



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

Processo nº 15563.720288/2016-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.533 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2018
Matéria BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO
Recorrente HNK BR BEBIDAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC nº 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no *caput*. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

PROGRAMAS. SINCOEX (MARANHÃO). FDI (CEARÁ). PARÁ (LEI 6.489/02). CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PARA INSTALAÇÃO DE UNIDADES FABRIS. INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO. ACÓRDÃO Nº 1301003.361.

“Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispondo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou expansão do

empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento” (acórdão nº 1301003.361).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC nº 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no *caput*. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do § 4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

PROGRAMAS. SINCOEX (MARANHÃO). FDI (CEARÁ). PARÁ (LEI 6.489/02). CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PARA INSTALAÇÃO DE UNIDADES FABRIS. INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO. ACÓRDÃO Nº 1301003.361.

“Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispondo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento” (acórdão nº 1301003.361).

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marcos Roberto da Silva (Suplente Convocado) e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, por economia processual:

Em desfavor do contribuinte acima qualificado foram lavrados os autos de infração de fls. 500-523, por intermédio dos quais se constituíram créditos tributários referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, dos anos de 2012, 2013 e 2014, nos valores totais (incluindo juros de mora e multa de ofício) de R\$ 22.828.537,12 e R\$ 105.149.628,13, respectivamente.

2. Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 475-499, a auditoria fiscal identificou que o contribuinte excluiu do lucro líquido, nas DIPJ dos exercícios 2013 e 2014, os valores de R\$ 144.345.096,21 e R\$ 254.515.743,91, respectivamente.

2.1. Como justificativa, a empresa auditada, que tem como atividade a produção e distribuição de bebidas, especialmente cervejas, refrigerantes, sucos e envase de água, informou que possui filiais nos Estados do Maranhão, Ceará e Pará, para as quais foram concedidos incentivos fiscais de ICMS, na modalidade de subvenção para investimento, assumindo a concedida a obrigação de investir em cada uma das unidades fabris que viessem a ser instaladas.

2.2. A titular dos referidos benefícios foi a empresa Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Norte-Nordeste S/A, a qual foi incorporada em 01/06/2010 pela fiscalizada (Brasil Kirin Bebidas Ltda).

2.3. Após analisar e transcrever parte dos atos legais concessivos dos benefícios fiscais em tela, a autoridade fiscal concluiu, com amparo na legislação que norteia o assunto, que o benefício recebido não se enquadra como subvenção para investimento (*ipsis litteris*):

"Como observado no item 2.12 acima transcrito as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, devem apresentar características bem marcantes.

A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos; a terceira característica é que haja perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

No caso presente, houve manifesta intenção do ente público que os recursos fossem aplicados na implantação da unidade fabril.

No entanto, não se observou a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

Os benefícios foram concedidos em 2001 para a unidade situada em Caxias-MA, pelo prazo de 12 anos e as operações tiveram início em 2002; em 2004 para a unidade situada em Benevides-PA, pelo prazo de 15 anos e as operações tiveram

início em 2005 e em 2006 para a unidade situada em Horizonte-CE, pelo prazo de 15 anos e as operações tiveram início em 2008. Ou seja, a fiscalizada irá usufruir de crédito presumido de ICMS durante período de mais de doze anos após a entrada em funcionamento da implantação de suas unidades fabris. Ou seja, o subsídio é recebido muito tempo após o investimento, o que evidencia assincronia entre a percepção do subsídio e a aquisição de bens ou direitos necessários à implantação da unidade fabril, a contrariar a exigência de efetiva e específica aplicação da subvenção em bens ou direitos específicos vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico incentivado.

A ausência da estrita vinculação entre a subvenção recebida e o investimento no empreendimento pode ser evidenciada, também, pelo aspecto quantitativo. O montante correspondente de crédito presumido de ICMS durante 12 e 15 anos poderá resultar em valor total maior do que as despesas incorridas na implantação do empreendimento econômico, até por que não se pode determinar a priori o montante de ICMS devido em períodos futuros.

Assinale-se, também, que na planilha indicadora dos Projetos Econômicos Financeiros (DOC. 03-A, B, C da resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 03/11/2016) constam rubricas como 'capital de giro' e 'treinamento de Pessoal', evidenciando que os recursos não são aplicados exclusivamente em bens ou direitos necessários à implantação da unidade fabril."

