RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 10280.722443/2011-71

COPIA

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

Processo nº	10280.722443/2011-71
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**1302-000.383 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	10 de dezembro de 2015
Assunto	IRPJ e outros tributos.
Recorrente	White Martins Gases Industriais do Norte Ltda
Recorrida	Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, vencidas as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix.

EDELI PEREIRA BESSA – Presidente.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Rogério Aparecido Gil.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0
1/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 0126.522 da 1ª Turma da DRJ/BEL, cuja ementa assim dispõe:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
> Ano-calendário: 2007
> SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO.
> Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real.
> JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. APLICAÇÃO NO PROCESSO
> ADMINISTRATIVO. NÃO VINCULAÇÃO.
> São improfícuas as jurisprudências administrativas trazidas pelo sujeito passivo por não constituírem normas complementares do Direito Tributário.
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
> CSLL
> Anocalendário: 2007
> SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO.
> Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser adicionados à base de cálculo da contribuição.
> Inaplicáveis as decisões judiciais citadas eis que somente produzem efeitos interpartes.
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
> Data do fato gerador: 31/12/2007
> BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.
> O PIS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
> Data do fato gerador: 31/12/2007
> BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÕES.
> A COFINS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas. As subvenções obtidas do poder público, tais como os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua classificação contábil, são receitas do subvencionado, devendo, portanto, integrar a base de cálculo da contribuição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 0126.522 em 13/09/2013 (sexta-feira), cf. AR a fls. 615, interpôs, em 14/10/2013, recurso voluntário (doc. a fls. 616 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que, ao analisar a impugnação, a DRF/Belém desconsiderou toda a argumentação e a jurisprudência da CSRF apresentada pela recorrente e julgou improcedente o recurso com base no entendimento firmado na Solução de Divergência Cosit nº 15, de 1 de setembro de 2003;

b) que o entendimento do julgador de primeira instância pode ser sintetizado no seguinte trecho extraído do acórdão, verbis:

> *"Como se vê, não procede a utilização da restituição do ICMS no ano-calendário 2007 como subvenção para investimento eis que desde 2003 e 2004 os projetos já se encontravam com as instalações concluídas, sendo impossível a vinculação dos valores subvencionados a aplicações específicas uma vez que é entendimento dessa Receita Federal do Brasil, ao interpretar o § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, a necessidade de vinculação dos valores restituídos aos empreendimentos incentivados.";*

c) que o Estado do Amazonas, visando fomentar seu desenvolvimento econômico, editou a Lei n° 1939 que regulamenta a política de incentivos fiscais e extrafiscais nos termos da Constituição do Estado do Amazonas e institui a possibilidade de restituição parcial ou total à empresa beneficiária, do ICMS pago;

d) que, Posteriormente, foi editada a Lei Estadual nº 2390/96, que tomando como premissa o disposto na Lei nº 1939, instituiu regimes especiais de tributação como mecanismos para interiorizar o desenvolvimento e incrementar as atividades industriais;

e) que alguns anos depois foi editada uma terceira lei para tratar do mesmo tema, nº 2826/03;

f) com relação à fábrica de cilindros:

> f.1) que valendo-se do disposto na Lei estadual nº 2390/96, submeteu ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas – CODAM os seus projetos de ampliação e diversificação (Doc. 03 anexo à impunação) da sua fábrica, aos quais foi concedido, por meio do Decreto nº 20.876 (Doc. 04 anexo à impugnação), publicado em 27/04/2000, o regime especial de tributação de que trata a Lei nº 2390, que autorizou a restituição de 100% do ICMS devido na apuração, a título de crédito presumido, até 2004;
>
> g) que, posteriormente, pautada na previsão legal na Lei nº 2826/03, obteve, por meio do Decreto 24.558 (doc. 05 anexo à impugnação), a aprovação de seu projeto de diversificação, e a concessão do incentivo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0
1/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

previsto no art. 13 da referida lei, consubstanciado na restituição de 90,25% do ICMS devido na apuração, a título de crédito estímulo;

g) com relação à fábrica de gases:

g.1) que apresentou projeto de expansão (doc. 06 anexo à impugnação) e obteve benefício fiscal por meio do Decreto nº 19.432/98 (doc. 07 anexo à impugnação), o qual concedeu 100% de restituição do ICMS devido na apuração, a título de crédito presumido, até maio de 2004, em virtude do projeto;

g.2) que, a partir de junho de 2004, passou a se beneficiar dos incentivos previstos no art. 13 da Lei nº 2826/03, os quais lhe foram concedidos por meio dos Decretos nº 24.194/04, 24.557/04 e 24.558/04 (todos anexos no doc. 08 da impugnação) e consistem na restituição de 90,25% do ICMS devido na apuração, a título de crédito estímulo;

h) que, em virtude dos benefícios fiscais obtidos, a recorrente fez jus a restituição de parte do ICMS apurado, a título de crédito estímulo, quando da venda dos produtos especificados nos Decretos de concessão;

i) que, especificamente com relação ao ano de 2007, foram apurados os valores de R$ 7.525.202,42, referentes à filial RBA 262 e R$ 1.951.616,97 para a filial RBA 299, conforme discriminado no doc. 09 anexo à impugnação;

j) que esses valores são originalmente contabilizados na conta nº 2.1.3.202301 – ICMS a Recolher – do passivo circulante, foram transferidos para a conta nº 2.4.02.319107 – receita de incentivos fiscais ICMS – Lei 2390, do passivo/reserva de capital, conforme se infere do livro razão anexo (doc. 10 anexo à impugnação);

l) que a autoridade lançadora entendeu que a impugnante não poderia ter realizado a transferência desses valores sem que passassem pela conta de resultado e integrassem o lucro real;

m) que o entendimento do fiscal é que os valores restituídos à impugnante a título de ICMS e reinvestidos no projeto/região deveriam ser considerados como subvenção de custeio, a qual, nos termos do art. 392 do Decreto 3.000/99 devem ser computados na determinação do lucro operacional;

n) que os incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas visam promover investimentos na integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado;

o) que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, dentre eles, a apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento, aprovação das autoridades ambientais e do CODAM, além de laudo técnico de inspeção para comprovar a aplicação dos recursos;

p) que não há como considerar que a renúncia fiscal promovida pelo Estado do Amazonas seja para recuperar custos de sua atividade operacional;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0
1/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

q) que a Lei nº 1939/89 estabelece como critério para a concessão do benefício a presença do "fundamental interesse" ao desenvolvimento do Estado;

r) que não merece subsistir o argumento utilizado pelo Fiscal lançador no sentido de que não existiria correspondência e vinculação entre a percepção do benefício e a aplicação dos recursos, pois basta que os recursos sejam registrados como "reserva de capital";

s) que pouco importa se os valores discutidos referem-se a restituição ocorrida no ano de 2007, após a finalização do projeto, se todo e qualquer valor recebido como contraprestação tem natureza precípua de investimento;

t) que a transferência entre as rubricas contábeis realizada pela impugnante visa atender o disposto no §2º do art.38 do DL nº 1598/77;

u) que a Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de analisar recurso que tratava da mesma matéria, culminando no entendimento que se coaduna com as razões apresentadas pela ora impugnante.

É o relatório.

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatário com poderes para tal, conforme procuração a fls. 640 e substabelecimento a fls. 639, razão pela qual dele conheço.

Da leitura do Relatório de Fiscalização a fls. 26 e segs., constata-se que a Fiscalização considerou que as subvenções contabilizadas em reserva de capital pela recorrente não eram subvenções de investimento, porque, à época (2007), as instalações de ampliação e expansão do parque fabril já estavam concluídas em anos anteriores. Esse é o argumento central da autuação em tela, se não vejamos o seguinte excerto do referido relatório, in verbis:

> "No ano-calendário 2007, consoante confirmação da empresa, Anexo VII, os projetos já estavam concluídos e não foram feitas aquisições de máquinas, equipamentos, ferramentas, bens e direitos vinculados aos projetos. Portanto, não houve correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Esses valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS no ano-calendário em análise, não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos, referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento e sim para custeio, devendo ser computados na determinação do lucro real."

Esse também foi o fundamento do acórdão recorrido, se não vejamos o seguinte trecho do seu voto condutor:

> "Como se vê, não procede a utilização da restituição do ICMS no ano-calendário 2007 como subvenção para investimento eis que desde 2003

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0
1/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> e 2004 os projetos já se encontravam com as instalações concluídas, sendo impossível a vinculação dos valores subvencionados a aplicações específicas uma vez que é entendimento dessa Receita Federal do Brasil, ao interpretar o § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, a necessidade de vinculação dos valores restituídos aos empreendimentos incentivados.
>
> Ao contrário do que entende o contribuinte, o fato dos incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas visarem promover investimentos na integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado não prolongam os benefícios a outros períodos além daqueles necessários para a execução dos projetos aprovados.
>
> Destarte, diante da ausência de vinculação dos valores restituídos aos empreendimentos incentivados, a subvenção em comento resta caracterizada como de custeio, sendo portanto tributável.".

Essa, então, é a questão que está posta para este Colegiado responder, ou seja, só pode ser considerada subvenção para investimento aquelas recebidas durante a fase de implantação ou expansão do parque fabril do beneficiário do programa de incentivo fiscal?

A Subvenção é um auxílio sem qualquer exigibilidade para quem a recebe. Noutras palavras, aumenta-se o patrimônio do beneficiário com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma obrigação. As subvenções podem ser feitas pelo poder público, hipótese em que se efetivarão, normalmente, por meio de redução ou isenção de impostos.

Contábil e juridicamente, as subvenções para custeio e para investimento são receitas, logo, salvo na hipótese de existir uma lei isentiva, elas serão tributadas. A título ilustrativo, tomemos como exemplo, uma subvenção que importe na redução de 50% do ICMS a pagar. Ora, o ICMS a pagar, quando contabilizado no passivo da empresa tem como contrapartida uma despesa pelo valor total. Logo, se, em momento posterior, o contribuinte não mais tenha que desembolsar 50% daquela obrigação registrada no passivo, claramente, temos aí uma insubsistência do passivo, também denominada de superveniência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial. Noutros termos, teremos uma receita que aumentará o resultado do exercício no mesmo valor que fora anteriormente reduzido pela parte da despesa com ICMS subvencionada - que reduzira o lucro, mas que não fora paga.

Desde já, então, já voto no sentido de negar provimento ao recurso no que se refere aos lançamentos de Cofins e Contribuição para o PIS, pois é irrelevante se a subvenção é ou não para investimento, já que de qualquer forma é uma insubsistência do passivo, logo uma receita tributável, na ausência de uma norma isentiva.

Todavia, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 1.598/77, as duas espécies de subvenção passaram a ter consequências tributárias diversas pela legislação do IR, pois, a partir dali, o § 2º do art. 38 passou a considerar a subvenção para investimento como receita isenta do IRPJ, desde que obedecidas as condições estabelecidas no referido diploma legal. Vale assim trazer à colação o § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, *in verbis*:

> "Art. 38. Omissis.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> (...)
>
> § 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:
>
> (...)

CÓPIA

Passa a ser de grande importância, para fins de aplicação do referido dispositivo, diferenciar a subvenção para investimento da subvenção para custeio, já que a primeira pode ser isenta do IRPJ, enquanto a segunda será tributada.

A Receita Federal, ao interpretar o § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, emitiu o Parecer Normativo CST nº 112/78, no qual constam as seguintes conclusões:

a) 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";

b) que não basta apenas o *animus* de subvencionar para investimento, pois se impõe também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

c) que a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento;

d) que o beneficiário da subvenção para investimento terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;

Por sua vez, ao se compulsar os autos, verifica-se que para obter os benefícios fiscais em questão, a recorrida se comprometia a realizar investimentos de ampliação/expansão do seu parque fabril. Ora, o § 2º do art. 38 é uma norma excepcional, logo deve ser interpretada estritamente, sem qualquer ampliação dos seus parâmetros hermenêuticos. Assim sendo, quando tal norma dispõe que a subvenção para investimento é concedida como "estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", há que se entender que a concessão do benefício fica condicionada ao cumprimento pelo beneficiário da exigência de ampliar ou expandir o empreendimento. Agora, se o Estado abre mão de cobrar o tributo do contribuinte, sem que se exija dele qualquer obrigação de ampliar ou expandir seu empreendimento, tal benefício será enquadrável como subvenção para custeio, pois o beneficiário terá total liberdade para aplicar os valores oriundos do benefício. Situação diferente é esta em que o Estado, para conceder o benefício, obriga o contribuinte a ampliar ou expandir seu empreendimento.

Por outro lado, em caso de implantação de novo empreendimento, é normal que haja um descasamento entre o momento em que o contribuinte aplica os recursos em ativos fixos e aquele em que recebe a subvenção de investimento, pois 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 aufere receitas e, consequentemente, não tem tributo a pagar nem muito menos redução de tributo em virtude de subvenção para investimento (isso também vale para o procedimento adotado nos casos em tela). O mesmo raciocínio vale para situações em que o valor do investimento em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0
1/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

expansão do empreendimento é de tal monta que tornaria o incentivo desprezível se o contribuinte só pudesse se valer da subvenção recebida durante essa fase de expansão, razão pela qual é normal que, em tais situações, o gozo do benefício se arraste para além da fase de expansão do empreendimento. Natural, então, que, em determinadas situações, o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação ou expansão do empreendimento, para depois recompor o caixa da empresa com o recebimento das subvenções de investimento.

Destarte, o importante é verificar se o montante dos valores obtidos com o incentivo guarda equivalência com total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, pois, logicamente, não gozará de isenção tributária e deverá ser tido como subvenção para custeio os valores que excederem o valor do investimento realizado, já que pode ser aplicado pelo beneficiário para outros fins que não aqueles que justificam legalmente a isenção tributária da subvenção para investimento.

É verdade que respeitáveis vozes sustentam que basta que se constitua a reserva (antes de capital, agora de lucros – art. 195-A da Lei das S/A), para que esteja assegurado direito ao gozo da subvenção, o que, com a devida vênia, discordo. Ora, a constituição da reserva é apenas um requisito que visa evitar que tal valor, hoje transitando por resultado e sendo parte do lucro líquido, seja distribuído aos sócios/acionistas a título de dividendos. Por outro lado, o objetivo da norma isentiva é fomentar o investimento em ativo fixo de forma a aumentar a capacidade de produção do beneficiário e isso só será garantido se for exigido que valor equivalente às subvenções recebidas sejam aplicado em ativos fixos (implantação/expansão de unidade de produção). Assim, ao fim e ao cabo, a "contrapartida" à reserva formada no patrimônio líquido deverá ser uma conta de ativo imobilizado.

Assim, como não há elementos nos autos para se cotejar o investimento realizado pelo contribuinte com o total das subvenções recebidas até o ano de 2007, proponho que o julgamento seja convertido em diligência para que:

a) a recorrente demonstre, com os documentos de que ainda disponha, o valor do investimento realizado em ativo fixo e das subvenções recebidas até 2007 nos programas de incentivo fiscal objeto da autuação em tela; e

b) que a DRF/Fortaleza analise e se manifeste sobre a resposta da recorrente, dando-lhe ciência do relatório final de diligência e concedendo-lhe prazo para falar nos autos.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 05/01/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0
1/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/01/2016 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA