



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10120.724276/2013-05
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.345 – 1ª Turma
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES
Recorrentes CARAMURU ALIMENTOS S/A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo á 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.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DE EFEITOS.

Descontos obtidos de empréstimos contraídos no passado não tem o condão de retroagir efeitos no sentido de qualificar os valores como subvenções para investimento, vez que ausentes os requisitos necessários previstos em legislação.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos

geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathália Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Maria Teresa Martínez Lopez. Por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathália Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Maria Teresa Martínez Lopez.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado), André Mendes de Moura, Nathália Correia Pompeu, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 2082/2099) e Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 2123/2219) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-001.725 (e-fls. 2071/2080), pela

1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 26/11/2014, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário do Contribuinte para afastar a multa isolada sobre insuficiência de estimativas mensais em razão de concomitância com a multa de ofício.

Resumo das matérias devolvidas

Foram tipificadas três infrações pela Fiscalização:

- 1) contabilização imprópria de subvenções, o que, por consequência, resultou em compensação indevida de prejuízos fiscais;
- 2) multas isoladas sobre insuficiência de estimativas mensais;

Na primeira instância (DRJ), a impugnação protestando sobre as três matérias foi julgada improcedente.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF), ao apreciar recurso voluntário do Contribuinte, decidiu afastar a infração (2) multa isolada sobre insuficiência de estimativas mensais em razão de concomitância com a multa de ofício, e manter a infração (1).

Tanto o Contribuinte quanto a PGFN apresentaram recursos especiais sobre as matérias no qual não tiveram satisfeitas as suas pretensões. Ambos os recursos foram admitidos por despachos de exame de admissibilidade. Portanto, foram devolvidas as duas matérias para julgamento.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1774/1794) discorre que a Contribuinte fez adesão ao FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização. Numa primeira fase, o programa de incentivo do Governo do Estado de Goiás concedeu aos participantes um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando fomentar atividades industriais. Foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Por sua vez, sobreveio a segunda fase, com a Lei Estadual nº 13.436, de 30/12/1998, no qual os contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR foram objeto de oferta pública (leilão), possibilitando a liquidação antecipada com concessão de descontos de até 89% do saldo devedor, que deveriam ser aplicados na ampliação e/ou modernização do parque industrial da Contribuinte dentro do prazo máximo de vinte anos. Nesse contexto, a Contribuinte considerou que os recursos relativos ao montante da dívida perdoada seriam subvenção para investimentos, razão pela qual foram excluídos da apuração do lucro real.

Ao analisar as condições estabelecidas pela legislação estadual referentes ao benefício da liquidação antecipada, concluiu a autoridade autuante que se encontravam ausentes condições para que os recursos pudessem ser caracterizados como subvenção para investimentos, sendo, na realidade, subvenção para custeio. Foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e, em razão da nova apuração, foi constatada insuficiência de estimativas mensais, tendo sido lançadas as multas isoladas, e foram glosadas compensações de prejuízos fiscais.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1924 e segs), que foi julgada **improcedente** pela 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, nos termos do Acórdão nº 02-54.359 (e-fls. 1974 e segs.), conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

O crédito presumido do ICMS, quando não atrelado ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão de mérito prolatada no lançamento do IRPJ aplica-se à CSLL, pois se trata de exigência reflexa, apoiada nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO.

A contribuição para o PIS/Pasep, com 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, salvo as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado ou permanente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

INCIDÊNCIA DA COFINS NÃO-CUMULATIVA.

A COFINS, com 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, salvo as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo permanente.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 2020 e segs) pelo Contribuinte, apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 26/11/2014. Decidiu o Acórdão nº 1301-001.725 (e-fls. 2071 e segs) dar provimento parcial ao recurso, para afastar a multa isolada sobre insuficiência de estimativas mensais em razão de concomitância com a multa de ofício, conforme ementa a seguir.

MULTA ISOLADA. DA DUPLICIDADE DE COBRANÇA NÃO CABIMENTO DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Ponto que reclama detida análise respeita à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, de sorte que ainda que a Recorrente tenha recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não pode haver sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 2082 e segs.) pugnando pelo restabelecimento da multa isolada sobre insuficiência de estimativas mensais. Discorre que as infrações “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes, vez que a primeira decorre do não pagamento de tributo pelo Contribuinte, e a segunda do descumprimento do regime de estimativa, incidem sobre bases de cálculos distintas, o que ficou ainda mais caracterizado após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 2101/2104 deu seguimento ao recurso da PGFN.

Foram apresentadas contrarrazões (e-fls. 2110/2122) pela Contribuinte, no qual entende que o recurso não deveria ser conhecido, em razão da aplicação da Súmula CARF nº 105, que se aplicaria ao caso concreto. No mérito, discorre que a imputação da multa isolada implicaria em dupla penalização, em razão do princípio da consunção, no qual penalidade maior absorve a menor, e menciona que decisão proferida pelo STJ, após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007, ou seja, que em tese confirmaria aplicação da Súmula CARF nº 105 aos fatos geradores em análise na autuação.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 2123 e segs.). Discorre sobre o programa FOMENTAR, dividido em duas fases. Na primeira, esclareceu que Lei Estadual nº 11.180, de 1990 deixou clara a intenção do subvencionador no fomento à industrialização, mediante empréstimos calculados sobre ICMS devido, que os estímulos à implantação ou expansão do empreendimento somente são concedidos se os estudos dos projetos indicarem viabilidade técnica, econômica e financeira, e que a renúncia limitava-se à redução ou eliminação da correção monetária da moeda ao final de cada exercício. Sobre a segunda fase, aplicada conforme Lei Estadual nº 13.436, de 1998, discorre que foi direcionada para as empresas já vinculadas ao programa, mediante concessão de desconto de até 89% do valor do ICMS gerado na etapa inicial, ou seja, o saldo do ICMS financiado, e que os recursos deveriam ser aplicados na implantação ou expansão de investimentos. Entende que se equivocou a autoridade autuante, vez que os recursos se tratam de subvenção para investimentos. E, mesmo

com as alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 2007, os investimentos continuaram incólumes de tributação, sendo excluídos na apuração do lucro real. Ainda, a legislação estabeleceu duas condições para sua a fruição do benefício, a destinação dos recursos do subvencionador com a nítida intenção de estimular a implantação ou expansão de investimentos econômicos e a manutenção dos correspondentes valores em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização do capital social, que teriam sido cumpridas pela Contribuinte. Discorre que a condição estipulada pelo PN CST nº 112, de 1978, utilizado pela Fiscalização, de se "carimbar" os recursos para unicamente serem utilizados na aquisição de bens do ativo fixo não se faz presente no art. 443 do RIR/99, fato reconhecido inclusive pela Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59 de 1986. Esclarece que o prazo de vinte anos para aplicação no investimento decorre de disposição legal, e enquanto não for vencido não poderia o fisco supor que não teriam sido atendidas as condições. Alega que teria integralizado no capital social o valor de renúncia, que não fez qualquer distribuição aos sócios dos valores recebidos e que tem cumprido os projetos iniciais e subsequentes, tendo que tem experimentado crescimento constante no mercado nacional. Discorre que o agente fiscal não logrou comprovar a ausência de aquisição de ativos, mormente porque os recursos encontram-se contabilizados em reserva de incentivos fiscais, o que demonstra a sua não distribuição aos sócios. Ademais, os valores estão representados no Balanço Patrimonial da empresa, e, sendo o dinheiro um bem fungível, fica inviável identificar se esse ou aquele bem fora pago com recurso "A" ou "B". Por isso é que as condições do legislador foram no sentido de levar os recursos à conta reserva de incentivos fiscais e proibir sua distribuição aos sócios. E, ainda que os valores subvencionados não possam ser considerados como subvenção para investimento, são descontos que se constituem em receita financeira, sobre o qual foi reduzida a zero a alíquota sobre PIS e Cofins, por meio do Decreto. nº 5.442, de 2005. Discorre ainda sobre que não cabe interferência da União sobre matéria privativa dos Estados. Enfim, pugna que, caso julgada improcedente a autuação, que sejam restabelecidos os créditos de PIS e Cofins indevidamente utilizados no procedimento fiscal.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 2123/2219 deu seguimento ao recurso da Contribuinte.

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN de e-fls. 2228/2242, pugnando pela manutenção do acórdão recorrido na matéria relativa à descaracterização da subvenção para investimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Em relação à admissibilidade, adoto as razões dos Despachos de Admissibilidade de e-fls. 2101/2104 (que apreciou o recurso da PGFN) e de e-fls. 2123/2226 (que apreciou o recurso da Contribuinte), com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** dos Recursos Especiais da PGFN e do Contribuinte.

Subvenção para Investimento X para Custeio

Trata o caso concreto da liquidação antecipada dos recursos obtidos por meio de empréstimo concedido pelo Governo do Estado de Goiás decorrentes do programa FOMENTAR, Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984 e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992

Observa-se que, em negócio jurídico primitivo, a Contribuinte fez adesão ao programa de incentivo, que conforme termos pactuados pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, regulamentada pelo Decreto do Governo do Estado de Goiás nº 3.822 de 10/07/1992, tinha como objetivos o estímulo à industrialização e apoio ao desenvolvimento de empreendimentos industriais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico, por meio de várias modalidades de ingressos de recursos, dentre as quais a concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, em condições financeiras vantajosas, mediante cumprimento de condições, dentre as quais, de que os recursos fossem aplicados à modernização ou ampliação do empreendimento econômico. Para fins didáticos, passa a ser denominado de **fase inicial**.

Por sua vez, a **fase final** trata da Lei Estadual nº 13.436/1998, dispôs sobre a renegociação a dívida, concedendo um desconto substancial (na ordem de 89% do valor devido) para a sua quitação. Além disso, precisamente no que concerne aos recursos decorrentes do valor perdoado, predicou expressamente o diploma legal que seriam subvenções para investimento e que caberia sua aplicação na modernização ou ampliação do parque industrial.

No caso concreto, a Contribuinte fez adesão ao programa, em sua fase inicial, para duas unidades produtivas, denominadas pela autoridade autuante de "Unidade de

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante

Itumbiara" e "Unidade de São Simão", cujos contratos de financiamento possibilitaram a abertura do crédito em 1988 e 1998, respectivamente.

Na fase final, a Contribuinte aproveitou-se da opção prevista pela Lei Estadual nº 13.436/1998 para liquidar, de maneira antecipada, uma série de empréstimos contraídos pela adesão ao programa FOMENTAR, no decorrer dos anos-calendário de 2008 a 2010, conforme quadro elaborado pela Fiscalização, no qual são demonstrados o débito originário (saldo devedor) e o abatimento obtido nas operações:

Data	Débito Originário - Saldo Devedor (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
30/06/08	9.232.000,74	8.216.480,66
16/12/08	36.452.900,50	32.240.082,51
10/12/09	27.357.963,05	24.348.587,12
28/07/10	10.776.738,54	9.591.297,30
15/12/10	7.896.749,87	7.028.107,38
TOTAIS	91.716.352,70	81.424.554,97
PERCENTUAIS	100%	89%

E, valendo-se de disposição prevista no § 2º, art. 1º da Lei nº 13.436, de 1998, incluída pelo art. 1º da Lei nº 15.046, de 29/12/2004 (que recebeu nova redação pelo art. 1º da Lei nº 15.124, de 25/02/2005), a Contribuinte considerou os recursos no montante de **R\$81.424.554,97** como subvenção para investimento.

São os fatos. Passo ao exame do mérito.

Espécie do gênero benefícios fiscais, as subvenções podem ser classificadas em (1) correntes para custeio ou operação ou (2) para investimentos.

A primeira mereceu tratamento na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que **não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas.**

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do RIR/99:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Ocorre que, posteriormente, passou a ser adotar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Nesse caso, passaram a receber ser entendidas como transferências de capital, como se pode observar no art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15/12/1976:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

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

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

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

d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)² (grifei).

Fato é que a legislação tributária acompanhou o entendimento, como se pode observar pela redação do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977:

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

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

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

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

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

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

² Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

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

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

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

Restou nítida a diferenciação imposta às subvenções de custeio e investimento. A primeira, entendida como transferência de **renda**, integra a base de cálculo para apuração do tributo, enquanto que a segunda, transferência de **capital**, não seria contabilizada como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, não submetida à tributação.

Contudo, há que se registrar que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve obedecer determinadas condições.

A Receita Federal manifestou-se sobre a questão no PN CST nº 112, de 1978:

2.11 - *Um das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (...), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

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

*decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.
(grifei)*

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não em sua despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que cabem observações sobre os itens (1) e (2).

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101-002.335), apenas para acrescentar uma observação em relação ao item (1).

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.

Já em relação ao item (2), 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 subvenção³.

Por sua vez, quanto aos demais itens (3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que

³ Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior:

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

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

as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas⁴.

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

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

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

Com a devida vênia, não há como concordar com a Contribuinte, em argumento apresentado no recurso especial (e-fl. 2167):

4.2.49. Assim, se os recursos não foram objetos de distribuição aos sócios, por certo estão representados no Balanço Patrimonial da empresa sob a forma de ativos diversos. O certo é que dinheiro é bem fungível, que inviabiliza identificar se esse ou aquele bem fora pago com recurso "A" ou "B". Por isso é que o legislador condicionou apenas a que os recursos sejam levados à reserva de incentivos fiscais e, ainda, não sejam distribuídos aos sócios (artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 c/c artigo 443 do RIR/1999).

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas**. Ao contrário do aduzido pelo Contribuinte, há sim como se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão.

⁴ Vide nota anterior. Ver MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, é entendimento de sua competência. O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (no caso, o Estado de Goiás) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (no caso, a União).

Só porque o Estado "legitima" a transferência de recursos dessa natureza, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. Não há a "afrenta" ao pacto federativo mencionada pela Contribuinte. Pelo contrário. Tal situação seria caracterizada, precisamente, se as condições impostas pelo Estado se prestassem a impedir a União de exercer o poder de executar as leis federais.

Para melhor análise do caso concreto, vale transcrever parte da legislação estadual que trata da **segunda fase** do FOMENTAR, qual seja, a Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998:

*Art. 1º Os **contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR** - poderão ser, mensalmente, **objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada**, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:*

NOTA: Por força do art. 1º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3º deste artigo.

(...)

IV - a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

(...)

*§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, **aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.***

NOTAS:

1. Por força do art. 3º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR.

2. Por força do art. 4º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste parágrafo, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO § 2º DO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 15.124, DE 25.02.05 - VIGÊNCIA: 12.02.05)

Vale repisar que os recursos são, na realidade, um desconto concedido pela antecipação da dívida junto ao Estado (89% do valor da dívida).

A título de exemplo, na primeira fase do FOMENTAR, entraram recursos de 100 unidades monetárias por meio de empréstimo contraído pelo Estado, que **deveriam ter sido empregados na implementação ou ampliação de investimento produtivo**. Vale recordar que um empréstimo da Contribuinte foi contraído em 1988, e o outro em 1998. Na **segunda fase**, o Estado permite a liquidação da dívida de 100 unidades, e a partir de dezembro de 2004 (art. 1º da Lei nº 15.046, de 29/12/2004, que recebeu nova redação pelo art. 1º da Lei nº 15.124, de 25/02/2005), permite que o desconto de 89 unidades monetárias seja considerado subvenção para investimento, mediante aplicação dos recursos **na implementação ou ampliação de investimento produtivo**.

A qualificação dos recursos como "subvenção para investimento" deu-se de maneira expressa pelo Estado em dezembro de 2004. Contudo, na medida em que se considerou que 89% do saldo devedor (incluindo juros, correções e demais atualizações monetárias incidentes desde as décadas de oitenta e noventa do século passado, quando a Contribuinte contraiu o empréstimo) seria objeto de subvenção, na realidade o subvencionador tentou conferir aos recursos oriundos da **primeira fase** a natureza de subvenções para investimento.

A tentativa de retroagir os efeitos do empréstimo para que pudessem ser considerados como subvenção para investimento fica ainda mais nítida quando se observa a nota do § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998. Sim, porque o dispositivo é o que dispõe que os recursos deveriam ser aplicados *na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte)*

anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. Ocorre que tal condição foi relativizada pelo art. 3º da Lei nº 15.518, de 05/01/06 (com vigência a partir de 10.01.06), ao pregar que do montante a ser aplicado, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR.**

Ou seja, valores de investimentos a serem realizados na segunda fase poderão ser "diminuídos" pelos valores que já foram aplicados na primeira fase.

Veja que não há ingresso de recursos que guardam correlação com a produção derivada da implementação ou expansão do investimento, mas sim **uma nova qualificação de valores que já haviam sido concedidos por meio de um empréstimo.**

E mais, numa acepção generosa, o art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, dispôs que **se a pessoa jurídica** (1) promovesse a incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) cumprisse as obrigações assumidas nos projetos inicial e subseqüentes, aprovados pelo FOMENTAR, **ficaria desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.** Não se fala em nenhuma espécie de controle do Estado para verificar a efetiva aplicação dos recursos na fase final do programa.

Enfim, chama atenção o fato de que os recursos tornam-se imediatamente disponíveis para o subvencionado, moldando uma situação completamente atípica. Basta observar: o subvencionado recebe os valores **antecipadamente**, e tem um prazo de **vinte anos** para a execução do projeto. Trata-se de cenário completamente desvirtuado, ao se comparar com operações regulares de subvenção, no qual, **primeiro** o subvencionado aplica os valores para viabilizar o empreendimento, **para, só depois**, passar a gozar dos recursos transferidos pelo subvencionador.

A autoridade fiscal trata, com precisão, dos pontos aqui colocados. Vale transcrever a constatação do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 1791):

- Desvinculação entre o benefício decorrente do desconto com a liquidação antecipada e a execução da "expansão e/ou modernização" do parque industrial incentivado. A Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, admite a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR e objeto do empréstimo. Ora, se a subvenção é para investimentos, para expandir ou modernizar, é necessário que algo seja acrescentado à economia local, não estamos falando de passado, e isso não se consegue com projetos já implementados e concluídos anteriormente à concessão do benefício do desconto da liquidação antecipada. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no art. 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento;

- A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determina que a incorporação do montante da dívida perdoadada, no leilão, ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo FOMENTAR, a empresa beneficiária fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás, ou seja, novamente, a "subvenção para investimento," pode ser recebida sem que haja mais a necessidade de ampliação e/ou modernização do parque industrial da empresa favorecida com o desconto pela quitação antecipada do empréstimo:

- Verifica-se ainda que inexistente na legislação concessiva do benefício do desconto da liquidação antecipada, nenhum dispositivo que estabeleça prestação de contas por parte da empresa beneficiada com a redução do saldo devedor do ICMS. Para se caracterizar como subvenção para investimento seria necessário um gerenciamento da aplicação dos recursos, com prestação de contas periódica e pontos de controle determinados, nos moldes do benefício concedido por meio do Crédito Especial para Investimentos - CEI, pelo Estado de Goiás e do qual o Contribuinte também é beneficiário, para assegurar que os valores decorrentes da renúncia fiscal foram efetivamente aplicados na implantação/expansão do empreendimento econômico; (...)(grifei)

Não poderia ter sido mais precisa e objetiva a autoridade fiscal.

Por todo o exposto, as transferências referentes ao desconto obtido por meio de liquidação antecipada de dívida tratadas no caso concreto **não** se tratam de subvenção para investimento. São subvenções para custeio, submetidas à tributação regular.

Multa Isolada Sobre Insuficiência de Estimativa Mensal

E relação à matéria **multas isoladas sobre insuficiência de estimativas mensais**, entendo que devem ser mantidas as exações.

Vale registrar que a Súmula nº 105 do CARF trata de precedentes relativos à **antiga** redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

E precisamente a **nova** redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº. 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.489, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.489, de 2007)

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.489, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.489, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.489, de 2007)

(...)

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Nesse sentido, devem ser mantidas as multas isoladas sobre a insuficiência de estimativas mensais.

Enfim, apresenta a Contribuinte, em caráter subsidiário, argumento no sentido de que, caso fosse vencido na matéria principal (subvenções para investimento), não caberia tributação do PIS e Cofins vez que os valores perdoados da dívida junto ao Estado teriam natureza de receita financeira, submetida a alíquota zero conforme disposição do Decreto nº 5.442, de 2005.

Ocorre que se trata de matéria que não foi devolvida para a Câmara Superior de Recursos Fiscais. A Contribuinte, na sua peça recursal, não apresentou nenhum paradigma sobre a questão, em desacordo com o disposto no art. 67, Anexo II, do RICARF, que trata dos requisitos de admissibilidade para o recurso especial. Registre-se ainda que, apesar de a matéria ter sido apontada no recurso voluntário, a *turma a quo* não tratou do assunto, e, como a decisão não foi embargada, não há que se falar em prequestionamento⁵.

⁵ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Processo nº 10120.724276/2013-05
Acórdão n.º **9101-002.345**

CSRF-T1
Fl. 2.261

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** dos recursos especiais da PGFN e do Contribuinte, e, no mérito, **dar provimento** ao recurso da PGFN e **negar provimento** ao recurso da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

CÓPIA

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.