2.4. Como argumento adicional, a autoridade fiscal comparou os montantes incentivados pelas três unidades federativas (R\$ 385.148.518,00), previstos nos Projetos Econômicos Financeiros, anexados ao enfocado processo, com os valores excluídos do lucro líquido, a título de subvenção para investimento, cuja soma aponta para a importância de R\$ 466.600.443,04, para concluir que *"mesmo admitindo que tenha havido sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, o valor do crédito presumido do ICMS que poderia ser considerado subvenção para investimento estaria limitado a R\$ 385.148.518,00"*.

2.5. O Auditor-Fiscal atuante concluiu, para o caso em exame, que os valores recebidos a título de subvenção encontram-se dentro da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, apurados pelo regime da não cumulatividade. Esclareceu, contudo, que a exclusão prevista no art. 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009 (que trata do Regime Transitório de Tributação – RTT), não é aplicável ao caso, uma vez que o apontado dispositivo restringe o seu comando às subvenções para investimento, que não é a hipótese dos autos.

3. Devidamente cientificado do lançamento no dia 09/01/2017, a pessoa jurídica atuada apresentou, tempestivamente, em 01/02/2017, sua impugnação para alegar em síntese:

3.1. Assevera que o lançamento se sustenta única e exclusivamente na descaracterização dos incentivos recebidos como subvenção para investimento, porque segundo a autoridade fiscal, não teria havido sincronia entre a realização dos investimentos – condição para o incentivo – e o recebimento da subvenção.

3.2. Sustenta que tal entendimento é equivocado e se alinha à teoria do “dinheiro carimbado”, sufragada no Parecer Normativo COSIT nº 112/78. Aduz que, na prática, esta interpretação acaba por eliminar a figura da subvenção para investimento do ordenamento jurídico.

3.3. Diz que, de fato, os incentivos concedidos pelos Estados como forma de atração de investimentos estão todos vinculados ao ICMS e exigem, primeiro, a realização dos investimentos para, somente depois, beneficiar o investidor. Essa sistemática garante que os Estados tenham a segurança de alcançar o investimento desejado antes de concretizar benefícios ao contribuinte. Ao mesmo tempo, permite que o benefício seja vinculado ao ICMS gerado pelo próprio empreendimento incentivado, de forma a não comprometer outras fontes de receita.

3.4. Justifica que a subvenção para investimento não é tributada desde que aplicada no empreendimento, o que é assegurado pelo registro dos valores recebidos em conta de reserva de lucros, no Patrimônio Líquido.

3.5. Argumenta que a caracterização da subvenção para investimento depende da intenção do agente subvencionador de incentivar um empreendimento, ao passo que a não tributação depende da destinação dos recursos ao empreendimento incentivado.

3.6. Aponta que o vínculo entre a subvenção concedida e a exigência da realização de investimentos pelo contribuinte está presente na relação entre a impugnante e os Estados do Pará, do Maranhão e do Ceará.

3.7. Pontua que o acordo firmado com o Estado do Pará prevê que a concessão é condicionado à instalação de unidade industrial local, sendo que se a empresa não realizasse os investimentos prometidos, ficava obrigada a ressarcir o Estado pela subvenção recebida. Da mesma forma, esclarece que no acordo firmado com o Estado do Maranhão o descumprimento da não instalação da unidade fabril pela empresa beneficiada importaria exclusão do programa de benefício (por intermédio do SINCOEX), além de ressarcimento ao Estado. No caso do Ceará, expõe que também foi concedido o incentivo sob condição da instalação de uma unidade produtiva local e que o benefício foi concedido na forma de financiamento no âmbito do FDI (Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará), apontando que incentivos recebidos por meio deste fundo se caracterizariam subvenção para investimento, consoante reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-002.329).

3.8. Aduz que o lançamento efetuado é improcedente, porquanto o inciso I do artigo 21 da lei nº 11.941, de 2009 previu expressamente que as subvenções para investimento não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Indica, também, que a Lei nº 12.973, de 2014, alterou as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, para prever a não inclusão da subvenção para investimento na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos.

3.9. Argumenta que no Termo de Verificação fiscal a autoridade autuante sugere que ao menos a diferença entre o valor das subvenções excluídas da base tributável e o montante dos investimentos previstos nos projetos apresentados aos Estados do Pará, do Maranhão e do Ceará deveria ser tratada como subvenção para custeio. Sobre isso expõe que a autoridade fiscal, em sua “tese subsidiária”, apegou-se aos valores de investimento constantes dos projetos apresentados aos Estados, os quais são sempre estimados e concebidos em valores mínimos.

Além disso, a autoridade fiscal trabalhou com valores excluídos a título de subvenção para investimento também nos anos de 2008 a 2011, sem investigar a que se referiam tais exclusões.

Assevera que a tese em apreço, se aplicável à autuação em debate, que se refere aos anos-calendários 2012-2014, exigiria a segregação de cada um dos incentivos excluídos do resultado tributável.

3.10. Ainda que as subvenções recebidas pudessem ser classificadas como destinadas ao custeio, seria ilícita a exigência do PIS/Pasep e da Cofins sobre os respectivos valores pois os incentivos outorgados estão vinculados ao montante de ICMS apurado, ou seja, nenhum dos Estados concedentes entregou diretamente recursos monetários à impugnante. Citou para amparar tal assertiva o RESP nº 1.025.833/RS e o Acórdão CARF 9303-004560.

3.11. Por fim, como tese subsidiária, apontou erro na quantificação do crédito tributário, defendendo que parte dos valores recebidos, que foram reconhecidos na autuação como subvenções para investimento, tem natureza financeira, estaria sujeita à alíquota zero, nos termos do §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 2004, combinado com o Decreto nº 4.164, de 30/07/2004 (posteriormente revogado pelo Decreto nº 5.442, de 09/05/2005).

A 2ª Turma da DRJ/REC, acórdão nº 11-56.508, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA. No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, os valores decorrentes de subvenção para custeio, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, exceto quando se tratar de subvenção para investimento, assim caracterizada nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS. Nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

FINANCIAMENTO FIRMADO PARA OPERACIONALIZAR UMA SUBVENÇÃO. REDUÇÃO DO SALDO/PARCELAS A PAGAR. RECEITAS FINANCEIRAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não caracteriza receita financeira a redução do saldo/parcelas a pagar, previamente estabelecida na contratação de financiamento firmado para operacionalizar uma subvenção, vez que tal desconto deve depender de evento posterior e decorrer da aplicação de recursos próprios.

Em recurso voluntário, a autuada repisa os argumentos tecidos na impugnação, salientando o desacerto da decisão de piso quanto à manutenção do lançamento. Em preliminar, alega a nulidade da decisão recorrida por não ter realizado julgamento em conjunto com as exigências de IRPJ e CSLL, formalizadas no processo nº 15563.720287/2016-65.

Em 6 de dezembro de 2017, na petição de e-fls. 3.919-3.920, informou o advento da Lei Complementar nº 160/2017, a qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, da qual se conclui que os créditos presumidos de ICMS têm a natureza de subvenção para investimento. Requer a aplicação da referida Lei.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, tomo conhecimento.

Preliminar suscitada de ofício - competência para análise do caso

Conforme relatado, o auto de infração lavrado no presente processo, que trata de PIS e COFINS, é reflexo do auto de infração de IRPJ e CSLL, julgado pela 1ª Seção de Julgamento, processo nº 15563.720287/2016-65, em 19 de setembro de 2018.

Cumpra analisar de ofício a questão preliminar prejudicial, que é a competência desta 3ª Seção para apreciação deste caso.

O art. 2º do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015), livro II, elenca as hipóteses em que compete à 1ª Seção processar e julgar o caso, a qual inclui no seu inciso IV, os casos que versam sobre IPI, quando reflexo do IRPJ, formalizado com base nos mesmos elementos de prova. É o que se extrai da transcrição a seguir:

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;

~~IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova em um mesmo Processo Administrativo Fiscal;~~

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Sobre o caráter reflexo da tributação, é válido analisar o disposto no inciso III do parágrafo 1º do art. 6º, também do Regimento Interno do CARF:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

Sendo assim, com base na legislação atualmente em vigor, é de competência da 1ª Seção o julgamento de processos relativos à cobrança de PIS e COFINS, quando reflexos do IRPJ e CSLL, formalizados em um mesmo procedimento fiscal, e formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

Por sua vez, o § 5º do art. 6º do RICARF dispõe:

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Os autos de infração de IRPJ e CSLL foram formalizados no processo nº 15563.720287/2016-65, que fora julgado em 19 de setembro de 2018. A ementa do acórdão 1301-003.361 restou assim redigida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMAS. SINCOEX (MARANHÃO). FDI (CEARÁ). PARÁ (LEI 6.489/02). CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PARA INSTALAÇÃO DE UNIDADES FABRIS. INCENTIVOS FISCAIS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.

Tendo em vista que os dois aspectos para apreciação dos valores subvencionados, (1) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, dispondo sobre mecanismos de controle e acompanhamento do projeto para verificar se está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo Poder Público devem ser considerados subvenção para investimento.

No voto proferido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, ficou consignado o entendimento da Turma de que a matéria de PIS e COFINS, neste específico caso, não seria de competência da 1ª Seção.

Confira-se trecho da decisão, na e-fl. 3.728 daqueles autos:

Veja-se que se trata de uma possibilidade a lavratura de autos de infração, baseados nos mesmos elementos de prova, em um mesmo processo. E, no caso concreto, não o foram, até mesmo porque a questão mais controvertida sobre o tema em debate envolve a interpretação de os valores percebidos pela Recorrente se caracterizariam como subvenções para investimento ou subvenções para custeio, discussão ligada diretamente às exigências de IRPJ e de CSLL, até mesmo porque a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais têm entendimento firmado que, independentemente das classificações das subvenções que têm origem em incentivos ou benefícios fiscais de ICMS, não caracterizam receitas para fins de incidência de PIS e de Cofins (por exemplo no Acórdão 9303-004.560), razão pela qual, em autos de infração em que essas contribuições têm sido lançadas em separado das exigências de IRPJ e de CSLL, este colegiado já firmou entendimento de que a competência para sua apreciação seria da 3ª Seção de Julgamentos (Resolução 1301-000.620).

Diante disso, entendo que não há que se declinar da competência para julgar a presente demanda.

Outrossim, afasto a preliminar da Recorrente de nulidade da decisão da DRJ por julgamento apartado dos dois processos, por ausência dos vícios do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Mérito

A controvérsia reside nas exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados do Pará, Maranhão e Ceará, tratados pela empresa como subvenções para investimentos.

Para a fiscalização, os benefícios seriam subvenção para custeio, fundamentando esse entendimento no fato de inexistir a necessária “sincronia” entre a percepção do subsídio e a aquisição de bens ou direitos necessários à implantação das unidades fabris correspondentes, porquanto o benefício é recebido muito tempo após a realização do empreendimento (construção das fábricas).

São incontroversos os fatos: a efetiva e específica aplicação do incentivo, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a intenção do subvencionador de destiná-las para o investimento e, o exercício da titularidade do empreendimento econômico pelo beneficiário da subvenção.

Entendo que assiste razão à Recorrente, porquanto os créditos presumidos de ICMS são subvenções para investimento, não compondo as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Sustento tal entendimento em três pilares: a) o advento da Lei Complementar nº 160/2017, a qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14; b) a posição firmada pelo STJ, no Embargos de Divergência em REsp nº 1.517.492 – PR, DJ 01/02/2018 e c) ausência de critério legal da “sincronicidade” (PN CST nº 112/78).

a) Advento da Lei Complementar nº 160/2017

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 passou a ter a seguinte redação, dada pela LC nº 160/2017:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º-Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, 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, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º-Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º-O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

O §4º prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no art. 30. Logo, obsta a imposição de requisito estranho ao prescrito pelo *caput*, tais como a “sincronia” sustentada pela fiscalização com supedâneo no Parecer Normativo CST nº 112/78.

E, o §5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente processo.

Dessa forma, nos termos do §5º, a aplicação das prescrições da LC nº 160 é imediata.

b) Posição firmada pelo STJ, no Embargos de Divergência em REsp nº 1.517.492 - PR, DJ 01/02/2018

A decisão, proferida em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial, reconheceu a impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de

que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infr legais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da

desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Para a Ministra Regina Helena, que proferiu o voto condutor, permitir a tributação pelo IRPJ e CSLL do crédito presumido de ICMS implica na possibilidade de a

União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. Para tal conclusão, cita como premissas:

i. A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, a atribuição de competências é feita pela Constituição. Em um Estado constituído *sob a forma federativa*, há o convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal.

ii. O princípio republicano e o princípio da legalidade decorrem do princípio da segurança jurídica, que se sustenta nos valores certeza e igualdade.

iii. A Federação é cláusula pétrea, intangível pelo Poder Constituinte Derivado, conforme o disposto no art. 60, § 4º, I, da Constituição.

iv. O princípio federativo é um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, portanto, elemento essencial na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

v. O art. 155, XII, g, da Constituição, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por conseguinte, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os requisitos de lei complementar.

vi. A concessão de incentivo por Estado-membro é instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia de arrecadação, volta-se a realizar interesses estratégicos *para a unidade federativa*, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

Apontou a Ministra que:

*Com efeito, o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado **em comunhão com os objetivos da Federação**, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).*

(...)

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, "um princípio de bom senso", no dizer do professor André Franco Montoro (Federalismo e o fortalecimento do Poder Local no Brasil e na Alemanha. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros.

(...)

Outrossim, o abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados.

Deveras, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes, como assinalado, da cesta básica nacional.

Diante disso, aduz que a exegese em torno do exercício de competência tributária federal, no contexto de estímulo fiscal legitimamente concedido por Estado-membro, tem por vetor principal um juízo de *ponderação* dos valores federativos envolvidos. Ao final, concluiu que a tributação pela União de valores correspondentes a esse incentivo fiscal fere a cooperação e a igualdade, inerentes à Federação.

Ademais, o voto sustenta a estreita semelhança axiológica do caso em comento com a decisão proferida pelo STF, no RE nº 574.706/PR RG, que declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por isso, sustenta que “na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro”.

Por conseguinte, as decisões proferidas posteriormente a esse precedente, além de aplicá-lo, também se voltam às disposições da LC nº 160/2017 de forma expressa:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO E POR LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE (LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017) QUE INSERIU OS § 4º E 5º AO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014 QUE CONDICIONA TAL EXCLUSÃO AO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ALI PREVISTOS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS. ART. 493 DO CPC/2015. AGRAVO CONHECIDO PARA, EM JUÍZO DE RETRATAÇÃO, RECONSIDERAR EM PARTE A DECISÃO AGRAVADA PARA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. (...) O supracitado § 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina a aplicação do § 4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente feito, inclusive com base no já citado art. 493 do CPC/2015. Ante o exposto, com fulcro no art. 1.021, § 2º, c/c o art. 493 do CPC/2015, c/c o art. 259 do RISTJ, conheço do

agravo interno para, em juízo de retratação, e em razão de legislação superveniente que influencia no mérito da lide, reconsiderar em parte a decisão agravada para consignar que a aplicação do entendimento fixado no EREsp nº 1.517.492/PR, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real), fica condicionada ao registro dos valores do benefício na reserva de lucros referida pelo art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, e que sua utilização somente ocorra para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social. AgInt no AgInt no REsp 1.605.245 – RS, DJ 18/05/2018.

Por conseguinte, a tese fixada pelo STJ é plenamente aplicável ao PIS e à COFINS.

c) ausência de critério legal da “sincronicidade” (PN CST nº 112/78)

Entendo que o PN CST nº112/78 extrapolou os requisitos legais de caracterização de uma subvenção para investimentos, inovando ao criar nova “condição”:

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

A fiscalização aduz que não há a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, em virtude de:

Os benefícios foram concedidos em 2001 para a unidade situada em Caxias- MA, pelo prazo de 12 anos e as operações tiveram início em 2002; em 2004 para a unidade situada em Benevides-PA, pelo prazo de 15 anos e as operações tiveram início em 2005 e em 2006 para a unidade situada em Horizonte-CE, pelo prazo de 15 anos e as operações tiveram início em 2008. Ou seja, a fiscalizada irá usufruir de crédito presumido de ICMS durante período de mais de doze anos após a entrada em funcionamento da implantação de suas unidades fabris. Ou seja, o subsídio é recebido muito tempo após o investimento, o que evidencia assincronia entre a percepção do subsídio e a aquisição de bens ou direitos necessários à implantação da unidade fabril, a contrariar a exigência de efetiva e específica aplicação da subvenção em bens ou direitos específicos vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico incentivado.

A ausência da estrita vinculação entre a subvenção recebida e o investimento no empreendimento pode ser evidenciada, também, pelo aspecto quantitativo. O montante correspondente de crédito presumido de ICMS durante 12 e 15 anos poderá resultar em valor total maior do que as despesas incorridas na implantação do empreendimento econômico, até por que não se pode determinar a priori o montante de ICMS devido em períodos futuros.

Contudo, nos termos do parágrafo 2º do DL nº 1587/77 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a subvenção para investimento depende do empreendimento assumido pelo contribuinte, vinculado a sua concessão. Tal contexto está presente nos termos assinados com os Estados do Maranhão, Pará e Ceará. E ainda, não há pagamentos em espécie feitos pelos Estados à empresa.

Como já dito anteriormente, são incontroversos os fatos: a efetiva e específica aplicação do incentivo, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a intenção do subvencionador de destiná-las para o investimento e, o exercício da titularidade do empreendimento econômico pelo beneficiário da subvenção.

Nesse ponto, há que se transcrever o brilhante voto proferido no processo nº 15563.720287/2016-65, relatado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que tratou dos autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados contra a mesma Recorrente. No excerto abaixo o voto é preciso na análise dos termos de compromisso com os três Estados:

Trata-se de analisar a natureza das subvenções concedidas pelo governo do Maranhão, Pará e Ceará para instalação de unidades fabris naqueles Estados.

No que diz respeito à intenção dos entes público de que os recursos fossem aplicados na implantação das unidades fabris, a própria autoridade fiscal autuante aquiesceu a observância das legislações estaduais a esse pré-requisito para que os incentivos em questão sejam considerados subvenções para investimento no que diz respeito à determinação das bases de cálculos de tributos federais.

Contudo, salientou a autoridade fiscal autuante que o contribuinte se beneficiaria de tais benefícios muitos anos depois da construção e início de funcionamento dessas unidades, o que implicaria a inexistência de perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Além disso, os benefícios auferidos seriam em montante superior aos aplicados nas instalações efetivamente construídas naqueles três Estados. Pois bem, entendo não assistir razão à Fiscalização.

Conforme já esclarecido nas premissas conceituais deste voto, “a necessidade de “perfeita sincronia” entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla. Isso porque, ao se falar na implantação de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do

empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção”.

Desse modo, não há que se falar em perfeita sincronia entre os investimentos realizados e os benefícios fiscais auferidos no caso de implantação de unidades fabris, pois, tratando-se de benefícios que reduzem o valor do ICMS a recolher, há, por óbvio, que primeiro a fábrica ser construída, instalada e efetivamente iniciar sua operação para que os benefícios possam ser auferidos. Com a devida vênia, tal conclusão decorre de mera lógica, não havendo que se fazer grandes exercícios mentais para se concluir que o raciocínio levado a efeito pela autoridade fiscal inviabilizaria, no que diz respeito à sua classificação como subvenção para investimento, todo e qualquer benefício fiscal congêneres aos ora analisados. No que diz respeito ao controle da aplicação dos recursos por parte do ente subvencionador, as normas dos três Estados preveem com exatidão mecanismos de controle. A Recorrente apresentou, inclusive, os protocolos de intenções firmados, demonstrando as especificações dos empreendimentos a serem implantados e uma projeção dos investimentos a serem realizados. Anexou também comprovantes de monitoramento dos projetos incentivados, a saber:

-fl. 703: Resolução CONDEX/SINCOEX da Gerência de Estado de Desenvolvimento Econômico do Estado Maranhão habilitando a Recorrente ao incentivo fiscal em questão fixando prazo máximo de 12 anos e meio até atingir o valor estimado de R\$ 198.974.100,00, limitado ao valor de sua implantação efetivamente comprovada; consta ainda à fl. 698 o Decreto Estadual nº 16.731/99, em seu artigo 17, determinava que o descumprimento das obrigações assumidas pela empresa ensejaria à perda do direito à subvenção e a obrigação de indenização àquele Estado; -fl. 711: Lei nº 6.489/2002 – Pará, prevendo em seus artigos 15 e 17 punição à empresa em caso de descumprimento dos compromissos assumidos: suspensão e cassação do incentivo em caso de falta de regularização em prazo determinado (art. 15) e obrigação de ressarcir o Tesouro do Estado do Pará em valor correspondente aos benefícios indevidamente recebidos (art. 17). Consta ainda às fls. 717-721 o acordo firmado entre a Recorrente e o Estado do Pará obrigando a Recorrente a implantar localmente “uma unidade industrial integrada de fabricação de cervejas, refrigerantes, sucos, concentrados, conexos, insumos, material secundário e de embalagem, e de envasamento de água mineral, com capacidade de processamento de 2 milhões de hectolitros de produtos, sendo 1,5 milhão de cerveja e 0,5 milhão dentre outros produtos, como refrigerantes, sucos e água mineral”. Aquele acordo previu que “o empreendimento proposto corresponderá a investimentos da ordem de R\$ 161.372.230,00 e à geração de 230 empregos diretos e 900 indiretos”; -fls. 744 e 745: documentos emitidos pela Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará S.A. (Ofícios).

Conforme se observa, além de atrelar o direito às subvenções ao cumprimento de investimentos significativos para instalação das unidades fabris em cada um dos Estados concedentes, havia não só mecanismos de

controle como também penalidades específicas em caso de descumprimento dos acordos.

No que diz respeito à argumentação da autoridade fiscal, corroborada pela decisão de primeira instância, de que o montante investido nos três Estados (R\$ 385.148.518,00) foi inferior ao valor dos benefícios fiscais (pouco mais de R\$ 466 milhões de acordo com dados extraídos das DIPJs 2009 a 2012), mais uma vez merecem prosperar as razões de irresignação da Recorrente.

Na realidade, não houve qualquer averiguação, por parte do Fisco, para analisar as exclusões realizadas a título de doações e subvenções para investimento, realizando-se análises globais, sem especificar o ocorrido em cada um dos benefícios usufruídos nos três Estados.

A Recorrente cita como exemplo o Estado do Ceará, em que o investimento inicial estimado foi de R\$ 133.776.288,00 e a subvenção recebida até o ano-calendário de 2014 foi de R\$ 98.515.901,27 (fls. 747-749 - fichas do Razão Analítico).

Em relação à alegação da decisão recorrida de que os documentos de fls. 226-228 teriam indicação de investimentos também em capital de giro e treinamento de pessoal, correta a afirmação da Recorrente de que tal demonstrativo referia-se tão somente a demonstração de parte do investimento realizado até o final do ano de 2013, uma vez que os demonstrativos de fls. 750-2629 demonstram que o total de investimentos realizados superou R\$ 825.768.619,53, ou seja, valor equivalente a mais do que o dobro do subsídio percebido no período.

Portanto:

- superada a questão da “perfeita sincronia” entre incentivos fiscais - que somente podem ser percebidos após o início de operação das novas unidades fabris – e os investimentos efetivamente realizados pela Recorrente que foram acordados entre a ela e os Estados Membros;

- na comprovação da existência de efetivos controles estatais sobre os valores investidos, inclusive com previsões legais de sanção e devoluções de eventuais incentivos recebidos indevidamente;

- na ausência de aprofundamento do procedimento fiscal no exame individual do montante de investimento realizado nos Estados do Maranhão, Ceará e Pará, com conclusão baseada em valores globais e em bases equivocadas;

- e, tendo em vista os documentos acostados aos autos que demonstram que os valores investidos foram absolutamente superiores aos benefícios fiscais auferidos no mesmo período;

- independentemente da análise dos efeitos das alterações realizadas na Lei nº 12.973/2014, trazidos pela Lei Complementar nº 160, resta evidente que os valores recebidos pela Recorrente subsumem-se ao conceito de subvenções

para investimento, e, considerando-se que a autoridade fiscal não apontou qualquer equívoco do ponto de vista do registro contábil desses valores ou eventual distribuição dos lucros daí advindos, a exigência não se sustenta, devendo ser integralmente cancelada.

Em suma, caracterizadas as subvenções para investimento, tais receitas não se incluem na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora