



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

Processo nº 10242.720216/2014-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.621 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente CICLO CAIRU LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Na ausência de tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA. ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS

O saldo credor de caixa caracteriza a presunção de omissão de receitas em montante equivalente, se as justificativas do contribuinte são meras alegações, que não encontram respaldo na sua própria contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE CAIXA POR SÓCIO.

Não comprovadas com documentação hábil e idônea a origem e a efetiva entrega de numerário escriturado na contabilidade da contribuinte a título de empréstimo junto a seu sócio, procede o lançamento a título de omissão de receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação ao suprimento de numerário; II) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação à subvenção para investimento. Vencidas as Conselheiras Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora) e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acompanhou pelas conclusões. Designado o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregório, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Marcos de Aguiar Villas-Bôas.

Relatório

Trata-se de processo administrativo originado com a lavratura de quatro autos de infração (fls. 03/60) para a constituição de créditos tributários relativos a Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e COFINS.

Os autos de infração referem-se a fatos geradores ocorridos no período de Janeiro a Dezembro de 2010 e, além do principal, incluem também juros e multa nos percentuais de 75% e 150%.

De acordo com a fiscalização foram constatadas as seguintes infrações:

- Infração 1: exclusão indevida, do Lucro Real, de quantias referentes a subvenções governamentais;
- Infração 2: compensação indevida de prejuízo fiscal referente ao 4º trimestre de 2009, gerado por conta da exclusão indevida de subvenções governamentais;
- Infração 3: compensação indevida de base de cálculo negativa referente ao 4º trimestre de 2009, gerada por conta da exclusão indevida de subvenções governamentais;
- Infração 4: omissão de receitas, presumida em razão da existência de saldo credor de caixa;
- Infração 5: omissão de receitas, presumida por conta da não comprovação do suposto suprimento de caixa por sócios e administradores.

Cada uma das infrações é descrita pormenorizadamente no Relatório Fiscal (fls. 62/97).

A contribuinte, tributada pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro real, durante o calendário de 2010, excluiu da base de cálculo do imposto valores a título de **subvenções governamentais para investimento** no montante de R\$ 11.853.098,83.

A Receita Federal, com base nas cópias do termo de acordo do regime especial 005/2005, firmado em 7 de julho de 2005, e o termo de acordo do ato concessório nº 327/10, firmado em 29 de dezembro de 2010, entendeu caracterizar-se o benefício como **subvenções para custeio**, por se tratar de concessão de crédito presumido em função da manutenção da atividade da empresa estabelecida no Estado de Rondônia, com a condição de promover a saída interestadual de mercadoria importada do exterior, sendo tal condição insuficiente para enquadrá-lo como **subvenção para investimentos**, nos termos do art. 38 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Sob esta motivação, foi lavrado lançamento de ofício dos valores de IRPJ e reflexos, tomando como base de cálculo as exclusões registradas no LALUR a título

subvenções governamentais, as quais, de acordo com a Receita Federal, foram realizadas indevidamente em 2010 (R\$ 11.853.098,83).

Apurou também a fiscalização que a exclusão a título de doações e subvenções para Investimento, no montante de R\$ 1.658.133,51, ocorrida no 4º trimestre de 2009, gerou um prejuízo fiscal de R\$ 594.434,60 indevido, e que a compensação do prejuízo fiscal no ano calendário de 2010 (cujo montante representa a importância de R\$ 291.425,42), foi realizada em valor superior ao saldo de prejuízos a compensar (R\$ 0,00), sendo, portanto, irregular, o que motivou o lançamento de ofício dos valores IRPJ e reflexos (CSLL), tomando como base de cálculo os valores das compensações de base de cálculo negativa realizadas indevidamente em 2010 (R\$ 291.425,42).

Além disso, foi constatado a existência de saldos credores na Conta Contábil 1010101000001 – CAIXA GERAL conforme tabela de fls 81 e, embora a contribuinte tenha afirmado que empréstimos dos sócios que resultaram no saldo devedor da Conta Caixa, foi verificado apenas um lançamento dessa operação, no valor de R\$ 9,2 milhões, no mês de novembro de 2010 (dos sócios Eugênio Odilon Ribeiro e Euflávio Odilon Ribeiro para a contribuinte ora fiscalizada), cuja contrapartida ocorreu na Conta Contábil 2020103000000 – EMPRESTIMOS DE SOCIOS PESSOA FÍSICA, na mesma data.

Assim, foi solicitado pela fiscalização que a contribuinte apresentasse documentação comprobatória da operação de empréstimo de R\$ 9,2 milhões dos sócios Eugênio Odilon Ribeiro e Euflávio Odilon Ribeiro para a Ciclo Cairu Ltda e a efetiva entrega dos recursos financeiros (cópias autenticadas), bem como comprovante dos tributos recolhidos referentes a tal operação (PIS/COFINS/IOF).

Em atendimento às notificações, a contribuinte apresentou cópias autenticadas de contratos de adiantamento para futuro aumento de capital, assinados pelos sócios, totalizando R\$ 9,2 milhões. No entanto, não apresentou os comprovantes da efetiva entrega dos recursos financeiros.

Ao analisar os contratos a fiscalização constatou indícios de que foram elaborados apenas para atender a intimação fiscal e afastar a tributação do IOF. E, como a contribuinte não apresentou comprovante da entrega dos recursos, bem como sua origem, foi efetuado o lançamento de ofício dos valores de IRPJ e reflexos tomando como base de cálculo o valor dos empréstimos dos sócios à empresa Ciclo Cairu LTDA, conforme lançamento a débito na Conta Contábil 1010101000001 – Caixa Geral, em 10 de novembro de 2010, no montante de R\$ 9,2 milhões, respeitando o respectivo período de apuração trimestral.

Sobre os créditos tributários lançados de ofício, foi lançada a multa de 75% (ofício) nos termos do Art. 44, inciso I, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, tendo em vista a falta de recolhimento em função da indevida escrituração das subvenções governamentais. E, a multa de 150% (qualificada), nos termos do Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, em razão do suprimento de caixa por sócio e administrador tendo-se em conta os indícios de fraude dos contratos apresentados.

Inconformada, a empresa autuada apresentou a impugnação alegando, resumidamente: i) nulidade do mandado de procedimento fiscal; ii) que as subvenções caracterizam-se como de investimento por estarem sujeitas a condição de geração de emprego e renda à população e que efetivamente foram investidos mais de R\$ 22.000.000,00, somente em 2010, em construções, máquinas, equipamentos, veículos, móveis, utensílios, computadores e periféricos; iii) que o saldo credor de caixa decorreu de um erro contábil nas escriturações dos empréstimos; iv) que os documentos originais capazes de comprovar os empréstimos dos sócios foram queimados em razão de um incêndio que atingiu a sede da empresa e que, por

isso, os contratos apresentavam indícios de terem sido elaborados apenas para atender a intimação e mascarar os fatos. E, para comprovar suas alegações, trouxe aos autos, as DIRPFs (Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física) dos sócios, referentes ao ano calendário de 2010, nas quais se demonstra, na ficha “Bens e Direitos”, o lançamento de R\$ 4.600.000,00 para cada sócio, totalizando o valor do empréstimo de R\$ 9,2 milhões.

Em 12 de dezembro de 2014 a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) decidiu julgar improcedente a impugnação, não acolhendo as alegações da contribuinte, que apresentou, então, o presente Recurso Voluntário, em que repete as razões sustentadas na Impugnação, acrescentando que o seguinte:

- (i) A emissão de novo MPF implica reexame de objeto já analisado anteriormente;
- (ii) A lei permite apenas o reexame do mesmo período/exercício, não o reexame do mesmo objeto;
- (iii) Há hierarquia entre o Superintendente e os Delegados da Receita Federal, nos termos do artigo 5º da Portaria nº 587/2010 (regimento interno vigente à época), competindo ao primeiro promover a instauração de novo procedimento fiscal em relação a tributos e períodos anteriormente fiscalizados;
- (iv) Relativamente às subvenções mencionadas, não seria necessário a comprovação efetiva e específica da aplicação dos recursos.
- (v) O saldo credor de caixa originou-se de um erro contábil e, por meio dos extratos bancários dos sócios que acompanharam o recurso voluntário, é possível identificar as transferências a título de empréstimos;
- (vi) Os extratos bancários dos sócios comprovam, ainda, o suprimento de caixa realizado pelos sócios por meio de empréstimos/mútuos realizados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Aurora Tomazini de Carvalho

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

A lide possui três questões controversas, que serão analisadas separadamente: (i) possibilidade de dedução das subvenções da base de cálculo do IRPJ; (ii) presunção de omissão de receitas em razão da existência de saldo credor de caixa; e (iii) suprimimento de caixa por sócios e administradores.

Antes, porém, do exame do mérito, analisaremos as alegações de nulidade formuladas pela Recorrente.

1. PRELIMINARES

1.1. Nulidade da autuação: reexame de mesmo objeto

Alega a Recorrente que o MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) nº 02.5.02.00-2013-00212-1 que originou o presente auto de infração é nulo pelo fato de que implicou reexame de objeto já analisado no ano anterior (2012) pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Velho.

Em 2012, por conta do MPF nº 02.5.01.00-2012-00214-7, a DRF de Porto Velho realizou diligência para verificar a natureza dos valores declarados em DIPJ como "Doações e Subvenções", a qual foi concluída sem a lavratura de auto de infração.

Isso, no entanto, não significa que o período em questão não poderia ser objeto de nova fiscalização, relativamente aos mesmos fatos, tendo em vista o que prescreve o art. 906 do RIR:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

É indiscutível que a Recorrente já sofrera outra fiscalização em relação ao mesmo exercício. Porém, é também indiscutível que foi autorizado o reexame pela autoridade administrativa competente. Não há, portanto, que se falar em nulidade do lançamento pelo fato de a Recorrente já ter sido anteriormente fiscalizada, relativamente aos mesmos fatos.

Importante destacar o posicionamento já consolidado deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que eventuais vícios no MPF não acarretam a nulidade do lançamento:

NULIDADE - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL Não se comprova nos autos qualquer irregularidade na emissão dos mandados de procedimento fiscal ou desconformidade de seu conteúdo com o objeto da autuação. De toda sorte, o MPF é ato de controle administrativo de natureza discricionária. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre

seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento de lançar, pois é vinculado. PERÍCIA CONTÁBIL Não deve ser aceito pedido de perícia, se a prova é de natureza eminentemente documental. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PROVA DIRETA - os depósitos bancários serviram apenas como elemento indiciário. A autuação se baseou em prova direta obtida junto aos clientes do autuado. MULTA QUALIFICADA - são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Os valores omitidos são de elevada monta e se perpetuam por diversos anos, o que permite concluir que a conduta omissiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações. RESPONSABILIDADE PESSOAL - A atribuição de responsabilidade pessoal aos sócios, nos termos do art. 135 do CTN, deve se calcar numa conduta individualizada de cada um deles. Não é suficiente a constatação geral de omissão, mesmo qualificada pela intenção e com a aplicação da multa qualificada. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - INTERESSE COMUM - o simples fato de ser sócio, por maior que seja a sua participação, não caracteriza o interesse comum previsto no art. 124 do CTN. Do contrário, os sócios sempre deveriam ser incluídos no rol dos responsáveis e não fariam sentido as previsões de atribuição específica de responsabilidade a sócios previstas no CTN, como a responsabilidade no caso de sociedades de pessoas do art. 134. (CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara,

Rejeito, portanto, a primeira das preliminares de nulidade apresentadas.

1.2. Nulidade do MPF por incompetência do Delegado da Receita Federal para determinar o reexame de tributos já fiscalizados

Ainda de acordo com a Recorrente, o novo MPF seria nulo também por ter sido expedido por autoridade incompetente.

Segundo ela, o reexame de tributos e períodos anteriormente fiscalizados somente poderia ter sido autorizado pelo Superintendente da região, uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal de 2012 foi instaurado por Delegado de outra jurisdição (Delegado da Receita Federal de Porto Velho).

Porém, ao examinar o Regimento Interno vigente à época (Portaria MF nº 203/12) verifica-se que o Delegado da Receita Federal, no âmbito da sua respectiva jurisdição, está autorizado a expedir Mandado de Procedimento Fiscal para reexame de períodos anteriormente auditados:

Art. 302. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil, sem prejuízo das atribuições dos Superintendentes da Receita Federal do Brasil, incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

V - autorizar ou determinar a execução de perícia e de procedimentos fiscais mediante a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive para reexame ou abertura de novos procedimentos fiscais em períodos anteriormente auditados;

Significa dizer: o Delegado da RFB está autorizado a emitir novo MPF, para fiscalizar período já auditado, desde que relativos a fatos ocorridos dentro da sua jurisdição.

Como consequência, rejeito também a presente alegação de nulidade.

2. DO MÉRITO

2.1. Omissão de receitas - Saldo credor de caixa e da transferência de valores dos sócios para futuro aumento de capital

De acordo com o art. 281, I, do Regulamento do IR (Decreto nº 3.000/99), presume-se que o contribuinte omitiu receita auferida se apurado saldo credor de caixa na sua escrituração.

No caso concreto, após análise da contabilidade da Recorrente, apurou a Fiscalização a existência de saldo credor de caixa e, com base no art. 281, I, do Regulamento do IR (Decreto nº 3.000/99), presumiu, a omissão de receitas, que somente poderia ser elidida mediante a apresentação de prova em contrário.

Regularmente intimada, a Recorrente alegou que a origem destes valores seriam empréstimos dos sócios, que utilizaram dinheiro próprio para quitar dívidas da empresa.

Tais operações, porém, não teriam sido adequadamente contabilizadas, o que gerou o citado saldo credor. Inicialmente, porém, não foi apresentado nenhum documento apto a corroborar tais alegações e os contratos de mutuo apresentados pela Recorrente foram considerados viciados e não suficientes para afastar a presunção.

Estaria, assim, legitimada a autuação, já que o contribuinte não apresentou provas robustas aptas a demonstrar a efetiva entrega dos valores à pessoa jurídica.

É certo, por outro lado, que o Decreto nº 70.235/75, as provas deverão ser apresentadas com a impugnação, precluindo o impugnante fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4º). De fato, a juntada posterior de documentos só é admitida em situações excepcionais (força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição a fatos ou razões posteriormente apresentadas nos autos).

Isso, contudo, não impede que provas apresentadas em momento posterior não possam ser conhecidas por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Isso porque, ao regular o processo administrativo federal, o Decreto nº 70.235/72 prescreve que este é regulado pelos princípios constitucionais, dentre eles o do *formalismo moderado* e o da *verdade material*.

Com efeito, por força do princípio do formalismo moderado, não se deve prestigiar, no processo administrativo, as formalidades excessivas e os complexos ritos processuais, conferindo-se validade a todos os atos que observarem os requisitos mínimos indispensáveis à segurança jurídica.

O princípio da verdade material, por outro lado, impõe a flexibilização dos procedimentos para produção de provas justamente com a finalidade de garantir o interesse público.

Desta forma, e tendo em vista os princípios da *legalidade*, da *finalidade*, da *razoabilidade*, da *moralidade* e da *eficiência*, aos quais se subsume a Administração Pública em seu todo, não há óbice à juntada aos autos, em momento posterior ao protocolo da impugnação, bem como o seu conhecimento pela Autoridade Julgadora, de provas aptas a elidir a exigência fiscal, ainda mais quando tal exigência se funda em fato presumido.

Pois bem. Ao examinar o Recurso Voluntário (fls 706-712), verifica-se que foram apresentados os extratos bancários dos sócios da Recorrente, nos quais constam diversas operações a débito que envolvem valores que, supostamente, foram emprestados à pessoa física.

Tais extratos, porém, não constituem prova suficiente da origem imediata dos recursos. Para tanto, seria necessário demonstrar o fluxo financeiro, ou seja, o efetivo ingresso dos recursos na empresa (por meio de crédito bancário em conta de titularidade da contribuinte ou outro meio hábil de prova).

A Recorrente, no entanto, não juntou um único documento que comprove o ingresso destes valores nas suas contas. Em outros termos: os extratos juntados pela Recorrente não são suficientes para demonstrar a origem das receitas consideradas omitidas.

Em vista disso, nego provimento ao recurso neste ponto.

2.2. Subvenções governamentais

A subvenção concedida à Recorrente corresponde a crédito presumido e encontra fundamento na Lei Estadual RO nº 1.473/2005, a qual, no seu artigo 1º, previa o seguinte à época da concessão do benefício (fls. 74/75):

Art. 1º. Fica concedido ao contribuinte de ICMS enquadrado no artigo 2º um crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior.

Para saber se esta espécie de subsunção deve compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL é preciso primeiramente analisar alguns conceitos jurídicos, principalmente em razão das equivocadas interpretações que, a meu ver, têm sido atribuídas ao termos empregados pelo legislador tributário ao regular tal matéria.

Pois bem. O § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-lei nº 1.730/79, assim determina:

Art. 38. [...]

§ 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.

Como se vê, o enunciado dispõe que as subvenções para investimento devem ser excluídas para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que registradas como reserva de capital.

Assim, para delimitar o âmbito de incidência tributária e dar uma correta interpretação a deste dispositivo (em consonância com as demais normas jurídicas do sistema do direito positivo), faz-se necessário entender o que é uma subvenção para investimento, qual sua natureza jurídica, respostas que encontramos numa interpretação intratextual (dos enunciados supra-citados) e por que a legislação tributária prescreve sua não computação na determinação do lucro real para fins de incidência do IRPJ e CSLL resposta alcançada com uma interpretação intertextual (dos enunciados supra-citados com o demais enunciados que delimitam a competência tributária e a regra-matriz de incidência tributária de tais impostos).

Recorrendo-nos as lições de DE PLACIDO E SILVA, subvenção é um “auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos” (*Vocabulário Jurídico*, 2ª. ed. Editora Forense, vol. 1).

O termo é utilizado para definir “auxílio ou ajuda pecuniária prestada pelos poderes públicos”, que se enquadra perfeitamente no disposto no art. 538 do Código Civil, in verbis:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Isto determina sua natureza jurídica. As subvenções são relações jurídicas que se caracterizam como doações (nos termos do art. 538 do CC), estabelecidas entre entes políticos em favor de pessoas jurídicas que prestam serviços ou realizam atividades de interesse público. A diferença de nomenclatura é empregada para diferenciar as relações de transferência de recursos do poder público para pessoas jurídicas ou instituições (subvenções) e o negócio jurídico privado de transferência de recursos (doação em sentido estrito), mas ambas pertencem ao conceito genérico de doação prescrito no art. 538 do Código Civil. São, portanto, espécies de doação em sentido amplo.

Sabemos que nos termos do art. 110 do CTN

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Por esse simples fato, de que a lei tributária não pode alterar a natureza jurídica das relações jurídicas de “doação” das subvenções, qualquer de suas espécies

(investimento e/ou custeio) não estaria sujeita a incidência tributária. No entanto, como Conselheira, segundo regimento do órgão não posso deixar de considerar o tratamento diferenciado estabelecido pela lei tributária entre subsunção para custeio, subvenção para investimento e doações, ainda que ela altere a definição de conceitos de direito civil.

Assim, faz-se necessário verificar a diferenciação conceitual estabelecida pela legislação tributária entre subvenção para investimento, subvenção para custeio e doações e o tratamento tributário instituído em razão desta diferenciação.

A meu modo de ver, tais relações jurídicas devem ter suas naturezas determinadas em razão dos interesses envolvidos na concessão do “auxílio ou ajuda” que é fornecida pelo Estado, principalmente os motivos geradores da despesa pelo Estado. A natureza da subvenção, enquanto relação jurídica, vai ser determinada em razão da natureza da despesa estatal, ou seja, o fato gerador da despesa com relação ao Estado concedente.

Na subvenção para investimento, a despesa é gerada pelo ente político com o intuito de gerar desenvolvimento econômico do seu território. Na subvenção para custeio o intuito é garantir a atividade da empresa ou garantir o preços de mercado de seus produtos ou serviços.

É por isso que, nos termos da legislação tributária a única condição para a exclusão da subvenção para investimento da apuração do lucro real é de que ela conste como “reserva de capital”, ou seja, não seja distribuída como resultado, podendo transitar entre contas do ativo ou passivo da empresa que visam implementar o investimento almejado pelo Estado na concessão do auxílio. Esta é a única interpretação que se pode dar em consonância com o conceito de “renda” delimitador da competência tributária e do critério material da regra-matriz de incidência tributária.

A subvenção para custeio compõem a apuração do lucro real, porque são “auxílio/ajuda” feitas pelo Estado para garantir o preço de serviços ou produtos, ou a atividade a própria atividade da empresa. A idéia é que figurem como uma transferência de renda, e por isso, podem compor o resultado, quando então passam a ser tributada.

A subvenção para custeio, nos termos da legislação tributária perfaz o conceito de “renda”, porque compõe a apuração do resultado da empresa. Já a subvenção para investimento não. É, portanto, um caso de não incidência tributária. Não se confunde com isenção. Trata-se de uma não abrangência pelo critério material da regra-matriz de incidência tributária (norma tributária), vez que os valores recebidos a título de ajuda e auxílio transitam pelo ativo e passivo da empresa, possibilitando a realização dos investimento almejado pelo Estado, mas não são disponibilizados como resultado. O tratamento contábil é dado em razão da natureza do “benefício”. E isso é que deve ser considerado.

Mesmo que não exista disposição expressa na lei estadual, que concede a subvenção, de uma atuação (investimento) específico, nem no termo de acordo firmado entre as partes, estas circunstâncias não tem o condão de alterar a natureza jurídica do “auxílio / ajuda” dado pelo ente que deve ser visto sob o enfoque dos seus objetivos. A pergunta crucial nesta distinção é: “Qual o intuito de se conceder tal auxílio?”. Se o intuito for trazer uma empresa para seu território, ampliar seu parque industrial, crescer economicamente, a subvenção é classificada como de investimento, desde que, não contabilizados os valores do investimento como lucro (resultado). Se o intuito é garantir o preço de um serviço ou produto, a subvenção é para custeio. O que determinará a natureza da subvenção e, portanto, a

incidência tributária, é como os valores são repassados ao contribuinte, ou seja, a natureza das relações jurídicas que envolvem os valores e como estes são trabalhados pela empresa (compondo ou não o resultado).

Assim, considero ser irrelevante, para exclusão da subvenção na apuração do lucro real, a existência de condições específicas de investimento na legislação estadual que concede o “auxílio / ajuda”. Embora ciente do parecer PN-CST 112/78. Penso que a interpretação dada pela Coordenação do Sistema de Tributação ampliou o âmbito de incidência do tributo sem amparo legal ao condicionar a exclusão do “auxílio/ajuda à “efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implementação ou expansão do empreendimento econômico projetado”. A legislação não prescreve essa condição, mas, a meu ver, só uma exigência: a não distribuição destes como resultado. Isto porque onde há lucros há renda e aí sim os valores perdem a natureza de “investimento” e passam a ser consideradas como de “custeio”.

O que queremos deixar claro, antes da análise do caso em questão é que dois critérios são importantes de serem identificados: i) a natureza do “auxílio/ajuda” – qual a finalidade (o que se almejava o ente ao concedê-lo? Investir no seu território? Ou custear um serviço ou produto para garantir a estabilidade de preços na região ou da própria atividade da empresa?); e ii) qual o tratamento contábil dado ao “auxílio/ajuda” pelo contribuinte.

No caso em questão trata-se de crédito presumido de ICMS, dado pelo Estado de Rondônia sem qualquer condicionante de investimento, mas com o intuito do Estado de investir em sua região e não de custear a produção da empresa para garantir um preço ou produção de um produto ou serviço. Vejo como uma subvenção para investimento, cujo “auxílio/ajuda” não afere o conceito de renda tributável, porque não impacta no resultado e, portanto, está fora do âmbito de incidência da norma tributária.

O intuito da concessão do crédito, que se trata de uma relação jurídica de doação, é que a empresa se estabeleça em Rondônia e que amplie suas atividades no estado Investimento (Clausulas segunda e terceira do Termo de regime especial 22/07 - fls. 506); O que me faz pensar que o montante dispendido pelo ente político foi no intuito de investimento. Está, o ente, realizando um "investimento" com o objetivo de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos em seu território. A meu ver esta interpretação dada aos termos do § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 é a que mais se ajusta aos conceitos de direito privado, a delimitação da regra-matriz e da competência tributária.

Com relação ao caso concreto, tendo em vista as novas normas contábeis instituídas pela Lei n. 11.638/07 os valores do caso em questão foram contabilizadas como "outras reservas" (Reserva de capital - cumprindo o requisito legal) e foram excluídas na apuração do lucro real, de acordo com o art. 18 da Lei n.º 11.941/09. Para desqualificar a exclusão destes valores da base de cálculo do IRPJ e glosá-los a autoridade fiscal deveria fazer prova de que tais valores não foram contabilizados como "reserva de capital", ou seja, que não foram investidos no desenvolvimento da empresa, o que não aconteceu no caso concreto. Ao contrário, a fundamentação da autuação baseia-se na análise dos dispositivos que concedem o benefício (legislação estadual, termos de acordos firmados com o Estado de Rondônia e o Parecer PN-CST 112/78).

A prova de tais circunstâncias, neste caso, compete a fiscalização. Que a meu modo de ver, não o fez de forma adequada, conforme pode ser verificado nas fls. 69 a 79 do TRF.

Há, ao contrário, constatação nos autos de que a Recorrente investiu quantia considerável na ampliação de suas atividades, seja por meio da ampliação do seu estabelecimento – conforme informações constantes da sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2010 (fl. 628 - Linha 34) – ou mediante o aumento considerável no número de empregados (fls. 640/641). Indicando que valores aproximados aos recebidos a título de “auxílio/ajuda” do Estado de Rondônia foram utilizados à expansão de atividades econômicas relevantes para desenvolvimento neste Estado.

Neste sentido, dou provimento ao Recurso Voluntário com relação à glosa das subvenções.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar a glosa dos valores creditados a conta de Reserva de Capital inerentes a subvenção para investimentos concedida pelo Estado de Rondônia e retificar a penalidade aplicada, ajustando-a para o percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O presente voto refere-se exclusivamente ao tema da subvenção para investimentos.

Conforme relatado, a subvenção em apreço foi concedida à recorrente sob a modalidade de crédito presumido de ICMS, com fundamento na Lei Estadual RO nº 1.473/2005, a qual, no seu artigo 1º, previa o seguinte à época da concessão do benefício (fls. 74/75):

Art. 1º. Fica concedido ao contribuinte de ICMS enquadrado no artigo 2º um crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior.

A contribuinte, por meio do Regime Especial nº 005/2005 (fls 500 a 503), datado de 07 de julho de 2005, foi incluída no referido benefício fiscal, tendo ficado condicionado, além do disposto na Lei Estadual-RO nº 1.473, às seguintes exigências:

I – manutenção da garantia já prestada no montante de 2.000 (duas mil) UPF/RO, pelo prazo de 60 (sessenta) meses, deverá ser renovada 30 (trinta) dias antes do seu vencimento, ou ainda completada quando o débito declarado ultrapassar aquele valor;

II – realize exclusivamente operações de entradas por importação e saídas interestaduais das mercadorias importadas, permitida as saídas internas;

III – entregue quinzenalmente à Gerência de Fiscalização – GEFIS da Coordenadoria da Receita Estadual arquivo magnético de seus registros fiscais;

IV – não realize operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados ou não de petróleo.

A contribuinte também aderiu a outro Regime Especial, o de nº 022/07 (fls 506 a 507), assinado em 24 de setembro de 2007, que conferiu à empresa o direito a crédito presumido de ICMS nas saídas de peças para bicicletas e motocicletas.

Em 29/12/2010, foi assinado o Termo de Acordo para Concessão de Regime Especial – Ato Concessório nº 0327/10 (524 a 526), o qual revogou o Regime Especial de nº 022/07, mas manteve o direito a crédito presumido de ICMS nas saídas de peças para bicicletas e motocicletas, sob outra forma.

Sobre o tema das subvenções, em 1978, a então Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal editou o Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, visando consolidar entendimento acerca do tratamento a ser dado às subvenções recebidas por pessoas jurídicas para os fins de tributação do imposto sobre a renda.

O citado parecer caracterizou as subvenções como sendo um auxílio que não importa qualquer exigibilidade para o seu recebedor. Ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação.

O mesmo parecer estabelece a diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento. Enquanto as primeiras referem-se a transferências de recursos com a finalidade de auxiliar a empresa a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais, as últimas se destinam à aplicação específica em bens ou direitos. Além disso, as subvenções de investimento apresentam “características bem marcantes”, quais sejam: (a) ser o beneficiário da subvenção sempre aquele que vai suportar o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico; e (b) **a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, em bens ou direitos específicos para implantar ou expandir empreendimento econômico, havendo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.**

Transcrevem-se trechos relevantes do retrocitado Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, *verbis* (grifado):

*2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na **aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.** Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.*

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

(...)

3.6 – Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários

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

(...)

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

Pode-se afirmar, portanto, que as subvenções têm natureza de receita e são tributáveis pelo IRPJ, tanto que foram classificadas pela legislação deste imposto como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade "subvenções correntes para custeio ou operação" (art. 392, inciso I, do RIR/1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade "subvenção para investimento".

No que se refere à última modalidade, no entanto, o art. 443 do RIR/1999 estabeleceu a possibilidade de retirar as subvenções para investimento do alcance do IRPJ, desde que cumpridas as condições que fixa. Veja-se que esse dispositivo faz referência expressa à apuração do IRPJ pelo lucro real, como é o caso da fiscalizada.

A Lei nº 11.941, de 2009, que, dentre outras providências, instituiu o "Regime Transitório de Tributação – RTT de apuração do lucro real", fixou, em seu art. 18, outras diretrizes de contabilização "às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977". O RTT, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 15 da lei em questão, tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário de 2010.

Com base no que foi até aqui exposto, tem-se que para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento no que se refere à legislação do IRPJ deve apresentar as características elencadas no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, e para que a subvenção de investimento deixe de ser computada na base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas que apuram o imposto pelo lucro real a beneficiária deve proceder de acordo com o que estabelece o art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009.

Passando à análise do caso concreto, vejo-me forçado a concluir que não se vislumbram nos referidos dispositivos da legislação do estado de Rondônia a vinculação e a estrita correspondência entre os benefícios financeiros concedidos e o destino desses recursos. Além disso, a própria descrição que a empresa faz das suas contrapartidas ao benefício fiscal concedido indica haver a indispensável aplicação da subvenção na aquisição de bens ou direitos caracterizados como investimentos. Tais aquisições, contudo, não restaram comprovados nos autos.

A simples consecução da expansão e os resultados alcançados em termos de geração de empregos e faturamento, referidos pela interessada, não são suficientes para caracterizar a subvenção recebida como de investimento à luz da legislação do IRPJ. Falta a necessária vinculação e sincronia entre valores recebidos e aplicação em bens e direitos.

Sobre o tema, posicionou-se com muita clareza a decisão de piso, fls. 676:

121. Veja-se que a empresa não trouxe aos autos nenhum documento que comprovasse a existência de um plano de investimentos e/ou projeção da expansão do empreendimento econômico, vinculado com uma exigência legal do estado de Rondônia, no qual seria aplicada a subvenção.

122. Repise-se que é imprescindível, para que uma subvenção seja considerada como de investimento, a sua efetiva e específica aplicação, pelo beneficiário, em investimentos específicos vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico incentivado. Para usar os termos exatos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, deve haver “perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado”.

123. Ademais, verifico que o benefício, concedido em 07/07/2005 (Regime Especial nº 005/2005) e em 24/09/2007 (Regimes Especiais nºs 022/07 e 327/10), tem prazo indeterminado de fruição. Assim, ou os investimentos também serão realizados por tempo indeterminado (onde está o plano de investimentos?) ou o benefício fiscal poderá resultar em valor total maior do que os gastos incorridos na expansão do empreendimento econômico, algo que não é razoável.

*124. Dessa forma, entendo que os créditos presumidos de ICMS concedidos para a interessada **não** podem ser considerados como subvenção para investimentos, sendo tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.*

Considerando que a contribuinte, em sua peça recursal, não trouxe quaisquer elementos de prova adicionais, considero plenamente válida a conclusão constante da decisão de piso, no sentido de que as subvenções recebidas pela contribuinte constituem subvenções para custeio e, como tal, devem se sujeitar à tributação pelo IRPJ e CSLL.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, em relação a todas as parcelas do lançamento relacionadas com o recebimento de subvenções para investimentos.

Em relação aos demais temas, acompanho o voto da ilustre Conselheira Relatora.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

CÓPIA