



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

Processo nº 14774.720001/2014-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.221 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria INCENTIVO FISCAL
Recorrente MERCOFRICON S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. ALTERAÇÃO.

Fixado novo limite de alçada para a interposição de recurso de ofício e constatando-se nos autos que o valor do crédito tributário exonerado ficou aquém do estipulado na portaria ministerial vigente, não se conhece do recurso interposto *ex officio* (Portaria MF nº 63, de 09/02/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INCENTIVO FISCAL EM ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. RECONHECIMENTO PELA RECEITA FEDERAL

A aferição do cumprimento das condições e requisitos para usufruto do incentivo fiscal cabe tanto ao órgão de desenvolvimento regional quanto à autoridade tributária. Sendo o único obstáculo para utilização do incentivos fiscais a ausência de reconhecimento expresse (ato declaratório) da Receita Federal, ocorrendo este, resta afastado o óbice alegado.

SUBVENÇÃO PRODEPE PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL INCOMPLETA. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

Ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, inexistente dúvida quanto à intenção da lei estadual promotora dos incentivos sob análise no sentido da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado, mas isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal.

BENEFÍCIOS DE REDUÇÃO DA MP Nº 470/09.

Os benefícios previstos na norma com a redução de multas, juros e encargos acarreta redução de um passivo da fiscalizada, resultando, então, em aumento do seu patrimônio e, por conseguinte, receita tributável. Somente são admitidas, na apuração do Lucro Real, as exclusões expressamente prescritas ou autorizadas na legislação tributária, o que não é o caso de tal receita.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. IRPJ INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas que não estejam estreitamente vinculada as atividades da empresa e a manutenção de sua fonte produtiva, sendo admitidas somente aquelas usuais ou normais aos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica.

A redução do lucro operacional com despesas decorrentes da aquisição de créditos fiscais de terceiros não se insere na atividade operacional da empresa sendo indedutível na apuração do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PERDA NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITO FISCAL DE IPI. DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Descabida a pretensão do Fisco de estender à CSLL, sem amparo legal, as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ. São diversas as bases de cálculo de um e outro tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO DO PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em REJEITAR a preliminar de conversão do julgamento em diligência proposta pelo Conselheiro Roberto Silva Junior. Vencido o Conselheiro Roberto Silva Junior. No mérito, (i) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso de ofício; (ii) DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (ii.a) por unanimidade de votos, AFASTAR as exigências correspondentes a Dedução do IRPJ - incentivo fiscal de redução Sudene/Adene; (ii.b) por maioria de votos, AFASTAR as exigências correspondentes a Receitas de subvenção ICMS-PRODEPE, e as exigências de CSLL correspondentes a Glosa de despesa - perda na aquisição de crédito fiscal de IPI. Vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Roberto Silva Junior e Milene de Araújo Macedo; (ii.c) por unanimidade de votos, REJEITAR os argumentos do recurso correspondentes a Omissão de receita - redução do parcelamento MP 470/2009 e Glosa de despesa - perda na aquisição de crédito fiscal de IPI (somente IRPJ); (ii.d) por maioria de votos, REJEITAR os argumentos do recurso acerca da incidência de juros moratórios sobre multa de ofício. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício contra o acórdão nº 02-65.802, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BHE, na sessão de 30 de abril de 2015, que, ao apreciar a impugnação apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la procedente em parte.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Lançamentos

"Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 2 a 78, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 39.687.235,72, assim discriminado:

	Tributo	Juros	Multa	Total
IRPJ	14.503.393,58	4.860.618,71	10.877.545,22	30.241.557,51
Cofins	507.700,81	215.366,68	380.775,61	1.103.843,10
CSLL	3.877.695,43	1.316.217,95	2.908.271,58	8.102.184,96
PIS	110.224,52	46.757,24	82.668,39	239.650,15
				39.687.235,72

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, a fls. 3, foram imputadas à interessada as seguintes infrações:

0001 DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Despesa não necessária, indedutível, referente a estorno de deságio na aquisição de créditos com terceiros não relacionados à atividade da empresa, conforme descrição dos fatos que se encontra devidamente circunstanciada no Relatório de Auditoria Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração, como se aqui transcrito fosse.

[...]

Despesa não necessária, indedutível, referente a perdas no recebimento de créditos não relacionados à atividade da empresa, conforme descrição dos fatos que se encontra devidamente circunstanciada no Relatório de Auditoria Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração, como se aqui transcrito fosse.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

0002 OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS

OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

Omissão de receita operacional, relativa aos benefícios de redução do parcelamento instituído pela MP 470/2009, conforme está detalhadamente narrado no Relatório de Auditoria Fiscal que se encontra anexo ao presente Auto de Infração como se aqui transcrito fosse.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278 e 288 do RIR/99

0003 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Exclusão indevida dos valores referentes às receitas de subvenções de incentivos fiscais do ICMS, conforme está detalhadamente narrado no Relatório de Auditoria Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração, como se aqui transcrito fosse.

[...]

Exclusões indevidas, admitidas pelo contribuinte, conforme descrição dos fatos que se encontra devidamente circunstanciada no Relatório de Auditoria Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração, como se aqui transcrito fosse.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2009 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

0004 EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE/ADENE

REDUÇÃO - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Glosa de redução do IRPJ por incentivo fiscal de Redução SUDENE tendo em vista a inobservância dos requisitos legais necessários ao gozo do incentivo, conforme está detalhadamente narrado no Relatório de Auditoria Fiscal que se encontra anexo ao presente Auto de Infração como se aqui transcrito fosse.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2009 e 31/12/2011:

Arts. 544, 551, 552 e 553 do RIR/99

Art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/01

Como se constata a fls. 47 a 49, idênticos ilícitos tributários foram descritos no Auto de Infração lavrado para exigência da CSLL, à exceção da infração “0004 EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE/ADENE/REDUÇÃO - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS”. Nos lançamentos referentes ao PIS e à Cofins, a infração apurada foi descrita como “Omissão de receita operacional, relativa aos benefícios de redução do parcelamento instituído pela MP 470/2009”, conforme fls. 39 e 73.

Relatório de Auditoria Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão narrados no “Relatório de Auditoria Fiscal” de fls. 80 a 103, do qual se reproduzem os seguintes excertos:

Esta Auditoria-Fiscal acessou a Escrituração Contábil Digital (ECD) encaminhada pela empresa ao repositório nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), conforme autorização estabelecida pelo Decreto nº 6.022, de 22/01/2007.

2.1. DEDUÇÃO DO IRPJ A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL DE REDUÇÃO SUDENE SEM O INSTRUMENTO CONCESSÓRIO → GLOSA DE DEDUÇÃO INDEVIDA– TRIBUTAÇÃO DO IRPJ - ANO CALENDÁRIO 2011

Nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, quando da apuração do IRPJ, a empresa utilizou-se de dedução a título de incentivo fiscal de redução SUDENE. Porém, em suas DIPJ, ficha 28 (atividades Incentivadas – PJ em geral), informou ter como atos concessórios do direito aos benefícios pleiteados apenas os laudos expedidos pelo órgão do Ministério da Integração Nacional – ADENE/SUDENE.

Segundo estabelece a legislação vigente, desde o ano-calendário de 2000, além dos laudos obtidos pela SUDENE, como é o caso da fiscalizada, exige-se também o reconhecimento do direito pela Receita Federal do Brasil, para efetivo gozo do benefício requisitado.

Em 28/03/2014, a empresa apresentou: cópia do Laudo Constitutivo SUDENE número 0150/2012, que aprova o benefício de Redução do IRPJ no percentual de 75%, para a atividade fabricação de freezer, durante o período de 2003 até 2012; cópia do Laudo Constitutivo ADENE número 094/2005, e do Ofício ADENE 571/2005, aprovando o benefício de dedução de IRPJ no percentual de 75%, para a atividade fabricação de bebedouros, durante o período de 2004 até 2013; e cópia do pedido de Reconhecimento do Direito à Redução do IRPJ, relativo ao Laudo SUDENE 198/2012, protocolado nesta Delegacia da Receita Federal em 08/04/2014, após o início dessa fiscalização, com o número 10480.723480/2014-92.

Diante da não apresentação de Pedidos de Reconhecimento do Direito à Redução do IRPJ, relativos aos Laudos SUDENE 0150/2012 e ADENE número 094/2005, realizamos pesquisa nos processos administrativos formalizados pela fiscalizada, nesta RFB, cujo assunto tratava de REDUÇÃO DO IRPJ, não sendo identificado nenhum outro processo.

2.2 OUTRAS EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO → GLOSA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS– TRIBUTAÇÃO DO IRPJ/CSLL - ANO CALENDÁRIO 2011

Ao analisarmos a DIPJ 2012 (ano calendário de 2011) da fiscalizada, verificamos que, no preenchimento das fichas de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, esta informou os seguintes valores a título de “Outras Exclusões”:

Ano-cal.	Trib.	Ficha	Linha	1º trim.	2º trim.	3º trim.	4º trim.
2011	IRPJ	9A	78	859.223,08	19.698.845,08	1.145.931,00	1.332.637,26
2011	CSLL	17	61	859.223,08	19.698.845,08	1.145.931,00	1.332.637,26

Intimada a identificar qual a natureza dessas exclusões, a própria fiscalizada, em sua resposta, vem declarar ter constatado serem incorretos os valores declarados no 1º, 3º e 4º trimestres, bem como o montante de R\$ 862.474,30 do total dessa exclusão utilizado no 2º trimestre.

2.3. RECEITA DE SUBVENÇÃO ICMS – PRODEPE

Analisando a escrituração contábil (Diário e Razão), o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), as DIPJ e os DACON, relativos aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, verificamos que a empresa excluiu, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, as receitas contabilizadas a título de subvenção do Incentivo Fiscal do ICMS – PRODEPE (Lei do Estado de Pernambuco 11.675, de 11/10/1999 e Decreto 21.959, de 27/12/1999), além de não ter incluído tais receitas nas bases de tributação do PIS e da COFINS.

Entendemos que este procedimento da fiscalizada desobedece à legislação fiscal. Nos próximos itens, discorreremos sobre as infrações identificadas.

2.3.1. EXCLUSÃO DA RECEITA DE SUBVENÇÃO ICMS – PRODEPE DO LUCRO LÍQUIDO → GLOSA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS - TRIBUTAÇÃO DO IRPJ/CSLL - ANOS-CALENDÁRIO 2009, 2010 E 2011

Como é sabido, em decorrência das alterações introduzidas na Lei das Sociedades por ações nº 6.404/76, pela leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, a partir do ano-calendário 2008, a contabilização das subvenções passou, necessariamente, a ter que transitar em conta de resultado pelo regime de competência e destinação para reserva de lucros, não se submetendo à tributação do IRPJ e da CSLL, quando se tratar de doações e subvenções para investimento, desde que atendidas todas as prerrogativas e exigências legais, o que, como ficará demonstrado, não é o caso que dos incentivos gozados pela fiscalizada.

De maneira geral, tais subvenções podem financiar o custeio da atividade operacional, ou podem financiar investimentos de implantação ou expansão do empreendimento empresarial. Sendo assim, podemos chamá-las de subvenções para Custeio ou de subvenções para Investimento.

Como determina a legislação fiscal, as Subvenções para Custeio são classificadas como Outras Receitas Operacionais e são computadas no Resultado Operacional das empresas.

Da mesma forma, as subvenções para Investimento também são receitas tributáveis, classificadas no rol das receitas não operacionais das empresas.

Porém, para estas, há a possibilidade de sua exclusão quando da apuração do Lucro Real, desde que atendidas as condições estabelecidas no artigo 38, §2º, do Decreto-Lei 1.598/77, e no artigo 1º, inciso VIII, do Decreto-Lei 1.730/79, reproduzidos no artigo 443 do RIR/99.

Diante deste cenário, o parecer Normativo CST 112/78, da Secretaria da Receita Federal, veio esclarecer o tratamento fiscal a ser observado para as Subvenções.

Redirecionando agora nosso olhar para as alterações na legislação societária promovidas pela Lei nº 11.638/2007, vemos que as doações ou subvenções para investimentos, a partir de 01/01/2008, deixaram de integrar o rol das reservas de

capital (o artigo 10 da Lei nº 11.368/2007 revogou as alíneas c e d do §1º do artigo 182 da lei nº 6404/76.)

Posteriormente, com a adoção do Regime Tributário de Transição - RTT, por meio da Lei nº 11.941/2009, para fins de aplicação do RTT às subvenções para investimentos e doações governamentais, a pessoa jurídica deverá:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide inc. X do art. 99 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

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

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

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

IV - adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

Caso haja destinação diversa da estabelecida no artigo 18, acima transcrito, as doações e subvenções deverão ser tributadas:

Art. 18. (...)

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Retornando ao PN CST 112/78, transcrevemos comentário específico sobre a subvenção recebida na forma de redução de ICMS:

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

A conclusão do PN CST 112/78 sobre o tratamento tributário a ser dado às subvenções segue abaixo transcrita:

7. CONCLUSÃO

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

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

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

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

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

(...)

De acordo com o PN CST 112/78, a expressão “subvenção para investimento” aplica-se apenas àquelas subvenções caracterizadas pela intenção do ente subvencionador de destiná-las para investimento. Ou seja, exige-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e desde que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Tentar dar outra interpretação a essa exigência legal, atribuindo-lhe um caráter não restritivo, constitui uma distorção de sua interpretação correta, eminentemente oportunista, servindo tão somente para beneficiar o poder econômico empresarial em detrimento do conjunto da sociedade. O que vai de encontro à essência da concessão de benefícios fiscais, que é conferir à sociedade ganhos superiores aos que poderiam ser gerados se os mesmos fossem aplicados diretamente.

Passando a analisar a legislação do Estado de Pernambuco sobre o assunto, verificamos que a Lei Estadual 11.675, de 11/10/1999, consolidou o Programa de Incentivos Fiscais do ICMS do Estado, chamado de PRODEPE – Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

Em seu artigo 5º, declara que a atração e fomento desses investimentos devem materializar-se nas hipóteses de **implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos**, com estímulos mediante a concessão de crédito presumido de ICMS, que deverão observar algumas características, dentre elas a explicitada no inciso IV, deste artigo, o qual determina, que o incentivo fiscal deverá ser destinado **a incentivo fixo ou de capital de giro, ou ambos, cumulativamente**.

De toda sorte, os benefícios fiscais emanados do PRODEPE não podem ser considerados como subvenção para investimentos, haja vista que os recursos originados pelos não desembolsos para pagamento do ICMS podem ser utilizados apenas como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em inversões fixas, ou seja, vinculada à aquisição de bens e direitos.

Ademais, não visualizamos na legislação que disciplina o PRODEPE qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica e efetiva desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Consequentemente, o benefício fiscal aqui tratado não pode ser reconhecido como uma subvenção para investimento; para, então, poder ser excluído das bases de tributação do IRPJ e da CSLL.

No caso, estão ausentes duas das cláusulas conclusivas do PN CST 112/78, para que uma subvenção seja admitida como para investimento e passível de exclusão na base de cálculo do Lucro Real, a recordar;

7.1 - ...

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

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

Ainda tratando o tema de subvenções para investimentos relativas ao ICMS do Estado de Pernambuco, o processo de consulta nº 72/06, solucionado pela Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/4ª Região Fiscal, concluiu que o crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto(Estadual – PE) no 21.121, de 1998, não constitui subvenção para investimento, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do IRPJ.

Para corroborar nosso entendimento, dispomos de um vasto elenco de soluções de consulta, tratando sobre os benefícios fiscais decorrentes de programas estaduais que visam atrair e fomentar investimentos aceleradores do desenvolvimento econômico, mediante a concessão de incentivos fiscais do ICMS; todas, sendo unânimes em concluir que esses benefícios devem compor as bases de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

2.3.2 FALTA DE INCLUSÃO DE RECEITA NAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS → OMISSÃO DE RECEITAS - TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS - ANOS-CALENDÁRIO 2009, 2010 E 2011

Em relação ao PIS e à COFINS, a inclusão dos valores das receitas de Subvenção Fiscal dos créditos presumidos de ICMS (PRODEPE) em suas respectivas bases de cálculo independe da discussão técnico-contábil de que tais receitas tratam-se de SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO (Classificadas como Receitas Operacionais) ou SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS (classificadas como receitas não-operacionais), pois a legislação do PIS e da COFINS determina que devem ser incluídas em suas bases de cálculo o faturamento da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Além disso, as receitas que não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS são unicamente aquelas definidas por lei. As receitas provenientes dos incentivos fiscais de subvenções, sejam de custeio ou de investimento, não se encontram no rol taxativo elencado na norma de regência dessas contribuições.

2.4 DESPESA COM PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS → GLOSA DE DESPESA INDEDUTÍVEL - TRIBUTAÇÃO DO IRPJ/CSLL - ANO CALENDÁRIO 2009

Na análise da contabilidade da empresa do ano-calendário de 2009, identificamos que a empresa escriturou na conta do grupo 31 (**RESULTADO OPERACIONAL**), subgrupo 315 (**DESPESAS OPERACIONAIS**), subgrupo 31514 **RECUPERAÇÃO/PERDA NO RECEBIMENTO**), conta analítica 315140001 (**RECUPERACAO/PERDAS NO RECEBTO CREDITOS**), lançamento no valor de R\$ 2.400.000,00, com o histórico “PERDAS NO RECEBTO CFE CONTRATO DGB”.

Analisando a documentação apresentada pela empresa, verificamos, através da análise do documento intitulado “Instrumento Particular de Cessão de Crédito Tributário”, que a fiscalizada intentou adquirir, da empresa DGB - Distribuidora Guararapes de Bebidas LTDA, CNPJ 10.777.464/0001-62, supostos créditos de IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados), reconhecidos judicialmente, que totalizavam R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), pelos quais comprometeu-se a pagar R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), parceladamente.

Conforme se verifica em diversos processos administrativos protocolizados nesta Delegacia da Receita Federal, a empresa solicitou a utilização de tais “créditos” na compensação de tributos próprios, todas consideradas não-declaradas, como não podia ser diferente, por ter esta se utilizado de créditos de terceiros (o que é legalmente vedado), e, além do mais, referentes à ação judicial não transitada em julgado.

Assim, não admitida a compensação de seus débitos junto à RFB, com os “créditos” adquiridos de terceiros, a empresa entendeu poder deduzir da apuração do IRPJ e da CSLL o valor pago na aquisição de tais “créditos”, de R\$ 2.4000.000,00, contabilizada como despesa com o histórico de “PERDAS NO RECEBTO CFE CONTRATO DGB”.

Ora, a legislação fiscal permite que as perdas nos recebimentos de créditos sejam deduzidas como despesas na determinação do Lucro Real, desde que esses créditos sejam decorrentes de sua atividade operacional (por exemplo, créditos de clientes) e, ainda, observados os requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430/96, reproduzido no art. 340 do RIR/99.

Além disso, o art. 299 do RIR/99 estabelece que as despesas devem ser necessárias, usuais ou normais, no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Acessoriamente, o Parecer Normativo CST 32/81 definiu que: i) despesa necessária é aquele gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; ii) e que despesa normal é aquele gasto que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária; e iii) O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

O objeto social da empresa, como se depreende da leitura da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 21 de Dezembro de 2011, diz-se tratar da “fabricação, importação e exportação de aparelhos de refrigeração e ventilação para uso industrial e/ou comercial, peças e acessórios, instalação de máquinas e equipamentos industriais, além de prestação de serviços de assistência técnica, reparação e manutenção de máquinas e aparelhos domésticos ou dos produtos correlatos, podendo, ainda, participar como quotista ou acionista do capital de outras sociedades”.

Também é mais que claro que tal despesa não pode ser classificada como necessária ou normal para a empresa; logo, será glosada por esta fiscalização.

2.5. DESPESA COM ESTORNO DE DESÁGIO → GLOSA DE DESPESA INDEDUTÍVEL – TRIBUTAÇÃO DO IRPJ/CSLL - ANO CALENDÁRIO 2009

Na análise da contabilidade da empresa do ano-calendário de 2009, identificamos que a fiscalizada escriturou na conta do Grupo 33 (**DESPESAS NAO OPERACIONAIS**), subgrupo 33208 (**PERDAS S/COMPRA DE CREDITOS FISCAIS**), conta-analítica 332080001 (**DESAGIO S/ COMPRA DE CREDITO**), lançamento no valor de R\$ 2.566.197,57, com o histórico “VLR REF ESTORNO DESAGIO S/COMPRA DE CRED”.

Analisando a documentação apresentada pela empresa, verificamos que a fiscalizada intentou adquirir, da empresa Colônia Agro-Industrial LTDA, CNPJ 70.064.134/0001-51, supostos créditos de IPI, reconhecidos judicialmente, conforme diversos contratos por ela apresentados.

Conforme se verifica em diversos processos administrativos protocolizados nesta Delegacia da Receita Federal, a empresa solicitou a utilização de tais créditos na compensação de tributos próprios. Novamente, todas as compensações solicitadas pela fiscalizada foram consideradas não-declaradas, por ter esta se utilizado de

créditos de terceiros(o que é legalmente vedado), e, além do mais, referentes à ação judicial não transitada em julgado.

Assim, não admitida a compensação de seus débitos junto à RFB, com os créditos adquiridos de terceiros, a empresa entendeu poder deduzir da apuração do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 2.566.197,57, contabilizada como despesa com o histórico “VLR REF ESTORNO DESAGIO S/ COMPRA DE CRED”.

Repetindo a operação de “aquisição dos créditos”, realizada com a DGB, a empresa entendeu e intentou, por mera liberalidade, “comprar” novamente supostos “créditos” de terceiros, desta vez da Colônia Agro-Industrial, para compensar com débitos próprios; e, diante da verificação da ineficácia dessa mal sucedida “aquisição”, veio contabilizar o estorno do deságio, advindo dessa operação, como despesa dedutível na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Como essa despesa não é decorrente de sua atividade operacional, não se enquadra nas deduções previstas pelo art. 340 do RIR/99 e pelo art. 28 da Lei nº 9.430/96.

2.6 BENEFÍCIOS DE REDUÇÃO DA MP 470/2009 → OMISSÃO DE REGISTRO DE RECEITA - TRIBUTAÇÃO DO IRPJ/CSLL/PIS/COFINS - ANO CALENDÁRIO 2009

Em 30/11/2009, a fiscalizada apresentou requerimento de adesão ao parcelamento que trata o art. 3º da Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009 (conforme disciplinamento expedido pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 9, de 30 de outubro de 2009), sendo os seguintes os valores parcelados:

<i>Principal</i>	<i>Multa de Mora</i>	<i>Juros de Mora</i>	<i>Multa Vinculada</i>	<i>Total</i>
15.622.459,69	2.945.288,60	3.779.107,85	333.787,97	22.680.644,32

O total informado pela empresa, de R\$ 22.680.644,32, foi quitado da seguinte forma, com os benefícios previstos na MP nº 470/2009:

i) redução de 100% das multas de mora(R\$ 2.945.288,60) e vinculada(R\$ 333.787,97);

ii) redução de 90% dos juros de mora(redução de R\$ 3.401.197,07, de um total de R\$ 3.779.197,07, restando R\$ 377.910,79);

iii) utilização de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL;

iv) pagamento no valor de R\$ 588.957,46, em 12 parcelas.

Assim é que, somando-se os benefícios de redução obtidos pela fiscalizada, chegamos ao seguinte valor: R\$ 2.945.288,60 + R\$ 333.787,97 + R\$ 3.401.197,07 = R\$ 6.680.273,84.

Por não se encontrarem presentes em sua contabilidade os valores do passivo tributário objeto do parcelamento, na data de 30/09/2009 a empresa registrou os valores dos débitos parcelados, a crédito das contas do passivo **222020001 – IRPJ, 222020002 – CSLL, 222020003 – COFINS, 222020004 – IPI e 222020005 – PIS**, pertencentes ao Grupo 22 do seu Plano de Contas (**PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO**), subgrupo 222 (**OUTRAS OBRIGAÇÕES**), subgrupo 22202 (**PARCELAMENTO MP470-2009**)

Porém, a fiscalizada deixou de contabilizar, na data de formalização do pedido de parcelamento relativo à MP nº 470/2009, 30/11/2009, a receita advinda dos benefícios de remissão concedidos pelo § 2º do artigo 3º da citada MP, e que totalizaram R\$ 6.680.273,84.

A redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida; e, como tal, configura receita para a pessoa jurídica devedora; logo, fato gerador do IRPJ (art. 43 da Lei nº 5.172/66 - CTN), CSLL (art. 2º da Lei nº 7.689/88), PIS/Faturamento Não-Cumulativo (art. 1º da lei 10.637/2002) e COFINS/Faturamento Não-Cumulativo (art. 1º da lei nº 10.833/2003).

Vale aqui observar que, em 30/06/2011, a empresa efetuou lançamentos contábeis reconhecendo a receita advinda dos benefícios relativos ao parcelamento da MP nº 470/2009, com os históricos “RED. 100% MULTA REFIS CF ACORDO” e “RED. 90% JUROS REFIS CF ACORDO”. Porém, o efeito fiscal do reconhecimento dessas receitas foi nulo, pois esse valor foi totalmente excluído da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, juntamente com os valores das receitas relativas aos benefícios concedidos pelo parcelamento da Lei 11.941/2009, conforme o LALUR relativo ao ano-calendário de 2011, e segundo confirma a própria fiscalizada.

A Lei nº 11941/2009 previu expressamente a não inclusão dos benefícios dela advindos das bases de tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Entretanto, o mesmo não ocorreu na edição da MP nº 470/2009.

Sendo assim, como não há previsão legal para o não oferecimento à tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS do valor relativo aos benefícios advindos da remissão da MP nº 470/2009, esta fiscalização efetuará o lançamento de ofício, recalculando as bases de tributação dos referidos tributos, com a adição da receita omitida, como acima descrito, no valor total de R\$ 6.680.273,84.

Impugnação

Ciente do lançamento em 31 de julho de 2014 (fls. 919 e 920), a interessada apresentou, em 1º de setembro de 2014, impugnação a fls. 938 a 1002, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

Considerações iniciais

- Vários elementos foram ignorados pela fiscalização.
- Devido à dependência da CSLL para com a autuação do IRPJ, os elementos apresentados quanto ao IRPJ devem ser estendidos à CSLL.

Despesa com perdas no recebimento de créditos/Despesa com estorno de deságio

• Quanto aos créditos que o Contribuinte adquiriu, eram recursos que deveriam estar no caixa da Contribuinte, portanto, tal qual um cheque que estivesse no caixa, e que ficasse sem fundos, o crédito também ficou “sem fundos”, sem valor econômico, pois títulos sem aptidão de darem qualquer retorno, gerando uma perda que afeta o resultado, e portanto o IRPJ e a CSLL.

• A fundamentação da autuação não se referiu aos requisitos dos incisos II e III do § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996, restando equivocada.

- A dedução glosada adveio de despesa decorrente da atividade, pois pagar tributos, e portanto providenciar pecúnia ou créditos para quitar tais tributos, é essencial para funcionar e continuar a produção de uma empresa.
- O procedimento intentado pela Contribuinte, é não só normal como correto, só não se concretizando porque houve a perda do crédito.

Benefícios de redução da MP 470/2009 - omissão de registro de receita

- As supostas reduções da MP 470/09 não são receitas reconhecíveis para fins fiscais, já que reduções que compõem um cálculo hipotético, pois não é definitivo, portanto não podem ser reconhecidas como renda ou receita no instante da autuação, pois a alegada redução está submetida a cláusula condicional, a depender de o Contribuinte chegar ao final do parcelamento sem sofrer rescisão.
- Até o encerramento do parcelamento o débito fica todo o tempo no original, não havendo um novo débito já com redução, pois não ocorreu novação do débito.
- Em segundo lugar, eventual redução de débitos, para gerar efeitos fiscais, depende de antes o débito ter sido lançado como despesa, mas, neste caso, os débitos estavam em discussão.
- Em terceiro lugar, ainda que a redução tivesse que ser considerada, então ela estaria sem a incidência do PIS/COFINS, pois seria recuperação de despesa e uma reversão de despesa não é uma nova receita, mas o retorno do desembolso do Contribuinte.
- Se na época em que incorrida, não houve nenhum abatimento do PIS/COFINS, ao retornar para a entidade o abatimento não pode ser tratado como ingresso novo, que seria base de cálculo do PIS/COFINS.
- Tal entendimento é esposado pela Receita Federal no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 23.12.2003.

Receita de subvenção ICMS – PRODEPE

- No tocante especificamente ao tema da subvenção, após a Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei nº 6.404/1976, e a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição, tanto o aspecto fiscal quanto o contábil sofreram alterações.
- Com base no artigo 182, § 1º, alínea d, a subvenção para o investimento era contabilizada diretamente na conta de reserva de capital das beneficiárias dos recursos e, em contrapartida, havia o lançamento a débito na conta do ativo, pelo que não havia o trânsito pelo resultado, não sendo necessária a exclusão de qualquer valor do lucro líquido contábil quando da apuração do lucro real.
- A legislação fiscal (artigo 443 do Decreto nº 3000/1999 - RIR) exigia, para não inclusão do valor subvencionado na base de cálculo dos tributos, que o contribuinte somente poderia utilizar a reserva de capital para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.
- Com o advento da Lei nº 11.638/2007, as empresas passaram a não mais poder registrar a reserva de capital referente às subvenções e doações, em virtude da revogação da alínea d do parágrafo 1º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76.

- Por outro lado, o mesmo diploma normativo estabeleceu no seu artigo 185-A (sic) a criação de uma reserva para incentivos fiscais, com natureza de reserva de lucros e não mais reserva de capital.
- O artigo 195-A deixa claro que a destinação dos recursos para a referida reserva somente será possível após a consideração desses mesmos valores no lucro líquido do respectivo período em que se materializar a subvenção, ou seja, se a subvenção pode ser deslocada do lucro apurado para conta de reserva, evidentemente foi apropriada anteriormente no resultado.
- O Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) determinou que a subvenção fosse reconhecida no resultado que, em regra, será realizado como receita.
- Todavia, há casos em que a subvenção se apresenta como redução de uma despesa e não um simples ingresso de capital, o que ocorre comumente com os benefícios fiscais concedidos mediante redução, como é o caso da subvenção do Prodepe.
- Assim, a norma contábil estabeleceu duas formas de reconhecimento da subvenção, igualmente aceitas pela contabilidade: a primeira consiste no reconhecimento integral do imposto devido (sem considerar as reduções) e, consequentemente, a sua dedução na apuração do lucro líquido, seguido da apropriação de receita com o montante exato da redução; a segunda consiste na dedução do incentivo do montante devido a título do imposto, isto é, o valor que efetivamente deve ser pago.
- No âmbito do RTT, incisos II e III do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 estabelecem que as parcelas do lucro líquido decorrentes de doações e subvenções para investimento serão excluídas na apuração do lucro real, desde que apuradas até o limite do lucro líquido do exercício e sejam mantidas na conta de reserva de incentivos fiscais. No entanto, se no ano-calendário a empresa apurar prejuízo contábil ou lucro inferior ao da exclusão, a diferença deverá ser contabilizada em períodos subsequentes.
- O novo regramento contábil, quando impôs o reconhecimento de receitas das subvenções no resultado, criou uma nova receita contábil sem correspondência na legislação tributária, pois não se amolda ao conceito de receita bruta e, por consequência, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Para que não houvesse dúvidas, o inciso I do parágrafo único do artigo 20 (sic) da Lei nº 11.941/2009 excluiu expressamente essas receitas da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta.
- A Lei nº 11.675/1999 do Estado de Pernambuco instituiu o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista.
- O benefício não modificou a sistemática de apuração de débitos e créditos da não cumulatividade, mas apenas instituiu um desconto denominado “crédito presumido” que seria deduzido do ICMS a pagar em cada período, desde que preenchidas as condições do artigo 5º.
- O benefício (desconto) não se trata de uma nova hipótese de creditamento, mas sim um desconto do imposto a pagar.
- Com relação à destinação da transferência de capital, a legislação adotou no inciso IV do artigo 5º o regime híbrido de subvenção, porque o incentivo não se

destina apenas ao setor industrial, mas também para centrais de distribuição que, a princípio, não carecem de grandes investimentos para implantação.

- A fiscalização entendeu que a falta de vinculação na legislação (ainda de forma abstrata) impediria a qualificação do benefício como uma subvenção para investimento.

- Todavia, uma análise minuciosa do ato concessivo demonstra, inequivocamente, a intenção do ente subvencionador de destinar às transferências de capital para investimento em ativo imobilizado para implantação do projeto. E a Contribuinte efetivamente fez investimentos.

- O Parecer Normativo CST nº 112/1978, além dos requisitos previstos na legislação de regência, estabelece dois requisitos adicionais para qualificação do benefício fiscal como subvenção para investimento: a intenção do subvencionador de destiná-los para investimento e a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

- O Decreto nº 22.929/2000 concedeu o incentivo fiscal destinado à implantação de planta industrial para fabricação de freezers e, dentro de um contexto de um projeto de implantação de uma planta industrial, existiam investimentos para a sua instalação, bem assim a necessidade de sua ampliação e modernização.

- O Parecer Fiscal que deu suporte à Resolução CONDIC nº 02/2000 estimou que o benefício fiscal concedido geraria uma transferência de capital de aproximadamente R\$ 13.708.176,00, enquanto a Nota Explicativa que reflete a reunião do CONDIC, em 23/11/2000, que aprovou o benefício fiscal, demonstrou a obrigatoriedade de investimentos mínimos de R\$ 14.779.426,00.

- A documentação que comprovou que a transferência de capital foi efetivamente aplicada para investimento foi devolvida pela fiscalização.

- Pelos documentos verifica-se que apenas no triênio 2009-2011 a Contribuinte investiu R\$ 20.737.441,03.

- Deve-se salientar que boa parte das subvenções auferidas no ano-calendário de 2011 somente foi efetivamente destinada para o investimento no ano-calendário de 2012, motivo pelo qual não há o que se cogitar qualquer discrepância entre o valor transferido a título de subvenção para investimento e a efetiva utilização como investimento, podendo-se concluir que toda a transferência foi efetivamente aplicada em investimentos relacionados ao projeto que originou o benefício.

- A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sequer tem exigido a necessidade de demonstração da vinculação da aplicação dos recursos, o que de fato ocorreu uma vez que a Contribuinte aplicou integralmente os recursos subvencionados na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

- O inciso I do parágrafo único do artigo 21 da Lei nº 11.941/2009 excluiu expressamente a subvenção para investimento da base de cálculo do PIS e da Cofins.

- Tais valores efetivamente não se amoldam ao conceito de receita bruta.

- Ainda que se considere que a subvenção em questão deva ser classificada como custeio, esta também não se amolda ao conceito de receita bruta previsto na legislação, pois o benefício fiscal de redução de ICMS não representa um ingresso

de uma nova receita, mas sim de recuperação de uma despesa existente, sendo este o entendimento do Carf.

Exclusões indevidas

- Quanto à glosa de exclusões indevidas, a autuação não deve prosperar, pois ocorreu apenas um equívoco de registro contábil.

- A parcela de R\$ 862.474,30 do 2º trimestre não era realmente exclusão, mas ajuste equivocado, e, analisando-se a DIPJ-2012 e o Lalur, verifica-se que o equívoco contábil não causou a diminuição do lucro apurado no período e não poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os valores referentes à provisão para CSLL que já havia sido incluído na apuração do Lucro Líquido antes do IRPJ foi novamente adicionado na composição do lucro real, havendo na DIPJ-2012 uma dupla adição da provisão para a CSLL.

- A contabilidade da Contribuinte utilizou a linha de “outras exclusões” para corrigir um erro na declaração de lucro líquido que foi considerado um valor superior ao efetivamente apurado na contabilidade, ou seja, deveria ter corrigido o próprio valor declarado, e não ter feito a exclusão para o total ficar correto.

- Diante do equívoco, a Contribuinte, em 12/07/2013, transmitiu a DIPJ retificadora com a correção do lucro líquido para os exatos valores escriturados na sua contabilidade e previamente transmitidos para a Receita Federal do Brasil por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, bem como a retificação do mecanismo de exclusão utilizado.

- A contabilidade da Contribuinte constitui prova em seu favor, de modo que os valores apurados no LALUR e na escrituração contábil é que devem ser considerados para a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dedução do IRPJ - incentivo fiscal de redução Sudene

- No que se refere à infração “empresas instaladas na área da SUDENE/ADENE redução – inobservância dos requisitos legais”, em primeiro lugar, a autuação apresenta normas constantes de Decreto e Instrução Normativa como fundamento para restringir direito e tributar.

- Em segundo lugar, como a própria fiscalização reconheceu, a Contribuinte já tem os Laudos Constitutivos do seu direito.

- Em terceiro lugar, a própria Receita Federal se contenta com o Ato Concessório, como mostra a DIPJ (fls. 179, 252 e 352).

- Em quarto lugar, ainda que se considere necessário ter um ato declarando o que já está constituído, seria um ato meramente declaratório da Receita Federal, que poderia se dar a qualquer momento, pelo que a Contribuinte junta a protocolização do pedido para que a Receita Federal declare o que já está patente nos autos. Nesse sentido, a jurisprudência do Carf reconhece que ADE posterior tem efeitos retroativos.

- É de rigor os autos baixarem em diligência para a DRF juntar o ADE que está pendente de expedição.

Outros pedidos

- Não é possível a cobrança ou incidência de juros de mora à taxa Selic, que, ainda, incidiram sobre a multa, criando uma indevida correção em valor que não poderia sofrer tal injunção.

É o relatório."

Na sequência, foi proferido o Acórdão nº 02-65.802, pela 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, julgando improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INCENTIVO FISCAL EM ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE.

A aferição do cumprimento das condições e requisitos para usufruto do incentivo fiscal cabe tanto ao órgão de desenvolvimento regional quanto à autoridade tributária, não bastando apenas a emissão do laudo por parte do órgão de desenvolvimento regional.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

As despesas desnecessárias, que não estejam relacionadas com a realização de transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do Lucro Real.

BENEFÍCIOS DE REDUÇÃO DA MP Nº 470/09.

Somente são admitidas, na apuração do Lucro Real, as exclusões expressamente prescritas ou autorizadas na legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO DA CSLL.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO DO PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Ciente do acórdão recorrido em 06/07/2015, por meio de sua Caixa Postal (fls. 1905), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 31/07/2015 (fls 1906), tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal (1994-2006) pugnando por provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Trata-se de autos de infração para constituição de créditos tributários, no montante de R\$ 39.687.235,72, de IRPJ/CSLL/COFINS/PIS, relativamente ao período de apuração de 2009 a 2011. Em síntese, a motivação para lavratura dos mencionados autos de infração reside nos seguintes temas:

- i) glosa de despesa decorrente de perda na aquisição de crédito fiscal (IPI) de terceiros;
- ii) omissão de receita operacional decorrente da redução do parcelamento previsto na Medida Provisória nº 470/2009;
- iii) receitas de subvenção ICMS - PRODEPE;
- iv) exclusões indevidas na apuração do lucro tributável;
- v) dedução do IRPJ - incentivo fiscal de redução Sudene/Adene

RECURSO DE OFÍCIO.

Exclusões indevidas na apuração do lucro tributável (item iv):

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017 estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, ao somar os valores exonerados em primeira instância (fls. 1877-1898), verifico que não superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, não conheço do recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

Preliminarmente, deve ser submetida à deliberação deste Colegiado a possibilidade de juntada de novos documentos, e que eles sejam admitidos como provas no processo. Esses documentos foram acostados ao processo quando da apresentação do recurso voluntário.

Em relação a esse ponto, é importante destacar a disposição contida no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que trata da apresentação da prova documental na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Contudo, a jurisprudência do CARF vem temperando essa disposição em nome do princípio da verdade material, para a consecução dos fins processuais

No caso, penso ser possível a análise dos documentos juntados pela recorrente, em seu recurso, aplicando-se a exceção do inciso “c” do mesmo dispositivo legal, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na defesa inicial os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os argumentos do julgador *a quo*, que não lhe foram favoráveis, trouxe provas complementares.

Assim, no caso concreto, a apresentação das novas provas é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Dessa forma, as novas provas são admitidas e serão analisadas.

Dedução do IRPJ - incentivo fiscal de redução Sudene/Adene (item v)

Decorre dos autos, que na apuração do IRPJ o contribuinte utilizou-se de incentivo fiscal de redução SUDENE, nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, informando em suas DIPJs, ficha 28 (atividades incentivadas - PJ em geral), que o ato concessório do direito ao citado benefício arrima-se em laudos expedidos pelo órgão do Ministério Integração Nacional - ADENE/SUDENE.

Entendeu a fiscalização glosar tal dedução, sob o entendimento de que a legislação exige, desde o ano-calendário de 2000, além dos laudos obtidos pela SUDENE, também o reconhecimento do direito pela Receita Federal do Brasil, para efetivo gozo do benefício requisitado.

Esclarece a fiscalização que diante da não apresentação de Pedidos de Reconhecimento do Direito à Redução do IRPJ, relativos aos Laudos SUDENE 0150/2012 e

ADENE número 094/2005, foi realizada uma pesquisa nos processos administrativos formalizados pela fiscalizada na RFB, com o assunto REDUÇÃO DO IRPJ, não sendo identificado nenhum outro processo.

Em sua defesa, a recorrente alega ilegalidade da citada exigência fiscal em função da ausência de regra legal neste sentido, bem como informa que **desde à impugnação**, apresentou cópia do protocolo do pedido de reconhecimento referente aos laudos mencionados, formalizados nos seguintes processos: PAF nº 10480.729017/2014-54 e 10480.730377/2014-07, e requereu que os autos baixassem em diligência para a DRF, para fins de juntar o ADE que se encontrava naquele momento pendente de análise e emissão.

Sustenta que o acórdão recorrido foi omissivo quanto à existência dos processos mencionados, o que impediu o conhecimento de um fato superveniente fundamental para o deslinde da questão, vez que foi mantida a glosa pelo único fundamento de ocorrer descumprimento de um requisito para sua fruição, qual seja, a declaração pela RFB da validade dos laudos constitutivos.

Nesse passo, noticia que o pedido que se encontrava pendente de análise e apreciação, foi analisado, culminando com o reconhecimento do direito ao aproveitamento dos benefícios fiscais do Laudo Constitutivo SUDENE nº 0150/2002, através da emissão do Ato Declaratório Executivo nº 233/2014, colacionando o citado documento. Da mesma forma, informa que, por meio do Ato Declaratório nº 234/2014, também foi reconhecido o direito ao aproveitamento do benefício previsto no Laudo Constitutivo ADENE nº 094/2005.

Delimitada a lide, passo a apreciar as alegações da recorrente.

De fato, o fundamento utilizado na decisão recorrida para manter a glosa em comento, reside na ausência de reconhecimento expresso ou tácito por parte da Receita Federal, para fruição do incentivo fiscal.

Para uma melhor clareza a respeito do fundamento utilizado no voto-condutor do acórdão recorrido, transcrevo trecho, quanto a este ponto:

Vê-se que a legislação de regência confere à declaração do órgão de desenvolvimento regional um caráter de mera recomendação, uma vez que o direito ao gozo do benefício somente se concretiza com o reconhecimento da Administração Fazendária, exceto se ficar caracterizada a omissão desta última em se manifestar sobre o requerimento apresentado pelo sujeito passivo. Ou seja, a aferição prévia do cumprimento das condições e requisitos para usufruto do incentivo fiscal cabe tanto à ADENE/SUDENE quanto à autoridade tributária, não bastando apenas a emissão do laudo por parte do órgão de desenvolvimento regional, como defende a Impugnante. A propósito, os próprios laudos constitutivos da ADENE e da SUDENE esclarecem, nos termos reproduzidos a seguir, que eles por si só não possuem eficácia:

II - O presente Laudo Constitutivo deverá instruir o requerimento da pessoa jurídica acima indicada a ser apresentado à unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada, de acordo com o estabelecido no art. 3º do Decreto nº 4.213, de 26 de abril de 2002.

Por força dos dispositivos acima reproduzidos, **conclui-se que o direito à redução prevista em lei somente pode ser utilizado após o reconhecimento**

expresso ou tácito por parte da Receita Federal, estando correta a glosa realizada pela autoridade fiscal. (g.m.)

Sendo o único obstáculo para utilização do incentivos fiscais a ausência de reconhecimento tácito ou expresso (ato declaratório) da Receita Federal, ocorrendo este último, resta afastado o óbice alegado. Compulsando os autos, encontro o Ato Declaratório Executivo nº 233, de 01 de outubro de 2014, bem como o Ato Declaratório Executivo nº 234, de 02 de outubro de 2014, que possuem o seguinte teor:



SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - 4ª REGIÃO FISCAL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RECIFE - PE

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 233, DE 01 DE OUTUBRO DE 2014.

Habilita a pessoa jurídica que menciona a operar no regime de redução do IRPJ, inclusive adicionais não restituíveis, calculados com base no Lucro da Exploração.

O DELEGADO ADJUNTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RECIFE, no uso das atribuições que lhe confere o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, publicado no DOU de 17.5.2012, e considerando o disposto na Medida Provisória nº 2.199-14, de 24/08/2001, no Decreto nº 4.213/2002, e na IN-SRF nº 267/2002, DECLARA:

Art. 1º. HABILITADA a operar como beneficiária do regime de REDUÇÃO de 75% (setenta e cinco por cento) do IRPJ, inclusive adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, pelo prazo de 10 (dez) anos, a empresa MERCOFRICON S/A – CNPJ – 02.802.419/0001-92 - Estabelecimento Matriz – CNPJ 02.802.419/0001-92, localizado na Rodovia BR 101 Norte, km 51,7 – Paulista (PE), em razão da IMPLANTAÇÃO de empreendimento, na área de atuação da SUDENE, considerado prioritário para o desenvolvimento regional, conforme Laudo Constitutivo nº 0150/2002 emitido pelo Ministério da Integração Nacional, através da SUDENE, e de acordo com o que consta do processo administrativo nº 10480.730377/2014-07.

Art. 2º. Fica o benefício mencionado no artigo 1º, concedido apenas ao estabelecimento Matriz, acima identificado, limitando-se à atividade de Fabricação de Freezers, na capacidade instalada de 100.000 unidades/ano, conforme consta do Laudo Constitutivo nº 0150/2002, com início de fruição do benefício em 01/01/2003 e término em 31/12/2012, ficando excluídas desta decisão outras atividades objeto da empresa em questão.

Art. 3º. Demais critérios e condições deverão obedecer ao estabelecido no Laudo Constitutivo nº 0150/2002 e na Instrução Normativa SRF nº 267/2002.

Art. 4º. Este ato entra em vigor na data de sua publicação.

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/REC Nº 234, DE 02 DE OUTUBRO DE 2014

(Publicado(a) no DOU de 10/10/2014, seção 1, pág. 23)

Habilita a pessoa jurídica que menciona a operar no regime de redução do IRPJ, inclusive adicionais não restituíveis, calculados com base no Lucro da Exploração.

O DELEGADO ADJUNTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RECIFE, no uso das atribuições que lhe confere o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, publicado no DOU de 17.5.2012, e considerando o disposto na Medida Provisória nº 2.199-14, de 24/08/2001, no Decreto nº 4.213/2002, e na IN-SRF nº 267/2002, DECLARA:

Art. 1º. HABILITADA a operar como beneficiária do regime de REDUÇÃO de 75% (setenta e cinco por cento) do IRPJ, inclusive adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, pelo prazo de 10 (dez) anos, a empresa MERCOFRICON S/A – CNPJ – 02.802.419/0001-92, localizado na Rodovia BR 101 Norte, km 51,7 – Paulista (PE), em razão da DIVERSIFICAÇÃO de empreendimento, na área de atuação da SUDENE, considerado prioritário para o desenvolvimento regional, conforme Laudo Constitutivo nº 0094/2005 emitido pelo Ministério da Integração Nacional, através da ADENE, e de acordo com o que consta do processo administrativo nº 10480.729017/2014-54.

Art. 2º. Fica o benefício mencionado no artigo 1º, concedido apenas ao estabelecimento Matriz, acima identificado, limitando-se à atividade de Fabricação de Bebedouros, na capacidade instalada de 60.000 peças/ano. De acordo com o Laudo Constitutivo nº 0094/2005 a atividade se enquadra no art. 2º, inciso VII do decreto nº 4.213/2002, sendo o início de fruição do benefício em 01/01/2004 e término em 31/12/2013, ficando excluídas desta decisão outras atividades objeto da empresa em questão.

Art. 3º. Demais critérios e condições deverão obedecer ao estabelecido no Laudo Constitutivo nº 0094/2005 e na Instrução Normativa SRF nº 267/2002.

Da análise dos referidos atos, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife reconheceu o direito ao aproveitamento dos benefícios fiscais do Laudo Constitutivo SUDENE nº 0150/2002 (ADE 233/2104) e Laudo Constitutivo ADENE nº 094/2005 (ADE 234/2014), inclusive com eficácia retroativa, atingindo, assim, o período objeto da atuação.

Assim, com a declaração pela RFB da validade dos laudos constitutivos, concedendo o predito direito, penso que este requisito restou superado, devendo ser reconhecido o gozo do benefício, para exonerar o crédito fiscal constituído.

O recurso voluntário deve ser provido, quanto a esta parte.

Receitas de subvenção ICMS - PRODEPE (item iii)

Quanto a este ponto, discute-se o benefício fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco, por intermédio do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, consolidado e alterado pela Lei Estadual nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, reproduzida às fls. 1832 a 1846, pode ou não ser caracterizado como subvenção para

investimento e, conseqüentemente, se o mencionado incentivo deve ou não compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segundo o acórdão recorrido, o fato do inciso IV do art. 5º da Lei estadual 11.675/1999 mencionar a possibilidade de destinação do benefício para capital de giro e ativo fixo descaracteriza a subvenção para investimentos. Para melhor clareza, transcreve-se excerto do voto-condutor da decisão de piso:

Observa-se, assim, que os recursos originados do incentivo fiscal em tela podem ser manuseados livremente pelo beneficiário, uma vez não há na Lei a exigência de aplicação dos recursos no ativo imobilizado da empresa. Ao contrário, os recursos podem ser utilizados para qualquer necessidade da empresa, como melhor lhe aprouver, inclusive para o capital de giro. Em conseqüência, não há como se assegurar também o segundo requisito imposto pelo PN CST nº 112, de 1978: a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento. E, como bem observou a fiscalização, não se vislumbram nos dispositivos da Lei Estadual, nenhuma menção à vinculação e à estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pela consulente e o destino desses recursos à realização do investimento.

Deste modo, ainda que eventualmente verbas venham a ser aplicadas, segundo os interesses da empresa, na aquisição do ativo imobilizado, não se configurará a subvenção para investimento, pois não se trata de destinação obrigatória, mas apenas de decisão tomada pela própria pessoa jurídica subvencionada.

(...)

Uma vez que o benefício fiscal sob exame não preenche os requisitos para sua caracterização como subvenção para investimento, resta desnecessária qualquer análise dos documentos relativos à aquisição de bens para seu ativo permanente, apresentados pela Impugnante.

Ou seja, como se pode observar, entendeu o acórdão recorrido, mediante apreciação da **norma em tese**, que, "não há na Lei a exigência de aplicação dos recursos no ativo imobilizado da empresa. Ao contrário, os recursos podem ser utilizados para qualquer necessidade da empresa, como melhor lhe aprouver, inclusive para o capital de giro".

Assim, na análise dos dispositivos concernentes ao PRODEPE, concluiu-se que não há, de forma específica, a intenção de se destinar os recursos para o financiamento de capital fixo, qual seja, a aquisição de bens e direitos, sendo possível a inversão em capital de giro, hipótese em que a subvenção deve ser tratada como subvenção para custeio. Além disso, não se visualiza qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Estariam, portanto, ausentes os dois primeiros requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78.

A recorrente, por sua vez, alega que a desqualificação "em abstrato" da lei que concede a subvenção, sem que haja investigação da ação do subvencionado, no sentido de aplicar os recursos e a sua compatibilidade com o ato concessório, é insuficiente para a desqualificação da subvenção para investimento. Em seu favor, cita o acórdão 1102-001.318, sessão de 24.03.2015, deste Conselho.

Por relevante para análise da matéria, trago à colação o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 112/78, que estabelece diretrizes para a determinação dos conceitos de subvenção para custeio e subvenção para investimento. Destaco os seguintes trechos:

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, subentendo-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é **a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos**. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

2.13 **Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.**

Em outras palavras quem está suportando a ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

2.14 Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e DL nº 1.598/77] podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

(...)

3.6 Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo

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

(...)

7.1 Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

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

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

- a) **a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;**
- b) **a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e**
- c) **o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.**

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

(g.m)

Assim, de acordo com o Parecer acima transcrito, a verificação do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos exige não só a intenção do subvencionador, mas, também, a ação do subvencionado no sentido de promover a efetiva e específica aplicação do recurso na consecução do objetivo traçado.

A análise da Lei estadual que criou o programa PRODEPE foi realizada recentemente pela CSRF, na sessão realizada em 13 de julho de 2016, por meio do acórdão 9101-002.394, onde na ocasião concluiu-se que o citado programa mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos. Confira-se trecho do voto-condutor do i. Conselheiro André Mendes de Moura:

Sobre o PRODEPE, vale transcrever dispositivos da Lei Estadual nº 11.675, de 1999:

Art. 1º O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, passa a vigorar nos termos previstos na presente Lei.

§ 1º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros às empresas interessadas será diferenciada em função dos seguintes aspectos:

I - natureza da atividade;

II - especificação dos produtos fabricados e comercializados;

III - localização geográfica do empreendimento;

IV - prioridade e relevância das atividades econômicas, relativamente ao desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no art. 4º, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas, nos termos previstos em decreto do Poder Executivo, mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características: (Lei nº 13.280/2007 – efeitos a partir de 01.09.2007)

(...)

IV - quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente. (Lei nº 11.937/2001 – efeitos a partir de 05.01.2001)

(...)

Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

I - relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada;

(...)

Art. 16. A empresa incentivada fica impedida de utilizar os incentivos concedidos nos termos desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - deixar de cumprir, a qualquer tempo do período de fruição, os requisitos necessários à habilitação;

(...)

Art. 17. Perderá o direito ao incentivo concedido nos termos desta Lei a empresa que:

(...)

III – até 31 de dezembro de 2013, reduzir, no caso de ampliação, a capacidade instalada, independentemente de aumento de faturamento e, em qualquer hipótese, paralisar as atividades do empreendimento beneficiado;

IV - não iniciar a implantação do projeto, no prazo máximo de 12 (doze) meses, contados do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo do benefício, ressalvado o disposto no § 4º do art. 5º, no § 8º do art. 7º e, a partir de 8 de dezembro de 2011, no art. 23A;

(...)

IX - não realizar a totalidade dos investimentos previstos no prazo de até 36 (trinta e seis) meses, contados do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo, salvo prévia autorização do Comitê Diretor para que a empresa exceda o mencionado limite temporal;(…)

(grifos constam no original)

Por sua vez, a lei estadual é regulamentada pelo Decreto do Estado de Pernambuco nº 21.959, de 27/12/1999, que dispõe:

Art. 12. O PRODEPE será administrado da seguinte forma:

I - por meio de Comitê Diretor, integrado pelos Secretários da Fazenda, de Desenvolvimento Econômico, Turismo e Esportes, e de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente, bem como pelo Presidente da AD/DIPER, com competência para apreciar os projetos, quanto à sua viabilidade e à sua adequação às políticas industrial e comercial do Estado e à manutenção dos níveis de arrecadação do ICMS, com base em parecer elaborado por grupo técnico a ser constituído para esse fim, que opinará, sem prejuízo de outros assuntos correlatos, sobre o seguinte:

(...)

b) prorrogação e renovação dos prazos de fruição dos incentivos fiscais e financeiros;

(...)

II - por meio do CONDIC, com competência para proferir decisão final quanto à concessão dos incentivos, quando os respectivos pleitos forem encaminhados pelo Comitê Diretor.

(...)

§ 2º A administração do PRODEPE compreenderá, em especial, a análise e a avaliação dos projetos apresentados, bem como o acompanhamento da implantação e da operação do empreendimento beneficiário, durante todo o período de fruição do incentivo.

Art. 13. Compete à AD/DIPER:

(...)

III - emitir, juntamente com a Secretaria da Fazenda, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento do pedido, prorrogável por igual período, parecer técnico conclusivo sobre a viabilidade do projeto em relação às políticas industrial e comercial do Estado e quanto à situação fiscal da empresa e ao impacto do

projeto nos níveis de arrecadação estadual, submetendo-o ao Comitê Diretor do PRODEPE; (Dec. 23.188/2001 feitos a partir de 01.01.2001)

IV - supervisionar a destinação dos recursos liberados, bem como o desempenho das empresas beneficiárias, especialmente quanto à verificação da capacidade instalada de produção anterior à apresentação do projeto e à realização do investimento previsto;

V - acompanhar, mediante relatórios semestrais, o impacto das atividades incentivadas no desempenho da economia estadual, inclusive a sua repercussão nos níveis de emprego e no fomento das cadeias produtivas.

(grifos constam no original)

Da análise dos dispositivos normativos editados pelo Estado de Pernambuco, observa-se que estão presentes a intenção do subvencionador em viabilizar a implantação ou expansão do empreendimento econômico (art. 1º da Lei Estadual nº 11.675, de 1999), estabelecimento de metas a serem atingidas dentro de período determinado (arts. 14 e 17 da mencionada lei), além de acompanhamento e controle da execução do projeto (art. 12, § 2º, art. 13, inc. V, do Decreto do Estado de Pernambuco nº 21.959, de 27/12/1999). Há uma real preocupação com a efetiva aplicação dos recursos, conforme se depreende das hipóteses de perda do incentivo previstas no art. 17 da Lei Estadual nº 11.675, de 1999.

Em tese, portanto, o PRODEPE mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos. Contudo, há que se empreender uma segunda verificação, qual seja, se os recursos foram efetivamente aplicados.

(g.m)

Sendo assim, adoto as mesmas conclusões declinadas no referido acórdão, para entender atendido o primeiro dos requisitos, qual seja, a intenção do ente subvencionador de destinar os recursos para investimento, no caso, de implantação e ampliação das indústrias no Estado de Pernambuco.

Superada a primeira análise, passo a verificar se os autos trazem evidências de que os recursos foram efetivamente aplicados.

Porém, no caso, nem a autoridade lançadora se preocupou em produzir provas de que os recursos, eventualmente, não foram efetivamente aplicados, como a recorrente não trouxe aos autos prova de que os aplicou corretamente.

Registre-se que, no decorrer da ação fiscal, o contribuinte foi intimado a demonstrar a aplicação dos recursos subvencionados (fls. 407 - 408), obrigação da qual não se esquivou, conforme se vê nas fls. 409, valendo-se observar que estas informações não foram contestadas pela autoridade autuante.

Deveria a fiscalização ter aprofundado sua investigação sobre a ação do subvencionado, ou seja, verificar se ocorreu a efetiva aplicação do recurso recebido, mas, o invés, preferiu centrar sua argumentação na ausência de um mecanismo legal que garantisse a efetiva prestação de contas.

Exatamente por esta razão foi rejeitada a proposta formulada pelo I. Conselheiro Roberto Silva Júnior, em plenário, no sentido ser realizada diligência para apurar a efetiva aplicação dos recursos subvencionados, visto que embora apresentados os documentos solicitados, sobre eles não se fez qualquer comentário ou registrou-se qualquer irregularidade, não sendo esta investigação objeto de acusação fiscal.

Acresce-se que tanto a fiscalização como o acórdão recorrido se limitaram ao entendimento segundo o qual a aplicação de recursos no capital de giro seria suficiente para descaracterizar a natureza da subvenção.

Assim, julgo improcedente a glosa da exclusão da subvenção do incentivo fiscal PRODEPE, devendo ser provido o recurso voluntário, quanto a esta parte.

**Omissão de receita operacional decorrente da redução do parcelamento
previsto na Medida Provisória nº 470/2009 (item ii)**

Relata a fiscalização que o contribuinte aderiu ao parcelamento de que trata a Medida Provisória nº 470/2009, obtendo benefícios decorrentes da redução de multa e juros de mora no total de R\$ 6.680.273,84, deixando de apurar a receita advinda de tais benefícios, vez que deveria fazer parte do lucro real.

Noticia ainda que o contribuinte efetuou lançamentos contábeis reconhecendo como receita os citados benefícios fiscais relativos ao parcelamento da MP nº 470/2009, e posteriormente excluiu da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

O acórdão recorrido manteve o lançamento, sob o entendimento de que somente são admitidas, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as exclusões expressamente prescritas ou autorizadas na legislação tributária. Como o contribuinte procedeu as exclusões sem amparo legal, por inexistir na Medida Provisória nº 470, de 2009, qualquer disposição que as autorize, e concluiu ter sido configurada a infração à legislação tributária.

Sobre o ponto, a recorrente alega: i) que as reduções não são receitas reconhecíveis para fins fiscais; ii) que a redução está submetida à cláusula condicional, a depender de o Contribuinte chegar ao final do parcelamento sem sofrer rescisão; iii) que eventual redução de débitos, para gerar efeitos fiscais, depende de antes o débito ter sido lançado como despesa; iv) que ainda que a redução tivesse que ser considerada, ela estaria sem a incidência do PIS/COFINS, pois seria recuperação de despesa; v) que ocorreu erro de eleição do critério temporal do fato gerador dos tributos em comento, posto que a fiscalização elegeu a data da adesão (30/11/2009) como momento do fato gerador e que a redução somente ingressou no patrimônio do contribuinte quando implementada a condição resolutória, qual seja: o deferimento do parcelamento ocorrido.

Pois bem.

Com a edição da Medida Provisória nº 470, de 2009, admitiu-se o parcelamento, em até 12 (doze) prestações mensais, de débitos específicos, com a reduções mencionadas na referida norma jurídica.

Assim, os benefícios previstos na norma com a redução de multas, juros e encargos, sem dúvida, acarreta redução de um passivo da fiscalizada, resultando, então, em aumento do seu patrimônio. Tratar-se, portanto, de receita com origem numa redução do

passivo da empresa, como reconhece o Conselho Federal de Contabilidade, que editou as Resoluções nº 1.121/2008 e nº 1.374/2011. Desta última, transcreve-se:

4.25.Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais; (g.m.)

Logo, a citada redução representa um incremento patrimonial ao recorrente, cujo reconhecimento deve passar por uma conta de resultado. Veja-se que a própria recorrente reconhece que se trata de receita, tanto que efetuou lançamentos contábeis reconhecendo a receita advinda dos benefícios relativos ao parcelamento da MP nº 470/2009, com os históricos “RED. 100% MULTA REFIS CF ACORDO” E “RED. 90% JUROS REFIS CF ACORDO”. Porém, o efeito fiscal do reconhecimento dessas receitas foi nulo, pois esse valor foi totalmente excluído da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme visto.

Considerando que toda exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL depende de previsão legal expressa, e tendo em vista que não há previsão legal para exclusão das receitas decorrentes dos benefícios gerados com a redução de multas, juros e encargos legais, na Medida Provisória nº 470, de 2009, cabe a tributação dessa receita.

Inobstante entender suficientes as razões para manter a exigência tributária, a recorrente traz outras alegações que devem ser analisadas.

Afirma que a redução estaria submetida à cláusula condicional, ocorrendo apenas ao final do parcelamento sem sofrer rescisão. Tal afirmação não afasta a necessidade de tributar a receita decorrente da referida redução, que, ao contrário de que tenta fazer crer a recorrente, tornou-se definitiva. Além do que não encontro prova dos autos de que não ocorreu a citada redução por eventual rescisão de parcelamento. Afasto assim esta alegação.

Com referência à sua alegação de que eventual redução de débitos, para gerar efeitos fiscais, dependeria de antes o débito ter sido lançado como despesa, também não possui o condão de reverter o lançamento, pois o débito em questão foi reconhecido pelo sujeito passivo quando da adesão ao parcelamento, sendo uma obrigação e prevista no passivo da recorrente. Se resultou numa redução do passivo da fiscalizada, como visto, acarretou no caso aumento do seu patrimônio, sendo receita para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Com relação à alegação de ter ocorrido erro de eleição do critério temporal do fato gerador dos tributos em comento, posto que a fiscalização elegeu a data da adesão (30/11/2009) como momento do fato gerador e que a redução somente ingressou no patrimônio do contribuinte quando implementada a condição resolutória, qual seja: o deferimento do parcelamento ocorrido, também não merecer prosperar. De fato, para fins de homologação do parcelamento, previu-se a necessidade de despacho de autoridade competente, com vistas a verificar o atendimento pelo contribuinte dos requisitos legais previstos na citada norma jurídica; porém, os efeitos desta decisão são retroativos para a data da referida adesão, tratando-se de mera declaração. Afasto assim esta alegação.

Por fim, com relação ao PIS e à Cofins, entendo que as alegações da recorrente já foram devidamente analisadas e afastadas pela decisão recorrida, pela qual peço vênia para adotá-las e reproduzi-las:

Com relação ao PIS e à Cofins, sujeitando-se a interessada à apuração do IRPJ pelo lucro real, ela está sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo. Nesse caso, a base de cálculo das contribuições é dada, respectivamente, pelo artigo 1º, § 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dispositivos transcritos a seguir:

Lei nº 10.637, de 2002:

CAPÍTULO I DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DO PASEP

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

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

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

Lei nº 10.833, de 2003:

CAPÍTULO I DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

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

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

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

Como se vê, a base de cálculo dessas contribuições corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Valores recebidos a título de recuperação de despesas encontram-se, assim, dentro do alcance da base de cálculo do PIS e da Cofins.

No que tange ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003, mencionado pela Impugnante, ressalve-se que tal ato normativo trata da tributação de valores restituídos ao contribuinte por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito, hipótese diversa da tratada no presente caso.

Dessa forma, mantenho a exigência correspondente, negando o recurso voluntário, quanto a esta parte.

**Glosa de despesa decorrente de perda na aquisição de crédito fiscal (IPI)
de terceiros (item i)**

Neste tópico, entendeu a fiscalização que a despesa em questão não se insere na atividade operacional da empresa, sendo indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, em face do que dispõe o artigo 299 do RIR/99. Confira-se trechos do Relatório de Auditoria Fiscal que tratou dessa questão: (fls. 96-98).

Analizando a documentação apresentada pela empresa, verificamos, através da análise do documento intitulado “Instrumento Particular de Cessão de Crédito Tributário”, que a fiscalizada intentou adquirir, da empresa DGB - Distribuidora Guararapes de Bebidas LTDA, CNPJ 10.777.464/0001-62, supostos créditos de IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados), reconhecidos judicialmente, que totalizavam R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), pelos quais comprometeu-se a pagar R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), parceladamente.

Conforme se verifica em diversos processos administrativos protocolizados nesta Delegacia da Receita Federal, a empresa solicitou a utilização de tais “créditos” na compensação de tributos próprios, todas consideradas não-declaradas, como não podia ser diferente, por ter esta se utilizado de créditos de terceiros (o que é legalmente vedado), e, além do mais, referentes à ação judicial não transitada em julgado.

Assim, não admitida a compensação de seus débitos junto à RFB, com os “créditos” adquiridos de terceiros, a empresa entendeu poder deduzir da apuração do IRPJ e da CSLL o valor pago na aquisição de tais “créditos”, de R\$ 2.400.000,00, contabilizada como despesa com o histórico de “PERDAS NO RECEBTO CFE CONTRATO DGB”.

(...)

Na análise da contabilidade da empresa do ano-calendário de 2009, identificamos que a fiscalizada escriturou na conta do Grupo 33 (**DESPESAS NAO OPERACIONAIS**), subgrupo 33208 (**PERDAS S/COMPRA DE CREDITOS FISCAIS**), conta-analítica 332080001 (**DESAGIO S/ COMPRA DE CREDITO**), lançamento no valor de R\$ 2.566.197,57, com o histórico “VLR REF ESTORNO DESAGIO S/COMPRA DE CRED”.

(...)

Analizando a documentação apresentada pela empresa, verificamos que a fiscalizada intentou adquirir, da empresa Colônia Agro-Industrial LTDA, CNPJ 70.064.134/0001-51, supostos créditos de IPI, reconhecidos judicialmente, conforme diversos contratos por ela apresentados.

Conforme se verifica em diversos processos administrativos protocolizados nesta Delegacia da Receita Federal, a empresa solicitou a utilização de tais créditos na compensação de tributos próprios. Novamente, todas as compensações solicitadas pela fiscalizada foram consideradas não-declaradas, por ter esta se utilizado de créditos de terceiros (o que é legalmente vedado), e, além do mais, referentes à ação judicial não transitada em julgado.

Assim, não admitida a compensação de seus débitos junto à RFB, com os créditos adquiridos de terceiros, a empresa entendeu poder deduzir da apuração do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 2.566.197,57, contabilizada como despesa com o histórico “VLR REF ESTORNO DESAGIO S/COMPRA DE CRED”.

Alega a recorrente que os créditos adquiridos eram recursos que deveriam estar em seu caixa, portanto, tal qual um cheque que estivesse no caixa, e que ficasse sem

fundos, o crédito também ficou "sem fundos", sem valor econômico, pois títulos sem aptidão de dar qualquer retorno ao contribuinte, gera uma perda que afeta o resultado, e portanto o IRPJ e a CSLL. Assim, defende que o auto de infração se encontra com a fundamentação equivocada, já que o que poderia exigir, para considerar mesmo em tese a perda ser indedutível, seriam as medidas legais executórias previstas para o contribuinte recuperar tal crédito.

Acrescenta ainda que os defeitos apontados para a despesa não prevalecem, pois a citada dedução glosada adveio de despesa da atividade, pois pagar tributos, e portanto providenciar pecúnia ou créditos para quitar tais tributos, é essencial para o funcionamento e continuação da produção de uma empresa.

Quanto à CSLL, defende que em nenhum momento a fiscalização questionou a validade da despesa e que ao contrário da regra referente ao IRPJ, a norma da CSLL não contempla a previsão para adição na base de cálculo da contribuição das despesas consideradas desnecessárias para fins de apuração do lucro real.

Passo à análise da questão, iniciando pelo IRPJ:

IRPJ

O primeiro ponto a ser analisado é a questão da necessidade, usualidade ou normalidade da referida despesa. Essa regra oferece dificuldade na análise em virtude da vagueza e subjetividade desses conceitos positivados no art. 299 do RIR/99.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa .

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Como se vê, não obstante ser a existência real da despesa, condição necessária para a sua dedutibilidade, ela não é suficiente. Nos termos do art. 299 do RIR/99, somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E necessárias são as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Além disso, a lei limita a dedutibilidade às despesas operacionais usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Assim, a prova das despesas que afetam o lucro tributável deve evidenciar que o ônus assumido pela contribuinte decorreu de exigências da **atividade da empresa**. Não basta a operação ser, hipoteticamente, comum à atividade empresarial. Somente por meio de documentos produzidos com a intervenção de terceiros é possível afirmar que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela **atividade da empresa**.

No caso, trata-se de despesa relativa à aquisição de créditos fiscais de terceiros, que inquestionavelmente **não** se insere na atividade operacional da empresa, sendo

indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, em face do disposto no artigo 299 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Isso porque, de acordo com a norma jurídica pertinente, para ser dedutível, as despesas incorridas devem guardar relação com a atividade desenvolvida pela empresa, isto é, com seu objeto social, admitindo-se ainda apenas as que preencham os requisitos de usualidade ou normalidade, o que não é o caso das despesas com a aquisição de créditos fiscais de terceiros.

Assinale-se, ainda, que tais créditos possuem natureza completamente diversa daqueles mencionados no artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996 – créditos decorrentes da **atividade operacional da empresa** –, sendo despropositada, assim, qualquer aferição dos requisitos dos incisos II e III do § 1º do mencionado artigo, como pretende a recorrente.

Desta forma, correta a glosa da citada despesa. O recurso voluntário deve ser negado, quanto a esta parte.

CSLL

De início, bom que se diga que **não há controvérsia quanto à origem da despesa**, pois foi fruto da aquisição de "crédito fiscal" entre duas empresas, para fins de utilização de pagamento de tributos.

Para o referido lançamento, o fisco baseou-se no disposto no art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999, ao fundamento de que todas as despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica também o seriam para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Da análise da normas legais pertinentes, conclui-se desde logo que não há dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real. As bases de cálculo do IR e da CSLL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida contribuição.

Logo, as despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso, devem ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL.

Para a CSLL, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações supervenientes, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falta de amparo legal.

Sendo assim, a pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, além do que não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento" possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Por tais motivos, dou provimento ao recurso voluntário, quanto a esta parte.

Juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente alega ainda que a incidência de juros sobre a multa de ofício viola o princípio constitucional da legalidade, pois o art.13 da Lei nº9.065/95 remete ao art.84 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos. Como a multa tem natureza de sanção, sustenta que não se confunde com tributo, a teor dos artigos 3º e 113 do CTN, devendo por isso ser cancelada a cobrança de juros sobre a multa.

No presente caso, estamos diante de uma hipótese de "atualização de multa de ofício", e para resolver essa questão, cumpre fazer uma análise na legislação que rege a matéria.

De fato, não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

À evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ...”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”

Resta evidente que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, o que viola, segundo meu entender, o princípio da legalidade.

Corroborar tal entendimento o voto-condutor do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, *verbis*:

“Entendo caber razão à recorrente quanto à não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nem mesmo no percentual de 1%. Reproduzo parte dos argumentos de defesa esposados pela recorrente.

O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já o artigo 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em

obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, nos termos do parágrafo 3º do citado artigo 113.

Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória.

É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.”.

Corrobora tal entendimento o voto condutor do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, nos autos do recurso nº 125.436, que deu origem ao acórdão 202 16.397:

Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

(...)

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Pelo quê, entendo não ser cabível a cobrança de juros moratórios, à taxa de 1% ao mês, sobre a multa de ofício imposta no lançamento.” (Processo n. 16327.004079/200275, Acórdão n. 10196.008, sessão de 01 de março de 2007).

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, quanto a este item.

CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto, voto no sentido de não conhecer o recurso de ofício e DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para:

a) AFASTAR as exigências correspondentes à Dedução do IRPJ - incentivo fiscal de redução Sudene/Adene;

b) AFASTAR as exigências correspondentes a Receitas de subvenção ICMS-PRODEPE;

c) AFASTAR as exigências de CSLL correspondentes à Glosa de despesa - perda na aquisição de crédito fiscal de IPI;

d) REJEITAR os argumentos do recurso voluntário correspondentes a Omissão de receita - redução do parcelamento MP 470/2009 e Glosa de despesa - perda na aquisição de crédito fiscal de IPI (somente IRPJ);

e) AFASTAR a incidência de juros sobre multa com relação aos demais itens mantidos neste voto.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo. Redatora Designada

Em que pese os argumentos do ilustre relator, divirjo do seu voto quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que têm por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício inclui o tributo, bem assim, a multa de ofício e quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, bem assim, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício:

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
TAXA SELIC.*

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo