devedor remanescente do ICMS deve ser recolhido ao Tesouro Estadual, na forma e no prazo estabelecidos pela legislação específica.*

§ 3º - Do mesmo modo referido no parágrafo anterior, devem se recolhidos os valores pecuniários apurados e então devidos:

I - ao Fundo de Apoio à Industrialização-FAI/MS (arts. 25 e 26);

II - ao Tesouro Estadual, nos casos referidos no § 1, II, "a" a "e".

§ 4º - As restrições dispostas no § 1º, II, "a" (substituição tributária), podem deixar de ser aplicadas, mediante autorização governamental solicitada pela Secretaria de Estado de Receita e Controle, às operações com os produtos indicados em lista regulatória específica, hipóteses em que o valor do ICMS incidente sobre as operações antecedentes, com as matérias-primas in natura empregadas nos respectivos processos industriais, pode ser considerado ou desconsiderado, parcial ou totalmente, no cálculo do valor do benefício ou incentivo da empresa.

§ 5º - Nas hipóteses do parágrafo anterior, deve ser observada, no que couber, a alternativa de utilização de crédito fixo ou presumido disposta nas regras do art. 31.

## SEÇÃO

## II

### Do Quantitativo e do Prazo de Fruição dos Benefícios ou Incentivos

Art. 8º - O benefício ou incentivo previsto no artigo anterior deve ter seus percentual e prazo propostos pelo CDI/MS, devendo observar:

I - o percentual de até 67% (sessenta e sete por cento) do ICMS então devido e apurado na forma disposta naquele artigo;

II - o prazo de até 5 (cinco) anos, podendo ser prorrogado por até igual período, desde que sejam cumpridos os deveres jurídicos e solvidas as obrigações tributárias, bem como mantidas as condições do empreendimento aprovado.

Destaco excerto da decisão recorrida a respeito dos pactos celebrados:

*Em função do que foi previsto na Lei Complementar Estadual, foram celebrados:*

*a) Termo de Acordo, de nº 605/2005 (fls 423/431), de 20/01/2005, pelo qual a empresa ora Impugnante teve por principal obrigação, conforme cláusula 1ª, instalar e manter em pleno funcionamento, no Município de Campo Grande, no Estado do Mato Grosso do Sul, uma unidade industrial para produção de artigos de vestuário, objetivo este dividido em duas fases com características especificadas, dentre as quais constam:*

*1ª Fase:*

...

- g) Investimentos previstos:..... R\$ 230.000,00.
  - Construções e instalações .....Prédio alugado;
  - Instalações .....R\$ 30.000,00;
  - Máquinas, equipamentos, móveis e utensílios.....R\$200.000,00.

...

**l) Prazo de implantação:**

- Início .....junho/2005
- Término .....junho/2007

...

**2ª Fase**

...

- f) Investimentos previstos:.....RS 1.530.000,00**
- Construções e Instalações.....RS 800.000,00;
  - Instalações.....RS 230.000,00;
  - Máquinas, Equipamentos, Móveis e Utensílios .....RS 500.000,00.

...

**k) Prazo de implantação:**

- Início .....julho/2007
- Término .....junho/2009

*Também, entre outras previsões, estabelece o Termo de Acordo benefício fiscal, como segue:*

**Cláusula terceira.** O Estado, como incentivo à instalação do empreendimento a que se refere a cláusula primeira, concede à Nifcatex o benefício fiscal regido pelos seguintes incisos:

I - benefício fiscal equivalente a 67%(sessenta e sete por cento) do saldo devedor do ICMS apurado na forma disposta na Lei Complementar n. 93, de 05 de novembro de 2001, que será deduzido do saldo devedor que tenha resultado como efetiva e regulamente devido, pelo prazo de 15 (quinze) anos;

II - adicional de 8%(oito por cento), nas operações de saídas interestaduais, ao benefício fiscal previsto no inciso anterior, resultando num percentual de benefício ou incentivo fiscal de 75% (setenta e cinco por cento) pelo prazo de 15 (quinze) anos;

III - benefício fiscal previsto no Decreto n. 6.692, de 10 de setembro de 1992, durante o seu período de vigência, mediante regime especial previsto no art. 1º, alternativamente ao benefício previsto nos incisos I e II, exclusivamente para os produtos nele nominados;

IV - crédito presumido equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente nas operações de saídas interestaduais realizadas com mercadorias importadas para transferência ou revenda, de que tratam as alíneas e e d, respectivamente, dos incisos I e II da cláusula primeira, amparadas com o diferimento do pagamento do ICMS nos termos do inciso IX, vedada a utilização de quaisquer outros créditos;

V - crédito outorgado equivalente a 2% (dois por cento) do valor da respectiva operação, no caso de operações tributadas a 12% (doze por cento), conforme disposições do Decreto nº 10.098, de 27 de outubro de 2000, nas operações de saídas interestaduais realizadas com mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, ficando vedada a utilização do crédito relativo à entrada da respectiva mercadoria no estabelecimento no valor que superar o percentual de 7% (sete por cento) aplicado sobre a base de cálculo do imposto decorrente da referida entrada;

VI - diferimento do pagamento do ICMS incidente na importação de máquinas e equipamentos, destinados e vinculados ao processo industrial, para o momento em que ocorrer a sua alienação ou a saída interestadual de seu estabelecimento localizado neste Estado, mediante comunicação prévia ao Superintendente de Administração Tributária;

VII - diferimento do pagamento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna, vigente neste Estado, e a alíquota interestadual, vigente na unidade federativa de origem, incidente nas transferências ou aquisições, em outras unidades da Federação, de máquinas e equipamentos destinados e vinculados ao processo industrial, para o momento em que ocorrer a sua alienação ou a saída interestadual de seu estabelecimento localizado neste Estado, mediante comunicação prévia ao Superintendente de Administração Tributária;

VIII - diferimento do pagamento do ICMS incidente nas operações de importação de matérias-primas referidas nas alíneas *d* e *e*, respectivamente, dos incisos I e II da cláusula primeira para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização, pelo seu estabelecimento industrial, localizado em Campo Grande/MS, mediante requerimento dirigido à Secretaria de Estado de Receita e Controle/MS para emissão da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, devendo o referido ICMS diferido compor a base de cálculo do benefício ou incentivo fiscal referido no inciso I e II desta cláusula;

IX - diferimento do pagamento do ICMS incidente nas operações de importação de mercadorias, para transferência ou revenda referidas nas alíneas *e* e *d*, respectivamente, dos incisos I e II da cláusula primeira, para o momento em que ocorrer as suas saídas, do seu estabelecimento industrial, localizado em Campo Grande/MS, mediante requerimento que deverá ser apresentado pelo Nilcatex ao Superintendente de Administração Tributária, quando serão estabelecidas as normas de procedimento a serem observadas, pelo prazo de 1 (um) ano, prorrogável tantas vezes forem necessárias até o limite do prazo estabelecido neste acordo e previsto nesta cláusula, incisos I e II supra;

*b) Aditivo ao Termo de Acordo nº 605/2005, de 18/07/2007 (fls. 432/435), em que, entre outras, foi prevista alteração nos investimentos da 2ª fase com construção de imóvel próprio e prazo de implantação até junho de 2009:*

***e) Investimentos previstos:***

- Máquinas, Equipamentos, Móveis e Utensílios R\$ 500.000,00
- Construção civil R\$ 1.500.000,00.

...

***j) Área necessária:***

- Construída: 5.000 m<sup>2</sup>;
- Total: 20.002,86 m<sup>2</sup> em imóvel próprio.

...

***l) Prazo de implantação:***

- Início ..... agosto/2007;
- Término ..... junho/2009. "

*c) Segundo Aditivo ao Termo de Acordo (fls. 437/438), formalizado em 16/04/2012, com vigência até 20/01/2020 (fl. 438), para inclusão de tipo de produtos a serem fabricados e outorga de crédito de ICMS equivalente a 50% (...) do valor do saldo devedor apurado exclusivamente nas operações de saídas interestaduais, realizadas com as mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação.*

*Ainda foram apresentados pela Impugnante Terceiro (fls. 440/442) e Quarto (fls. 444/452) Aditivos ao Termo de Acordo, datados respectivamente de 21/06/2013 e 07/02/2014, ambos posteriores ao período abrangido pela autuação ora em litígio, sendo que o último deles prorroga o benefício até 2028.*

---

*Como refletem o Acordo e seus Aditivos, foram concedidos, em 2005, benefícios fiscais relacionados ao ICMS, com prazo inicial de 15 (quinze) anos como: redução do saldo devedor, crédito presumido do imposto e diferimento do pagamento, em contrapartida à instalação e manutenção de unidade industrial, com prazo de implantação até junho de 2009.*

Portanto, conforme se observa, o investimento total previsto para que o Recorrente fizesse jus a tal incentivo fiscal era de R\$ 3.760.000,00. Tal investimento deveria ser realizado até junho de 2009.

Conforme já explanado, entendo que não há de se exigir perfeito sincronismo entre os investimentos e o benefício fiscal percebido para que esse se configure como subvenção de investimento, mormente quando o benefício fiscal refere-se à redução de ICMS e o investimento em questão é a instalação e, posteriormente, expansão de empreendimento industrial. Por óbvio, nesses casos, o investimento, ou ao menos boa parte dele, terá que ser realizado antes do início da fruição do benefício.

Por outro lado, se o benefício angariado supera, e muito, o investimento realizado, a meu ver, resta descaracterizado seu caráter de investimento, passando a ter claros contornos de subvenção para custeio. No caso concreto, nos períodos de apuração objeto da presente exigência (anos-calendário de 2011 e 2012) o Recorrente obteve benefício fiscal da ordem de R\$ 11 milhões, praticamente o triplo do valor total que deveria investir até o ano de 2009. Não consta nos autos qualquer outro investimento futuro que se fizesse necessário para manutenção de tal incentivo fiscal.

Tal exegese vai ao encontro do entendimento firmado em inúmeros outros julgados por esta Corte Administrativa. Como exemplo, cito o decidido no Acórdão nº 1102-001.088, de relatoria do i. Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, cujo excerto de interesse transcrevo a seguir:

No caso, ao invés de alegar de forma lacônica que “*nesse caso, a considerar o Parecer Normativo COSIT 112/1978, tal benefício fiscal enquadra-se como SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO, devendo seus valores integrar o resultado operacional da pessoa jurídica e, por via de consequência, submeter-se à tributação*”, incumbiria à Fiscalização demonstrar, alternativamente, (i) que o benefício fiscal foi utilizado sem a indispensável autorização formal do Estado ou (ii) que os investimentos prometidos ao ente estatal não foram realizados pelo contribuinte beneficiário ou (iii) **que o benefício fiscal concedido é bastante desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado, descaracterizando sua natureza originária, conforme exame do projeto submetido à apreciação do Poder Público local.** [grifos nossos]

No caso concreto, a desproporcionalidade entre o valor do benefício fiscal e os investimentos comprometidos com o Estado do Mato Grosso do Sul é gritante, descaracterizando, pois sua natureza originária de subvenção para investimento, devendo ser dado o tratamento tributário aplicável à subvenção para custeio.

O fato de o Recorrente ter atendido aos requisitos subsidiários para não tributação de uma subvenção (contabilização em reservas ou aumento de capital) não tem o condão de transformar valores que puderam ser aplicados livremente pelo Recorrente no

custeio de suas atividades operacionais – em outras palavras, uma verdadeira subvenção para custeio – em uma subvenção para investimento.

De igual forma, o cumprimento, por parte do Recorrente, do pactuado entre ela e o entende federativo pouco importa no momento em que resta caracterizado que os benefícios fiscais angariados somente em 2 anos são muito superiores aos investimentos totais pactuados entre o Recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul.

Também não há que se falar em interferência da União no pacto firmado entre o Recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul, pois não se questionam aqui os efeitos tributários para fins de incidência de tributos estaduais, no caso, o ICMS. De igual forma, tal pacto não tem o condão de alterar a legislação federal no que concerne ao tratamento tributário dos tributos federais em relação a subvenções: se o Estado do Mato Grosso do Sul considera que a subvenção em questão é uma subvenção para investimento, os efeitos daí advindos devem se restringir aos tributos exigidos no âmbito daquele ente federativo. Para fins de tributos federais, para que determinada subvenção deva ser considerada como subvenção para investimento, não sujeita à incidência de tributos federais, há de se analisar a legislação tributária federal, sob pena de interferência do Estado do Mato Grosso do Sul na competência tributária da União. E, conforme já abordado, no âmbito federal, o benefício fiscal em questão se amolda ao conceito de subvenção para custeio, devendo-se aplicar, a partir de tal conclusão, as consequências tributárias daí advindas.

A respeito do argumento do Recorrente de que os recursos não necessitam ser carimbados, dentro de certos limites, faz sentido, mas os valores investidos, ao longo do tempo, além de ser próximos, devem guardar correlação com a instalação ou expansão do investimento. Se os recursos advindos do benefício fiscal pudessem ser livremente utilizados pelo Recorrente para o custeio de suas despesas operacionais, pergunta-se: quando restaria caracterizada a subvenção para custeio? Somente no caso de o contribuinte não cumprir os requisitos formais para sua caracterização, tal qual a forma de contabilização? Não me parece razoável tal interpretação.

Tratando-se de subvenção para custeio, assim dispõe o 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);*

Pois bem, se as subvenções para custeio compõem o lucro operacional, aumentando-o, possui nítido tratamento de receita operacional. Nesse contexto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de incluir a receita advinda das subvenções para custeio na aferição do limite para optar-se pelo lucro presumido.

Portanto, os argumentos utilizados pela autoridade fiscal autuante, bem como pela decisão de primeira instância, a respeito das normas contábeis de convergência com os padrões internacionais tratadas nas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, têm somente o condão de reforçar as características de receitas que possuem as subvenções, ou seja, não alteram nem inovam o panorama jurídico-tributário já existente nas normas fiscais, até mesmo

em razão da vigência do Regime Tributário de Transição durante os períodos de apuração objeto do presente lançamento (art. 17 da Lei nº 11.941/2009).

Por essas razões, todos os argumentos do Recorrente, a respeito de que a subvenção não pode ser caracterizada como receita para fins de IRPJ e de CSLL (inclusive para efeitos de limite de receita bruta para fins de enquadramento no lucro presumido) e de que se trataria de recuperação de custo, caem por terra, mostrando-se acertado o procedimento adotado no lançamento fiscal de incluir o benefício fiscal como receita operacional e, conseqüentemente, sujeito à incidência de IRPJ e de CSLL.

### 3.2 EXIGÊNCIA DE PIS E DE COFINS

Contudo, em relação à incidência de PIS e Cofins sobre as subvenções para custeio, em que pese meu entendimento pessoal sobre o tema, entendo que se mereça respeitar a atual jurisprudência dominante no âmbito da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, até mesmo para se respeitar a competência original da 3ª Seção de Julgamentos em relação à análise dos processos envolvendo as contribuições para o PIS e para a Cofins, somente analisado no presente processo em razão de serem autos de infrações reflexos.

Nesse cenário, adoto as razões de decidir do acórdão 9303-004.560, julgado na sessão de 07 de dezembro de 2016, reproduzindo parcialmente o voto condutor do aresto<sup>4</sup>:

*Após discorrer sobre a admissibilidade do Recurso Especial, passo a analisar o cerne da lide trazida nesse recurso, qual seja, se os mencionados créditos presumido de ICMS (puramente escritural) devem ser considerados ou não como receita para fins de incidência de PIS e de Cofins.*

*Vê-se, assim, que a análise do caso vertente, considerando sua especificidade, deve-se dar observando os argumentos acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado – Recurso Extraordinário 606.107 que tratou da incidência do PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS. Eis que se enquadra perfeitamente ao presente caso. O que passo forçosamente a discorrer sobre aquele julgamento.*

*O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, na assentada de 22.5.2013, o RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definindo que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.*

*É de se lembrar que o tema teve repercussão geral reconhecida, [...]*

*Continuando, é de se recordar que ao julgar o mérito desse RE, o Tribunal negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras.*

*Não obstante o julgamento tenha tratado de empresa exportadora, impossível ignorar os fundamentos adotados, pois evidente válidos para o caso em questão.*

<sup>4</sup> Esclarece-se que o segundo argumento de tal acórdão para cancelar a exigência de PIS e Cofins não se amolda ao presente caso, pois, em tal paradigma, considerou-se o benefício fiscal como sendo uma subvenção para investimento, ao contrário da conclusão a que chegou este colegiado.

*Sendo assim, retornando, tem-se que o Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, baseando seu entendimento no fato de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelas contribuições, pois não se trata de riqueza se compreendendo, portanto, ao conceito de receita para fins de apuração desses tributos.*

*Compulsando aos autos do processo, nota-se que o crédito presumido do ICMS, por ser puramente escritural, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte – devendo ser afastado do conceito de receita.*

*Insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – o que, peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:*

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

*Vê-se esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso patrimonial se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe – e se configura como elemento novo positivo.*

*Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, in verbis:*

*“(…)*

*V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.***

*(…)” (grifou-se)”*

*Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:*

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

*Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:*

*"receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o,".*

*Cabe trazer que, em consonância com esse entendimento, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC, a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):*

**“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

*I - “Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).*

*II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.*

*III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.*

*IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*V - Recurso especial improvido.” (Grifou-se)*

*(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008)”*

*Consoante esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:*

---

*“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.*

*Sendo assim, tem-se claro que a discussão, de per si, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*Para melhor compreensão e por não considerar tal benefício como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:*

*1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:*

*1.1. Hipótese:*

*Critério Material: auferir receita.*

*Critério Espacial: perímetro nacional;*

*Critério temporal: mensal*

*1.2. Consequente:*

*Critério Pessoal: (i) sujeito ativo – via “autoridade fazendária”; (ii) sujeito passivo – quem auferir receita bruta.*

*Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta*

*2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:*

*Hipótese:*

*Critério Material: ser autoridade fazendária*

*Critério Espacial: perímetro nacional;*

*Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.*

*Consequente:*

*Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária*

*Critério Prestacional: realizar o lançamento*

*3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento*

*Hipótese:*

*Critério material: não pagar a importância devida;*

*Critério Espacial: perímetro nacional*

*Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores*

*Consequente:*

*Critério pessoal: autoridade fazendária e pessoa jurídica que aufera receita bruta*

*Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.*

*Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente aufera receita.*

*O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito presumido do ICMS pelo PIS e Cofins pois de receita auferida não se trata. Tais créditos presumidos devem ser tratados como mero benefício fiscal concedidos pelos Estados-Membros como meio de estabelecer equilíbrio de mercado.*

*Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza. Sendo assim, o crédito presumido do ICMS não ostenta natureza de receita ou faturamento, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*Dessa forma, é de se esclarecer que pela essência econômica, a correta classificação contábil dos r. créditos presumido de ICMS deveria considerar seu registro em contas patrimoniais.*

*E, em respeito a Regra Matriz de incidência das contribuição ao PIS e Cofins, bem como a análise da essência do crédito de ICMS, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.*

*Frise-se também a jurisprudência deste Conselho, conforme julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, que analisou situação idêntica, inclusive envolvendo a mesma empresa, cuja ementa restou redigida (Grifos meus):*

*“[...] PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.*

*Recurso Voluntário Provido” (grifou-se)*

*(Acórdão nº 3403-000.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)”*

*E o posicionamento exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito:*

*“(…)”*

*“NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.*

*Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da*

***Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.***

*Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Grifou-se) (Acórdão nº 3401001.976, P.A. 11618.000542/200563, Redator para acórdão Conselheiro Emmanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 26.09.2012)”*

*Em vista de todo o exposto, reconheço que os créditos incentivados de ICMS concedidos não constituem “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107 / RS – pois o crédito de ICMS não se constitui entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS não cumulativo.*

[...]

A fim de se evitar qualquer questionamento quanto a possível contradição, reforça-se que, para fins de IRPJ, há legislação específica que inclui a subvenção para custeio como receita operacional, conforme já discorrido alhures.

### 3.3 DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL

O Recorrente apurou originalmente o IRPJ do ano-calendário de 2011 com base no lucro real. O lançamento manteve tal forma de tributação para o período. Para o ano-calendário de 2012, a contribuinte havia optado pela tributação com base no lucro presumido. Ocorre que, com o cômputo das receitas referentes à subvenção para custeio, entendeu a autoridade fiscal que o contribuinte extrapolou o limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido em 2012, estando obrigado à tributação com base no lucro real.

Para o Recorrente, se a opção do contribuinte pelo lucro presumido se mostrar incorreta, a teor do que dispõe o inciso IV do art. 530, do RIR/99, a única opção da autoridade fiscal seria arbitrar o lucro, e não fazer a apuração com base no lucro real.

Discordo de tal entendimento.

A tributação com base no lucro arbitrado sempre foi considerada uma medida extrema, somente aplicável quando não for possível a apuração do IRPJ com base no lucro real.

Sendo possível a apuração do lucro real, a jurisprudência administrativa jamais acolheu a tese de arbitramento de lucro. Exemplos não faltam. Mas talvez o mais elucidativo seja a falta de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real.

Segundo o inciso I do art. 530 do RIR/99, dá causa ao arbitramento o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Já o inciso III do art. 530 do RIR/99 elenca outra hipótese de arbitramento: o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores.

A respeito da obrigatoriedade de se escriturar o Lalur, assim dispõe o art. 260, inciso III, do RIR/99, inserto no subtítulo do Regulamento do Imposto de Renda que dispõe sobre o lucro real:

*Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):*

*[...]*

*III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;*

*[...]*

Conforme se observa, sendo o Lalur um livro fiscal obrigatório para os que apuram o IRPJ com base no lucro real, sua ausência implicaria o arbitramento de lucros (art. 530, incisos I e III, do RIR/99).

Contudo, a jurisprudência caminhou em sentido diverso, cancelando inúmeras autuações em que o arbitramento se dava por mera falta escrituração do Lalur. Veja-se:

*IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR - Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 101-96.469)*

*ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LALUR - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - A escrituração do LALUR, pela pessoa jurídica, consiste numa obrigação acessória que, uma vez descumprida, pode ensejar aplicação de penalidade pecuniária. O arbitramento do lucro, como forma que é de se tributar o resultado alcançado pelo empreendimento, só pode ser utilizado quando inviável a apuração do lucro real. Insubsistente o lançamento tributário quando, abandonados os registros contábeis e documentos que os lastrearam, a Fiscalização se utilizar do arbitramento para penalizar o contribuinte (Ac. 101-88.675, de 22/08/95, da 1ª Câmara do 1º CC - DO de 26/02/96)*

Com o passar do tempo, em situações em que a Fiscalização não procedia ao arbitramento, tornou-se corriqueiro que os contribuintes utilizassem como argumento de defesa a obrigatoriedade de arbitramento, por vezes, em total descompasso com a tese há muito firmada de que o arbitramento é uma medida extrema. Em sessão realizada no mês de setembro de 2016, a 1ª Turma Ordinária desta Câmara assim decidiu no Acórdão 1401-001.712, de lavra do i. Conselheiro Antônio Bezerra Neto:

[...]

*IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.*

[...]

Destaco excerto do voto condutor de tal aresto:

*A Recorrente alega como argumento de defesa que a única possibilidade seria a tributação pelo regime do lucro arbitrado.*

*Não é verdade, a apuração foi feita corretamente pelo fiscal o regime do lucro real. Afinal, o arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mero instrumento de defesa.*

*Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.*

Entendo estarmos diante de situação similar. A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente. Veja-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

*Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.*

*Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscaria as informações solicitadas.*

*Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.*

*Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012: [...]*

Destaco também trecho do acórdão recorrido a respeito da doutrina sobre a matéria:

*Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, subsidiária, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.*

*Decorre daí que, se caracterizada a imprestabilidade da escrituração, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):*

*“Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.*

.....  
.....

*A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que **não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo**, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento” (destaques incluídos).*

*Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é **condição** necessária para a aplicação do arbitramento. Se presente tal condição, o arbitramento da base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.*

*Ocorre que, **este não é o caso dos autos** em que, repita-se, intimada, a contribuinte apresentou escrituração relativa ao ano-calendário de 2012 a qual foi validada pela Fiscalização. E, na Impugnação, nada apresenta a contribuinte, no sentido de demonstrar que conteria ela vícios que impediriam a apuração do resultado.*

E no mesmo sentido do raciocínio até aqui desenvolvido, assim consta no Acórdão 1401-000.884:

*130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – **que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido**, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.*

131. *A primeira é a de que o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).*

132. *A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).*

133. *Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real (a menos que o autuante concluisse pela absoluta impossibilidade de fazê-lo).*

134. *E mais. Neste caso, como a escrituração apresentada bastou para a apuração do lucro real, o arbitramento seria contrário à lei.*

135. *Não é demais observar que, diferentemente do que parece crer o interessado, a forma de tributação não é eleita pelo autuante, que não goza de tal discricionariedade, tampouco tem por objetivo aumentar ou diminuir o valor do crédito tributário devido, cujo lançamento só se pode dar na forma da lei, que determina a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.*

136. *Assim, não assiste direito ao interessado de ter o seu lucro calculado por arbitramento.*

137. *O interessado não contesta nenhum dos elementos que forneceu ao autuante para a determinação do lucro real.*

138. *Dessa forma, o lançamento deve ser mantido.*

No mesmo sentido, assim se decidiu no Acórdão 1102-00.407:

[...]

*DIFERENÇAS ENTRE A RECEITA DECLARADA E A RECEITA ESCRITURADA. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. É cabível o lançamento de ofício com base no lucro real quando verificado que o contribuinte declarou receitas menores do que as auferidas e registradas em sua escrituração contábil e fiscal, e optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. [grifos nossos]*

[...]

Desse modo, entendo correto o procedimento adotado no lançamento de realizar o lançamento com base no lucro real, e voto por negar provimento ao recurso também em relação a esse ponto.

#### DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO E RESPECTIVOS JUROS DE MORA

Alega o Recorrente que os valores lançados de ofício relativos às contribuições PIS e Cofins, e respectivos juros de mora, deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que *“a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”*.

Desse modo, enquanto perdurar a discussão administrativa sobre a exigência dos tributos lançados de ofício, não há que falar em sua dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que mesmo antes da impugnação o crédito tributário não se mostrava exigível.

Isso porque o art.10 , inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972 dispõe que na lavratura do auto de infração deva constar *“a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”*.

E, durante tal prazo, o contribuinte já faz jus à certidão positiva com efeito de negativa a que alude o art. 206 do CTN. Nesse sentido, assim dispõe o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5, de 27/01/1995: *“Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo”*.

Conforme se observa, em tal interregno o contribuinte fará jus à certidão positiva com efeito de negativa, o que implica, a teor do que dispõe o art. 206 do estatuto tributário, que ou já haverá penhora, ou o crédito deve se encontrar com exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 734, de 2007, determina que:

*Art. 3º A certidão conjunta positiva com efeitos de negativa, de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2007, será emitida quando não existirem pendências cadastrais em nome do sujeito passivo e constar, em seu nome, somente a existência de débito:*

[...]

**II - cujo lançamento se encontre no prazo legal para impugnação ou recurso**, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. [grifo nosso]

Vê-se, assim, que a suspensão da exigibilidade do lançamento nos primeiros trinta dias após a ciência do lançamento advém da própria redação do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, o qual determina, na formalização do lançamento, que o contribuinte seja intimado para pagar ou impugnar no prazo de 30 dias. Ora se a administração concede o prazo de 30 dias também para o pagamento, não há outra conclusão a se chegar: durante tal prazo o

crédito não pode ser exigido. Já tendo sido constituído, a única hipótese para não se cobrar tal crédito, de forma imediata, é a suspensão de sua exigibilidade.

Destaco ainda que o prazo de prescrição somente se inicia após 30 dias da data do lançamento (o que corrobora a suspensão da exigibilidade em tal período). Nesse sentido, destaco excerto do voto condutor do aresto no RECURSO ESPECIAL Nº 1.399.591:

*O Código Tributário Nacional, no caput de seu art. 174, dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

*Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária.*

Desse modo, considero que tributos lançados de ofício estão com exigibilidade suspensa desde a ciência do lançamento.

Frisa-se ainda que, além da impossibilidade de dedução de despesa que ainda dependa de evento futuro para ser considerada incorrida, há dispositivo específico que impede a dedução de tributos com exigibilidade suspensa, excetuando-se a regra geral de dedutibilidade com base no regime de competência (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 - base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999):

*“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.*

*§ 1º. O disposto neste artigo 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 1996, haja ou não depósito judicial.” [grifos nossos]*

Com efeito, a partir de janeiro de 1995, a dedução pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo. Nessa situação se inserem os valores objeto de lançamento de ofício. Ressalta-se que tal mecanismo não impede que o contribuinte usufrua da dedução dessas despesas. Implica, tão somente, que não será possível deduzi-las com base no regime de competência, podendo fazê-lo somente quanto efetivamente extinto o débito ou, ainda que assim não ocorra, desde que não mais estejam com a exigibilidade suspensa, logo que contabilizá-las.

Ora, conforme visto, nos casos de lançamento de ofício, além da suspensão imediata do crédito tributário nos primeiros trinta dias após sua constituição, com a interposição de impugnação tempestiva mantém-se tal inexigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN.

Por decorrência, além de não caracterizar despesa incorrida no momento do lançamento, havendo apresentação de impugnação tempestiva em relação aos tributos lançados de ofício, estes somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento em que houver a decisão final da lide, e somente na hipótese de ser essa desfavorável ao contribuinte. Trata-se, na realidade, de situação idêntica ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, em que os respectivos tributos contestados deixam de ser dedutíveis pelo regime de competência, permitindo-se sua influência nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL somente se o contribuinte não obtiver sucesso em sua demanda judicial.

Com efeito, caso o contribuinte contabilize tais despesas, deverá adicioná-las na parte A do Lalur, mantendo-as na parte B até que sobrevenha a decisão final do processo administrativo em que se discute a exigência. Caso o contribuinte seja vencido, a partir de então as despesas com tributos passam a ser dedutíveis, permitindo sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Há de ressaltar, ainda, que no presente caso cancelou-se integralmente a exigência de PIS e de Cofins.

E ainda que assim não fosse, destaco ainda que não há base legal para "suspensão" ou interrupção do prazo decadencial em caso de reforma do lançamento questionado (por exemplo, excluir determinada infração de omissão de receita, ou reformar parcialmente a exigência de PIS/Cofins em razão de não terem sido considerados eventuais créditos, ou, até mesmo, a exoneração completa da exigência de PIS e Cofins por qualquer outro motivo), o que, por decorrência, diminuiria os valores de PIS e Cofins lançados de ofício e eventualmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ no momento do lançamento. Assim, nas hipóteses em que decorridos mais de cinco anos entre o lançamento e a decisão definitiva que por ventura exonerasse parcela de PIS e Cofins lançados, não teria como o Fisco constituir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao PIS e Cofins indevidamente excluídos no momento do lançamento.

No tocante a dedutibilidade dos juros de mora, o mesmo entendimento deve ser aplicado, dada sua natureza acessória, que segue a regra aplicada ao principal. Por decorrência, no silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, no que atine à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal.

Isso posto, entendo não ser possível a dedutibilidade, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos tributos e juros de mora exigidos de ofício.

#### DAS MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

#### DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*"

No caso concreto, a exigência diz respeito fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2012, ou seja, após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105, precedente, portanto, não aplicável à presente exigência.

Passo à análise desse novo dispositivo legal.

#### DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

No caso concreto, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega o Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não

havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pelo Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos

diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.<sup>5</sup>

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidi casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.<sup>6</sup> (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

---

<sup>5</sup> RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

<sup>6</sup> Idem, Idem

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

A respeito das questões constitucionais envolvendo a matéria, incluindo o confisco, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que, em regra, não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

Processo nº 13971.722024/2014-91  
Acórdão n.º **1402-002.387**

**S1-C4T2**  
Fl. 814

---

#### **4 CONCLUSÃO**

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências de PIS e de Cofins.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator