



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

Processo n° 10283.720009/2009-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.556 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente SIEMENS ELETROELETRONICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

O incentivo fiscal de restituição do ICMS, quando não atrelado ao investimento na aquisição de bens ou de direitos referentes à 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.

CSLL . LANÇAMENTO REFLEXO.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos o Relator e os Conselheiros Luiz Paulo e Luis Henrique, que lhe davam provimento. Declarou-se impedido o Conselheiro José Roberto Adelino. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO- Relator.

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS DE ASSIS GUIMARÃES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães e José Roberto Adelino da Silva (Suplente).

Relatório

Versa o presente processo sobre os Autos de Infração em fls. 27 a 38 relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano-calendário de 2003, com crédito total apurado no valor de R\$ 22.775.803,74, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 28/11/2008.

De acordo com a Descrição dos Fatos do Auto de Infração, o sujeito passivo incorreu na seguinte infração: Contabilização indevida de subvenções para investimento.

A infração tem origem no fato do contribuinte não ter apresentado à fiscalização os documentos comprobatórios da efetiva aplicação desses recursos em investimentos na implantação ou expansão do empreendimento econômico da empresa, conforme interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78.

Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício 75 %.

Impugnação

Da impugnação apresentada pela ora recorrente, merecem destaque e a reprodução de alguns pontos específicos elencados no v. acórdão recorrido, quais sejam:

“(…)

Da ilegalidade da PN 112

1. Nos termos do art. 38, 2º, da Lei nº 1.598/77, as subvenções para investimentos e as doações feitas pelo poder público não são computadas na apuração do lucro real, desde que registradas na conta de reserva de capital e não distribuídas aos sócios da beneficiária;

2. Dessa forma, o texto legal condiciona a neutralidade do tratamento tributário das subvenções para investimento - concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos - unicamente a esse dois requisitos;

3. A exigência imposta pelo PN 112, a fim de tomar obrigatória a destinação dos recursos das subvenções para investimento em contas de ativo permanente e ilegal. Isto porque a implantação ou expansão de uma planta industrial necessita de outros investimentos, tais como despesas de projetos, financiamentos,

energia, transporte, matéria-prima, estoques, mercadorias, capital de giro, recursos humanos, etc.;

4. Nesse sentido caminha a jurisprudência administrativa do CSRF e do Conselho de Contribuintes;

Da interpretação equivocada do PN 112

5. Que além disso, a autoridade lançadora interpreta equivocadamente o PN 112 ao exigir a concomitância entre a percepção da subvenção e a aplicação na aquisição de bens do ativo fixo. Isto porque é notória a impossibilidade de vinculação do recebimento do incentivo à instalação ou ampliação da planta. Nesse sentido o acórdão CSRF 01-04.475 de 2003;

Da comprovação do investimento

6. Pela análise dos documentos de concessão do incentivo fiscal (Laudos de Inspeção e Decretos Concessivos - doc 4) com a movimentação do saldo do ativo permanente (doc 5), resta claro que o recurso do benefício do ICMS foi aplicado na expansão da planta da impugnante;

7. Ao longo dos anos de 2002 e 2005 foram investidos R\$ 189.426.282,47 em aquisições para bens do ativo permanente;

8. Somente no ano de 2003 essas aquisições foram de R\$36.385.009,30;

9. É descabida a exigência de que os recursos recebidos (como subvenção) sejam aplicados em aquisições e investimentos no mesmo ano-calendário do gozo do benefício;

10. Caso se entenda que a impugnante não comprovou a aplicação integral dos recursos percebidos, requer a redução proporcional da autuação;

Da impossibilidade de tributação de qualquer subvenção

11. As subvenções para investimento equiparam-se às doações realizadas pelo poder público, não estando portando sujeitas à tributação na forma do art. 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77. Nesse sentido o Acórdão CC 107-06.266, de 2001;

Da taxa SELIC

12. Requer o afastamento da aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos do processo;

Da provas

13. Requer a ajustada posterior de provas.(...)"

Acórdão nº 01-17.391 – 1ª Turma da DRJ/BEL

Das decisões administrativas

De início firmou-se o entendimento de que seriam improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, ora recorrente, uma vez que tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Ainda neste sentido, esclareceu-se que mesmo o CARF decidindo reiteradas vezes sobre determinada questão, pode a autoridade administrativa da Delegacia de Julgamento ter outro raciocínio/posicionamento acerca da mesma, salvo na hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972, incluído pela Lei nº 11.196/2005.

Da apreciação de ilegalidade de atos normativos

Elucidou-se que, no caso específico da administração tributária federal, o art. 7º da Portaria MF nº 58/2006 determina que a autoridade julgadora de 1ª instância deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários, como é o caso do Parecer Normativo.

Decidiu, então, a autoridade julgadora, pela falta de competência para apreciar a arguição de ilegalidade do Parecer Normativo observado no procedimento fiscal.

Da caracterização da subvenção

Entendeu-se que pela leitura dos arts. 443 e 545 do RIR/99, certo é que a subvenção para investimento está condicionada a não distribuição (dos recursos) aos sócios e ao registro como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para o aumento de capital ou amortização de prejuízo. Todavia, ficou obvio que uma subvenção para investimento deve ter o destino a que se propõe, qual seja, o dispêndio com investimentos na empresa.

Explanou-se que, do contrário, esta receita perderia sua finalidade e característica peculiar, a subvenção para investimento, para se amoldar ao fim a que fora de fato destinado.

Prosseguiu-se esclarecendo que o recurso financeiro, decorrente da isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, deve ser, efetiva e necessariamente, aplicado na implantação ou expansão da estrutura econômica da empresa, sem o que perde seu caráter de subvenção para investimento e, conseqüentemente, o benefício fiscal (isenção do IRPJ e da CSLL).

Por fim evidenciou-se que não é o caso de deixar de registrar o recurso (da subvenção de investimento) na conta reserva de capital para destina-lo às contas do ativo permanente, como quis fazer crer a recorrente. Mas, sim, de destinar o recurso ao efetivo acréscimo da estrutura produtiva da empresa, registrando-o nas contas de investimento do ativo, em contrapartida à conta de reserva de capital.

Da interpretação do Parecer Normativo 112/78

Como razão para decidir, a autoridade julgadora aduz que segundo a fiscalização “o contribuinte não apresentou os documentos comprobatórios da efetiva aplicação desses recursos, decorrentes dos incentivos fiscais concedidos pela legislação do ICMS, em investimentos na implantação ou expansão do empreendimento econômico da empresa, indicando as contas contábeis do Ativo Permanente ‘em que foram contabilizados’ esses investimentos.”

Entendeu-se que a mera indicação das contas contábeis em que foram destinados os recursos percebidos não comprova a destinação destes. A uma porque não há identificação dos fatos contábeis relacionados à aplicação destes recursos. A duas, não comprova a veracidade destes fatos contábeis. Firmou-se que deveria o contribuinte ter indicado os registros contábeis que retratam a aplicação dos recursos ao investimento e, ainda, apresentado os documentos de suporte destes lançamentos contábeis.

Da comprovação do investimento

Evidenciou-se que os Laudos de Inspeção e Decretos Concessivos, a que se refere a recorrente (fls. 22-29 do Anexo I), concedem o benefício fiscal como incentivo à produção de determinados produtos. Nestes termos, a subvenção proporcionada pela legislação do ICMS do estado do Amazonas à recorrente revelou-se como natureza de incentivo fiscal de custeio da produção, e, não, de investimento, pois não fazia nenhuma referência à implantação ou ampliação do parque produtivo da recorrente.

Concluiu-se que os recursos derivados dessa subvenção deveriam integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica, nos termos do art. 392, inciso I, do RIR/99.

Da tributação da subvenção

Expôs a autoridade julgadora que o impugnante se assenta na tese de que o art. 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, haveria revogado o art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64.

Entendeu-se, no entanto, que o argumento não tem razão de ser, pois, quisesse o legislador isentar a subvenção para custeio e produção teria sido expresso ao incluí-la no texto permissivo (art. 38, §2º, Decreto-Lei nº 1.598/77), em consonância com o art. 111, inciso II, do CTN.

Acrescentou-se que o poder executivo interpretou que o art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64 continua vigente quando o inseriu dentre as disposições do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (art. 392, inciso I, Decreto nº 3.000/99), não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-lo, nos termos do art. 116, III, da Lei nº 8.112/90.

Da taxa SELIC

Desconheceu-se o pedido uma vez não demonstrada a *causa petendi*.

Do pedido de apresentação extemporânea de provas

Por fim, a recorrente pede a ajustada posterior de provas. Não obstante as disposições do §4º do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, considerou-se que o pedido perdeu seu objeto ante o julgamento da lide.

Conclusão

A Turma da DRJ julgou IMPROCEDENTE a Impugnação da Contribuinte.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário se mantém em idênticos termos aos argumentos trazidos em sede de impugnação. Ressalva-se que o ora recorrente não se manifesta quanto a aplicação

da taxa SELIC e tampouco protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários para efetiva demonstração e comprovação das alegações de fato e direito efetuadas, em estrita observância ao Princípio da Verdade Material.

Mesmo assim, cabe destaque e reprodução de alguns pontos importantes expostos no Recurso:

“(…)

21. Do exposto, verifica-se que as (i) subvenções para investimento, inclusive concedidas mediante isenção ou redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (ii) as doações feitas pelo Poder Público terão tratamento fiscal neutro, desde que REGISTRADAS EM CONTA DE RESERVA DE CAPITAL, NÃO PASSÍVEL DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS DA BENEICIÁRIA.

(…)

27. Contudo, é certo que o próprio PN 112 demonstra, nos termos acima ressaltados, que a ausência de observância dos requisitos do artigo 38, do Decreto-Lei nº 1.598/77, não modifica a natureza da subvenção, mas apenas demonstra não ter sido destinada à instalação ou expansão de empreendimentos econômicos, ficando, destarte, impedida de fruir do regime tributário previsto no artigo 38, do Decreto-Lei 1.598/77, nos termos de seu item 2.14 acima referido.

(…)

32. Vale aqui notar que a I. Autoridade Fiscal, em nenhum momento, opôs dúvida sobre o atendimento de tal requisito pela Recorrente, reconhecendo que as contrapartidas do benefício de redução de ICMS percebido do Estado do Amazonas foram registradas e mantidas em conta de reserva de capital.

(…)

36. Nesse sentido, não obstante a clareza do artigo 38, acima referido, a Receita Federal do Brasil editou o PN 112, no qual estipula requisitos que não guardam amparo na redação do artigo 38, do Decreto-Lei nº 1.598/77 para que seja verificada a destinação das subvenções para investimento à implantação e expansão de empreendimentos.

37. De fato, pretende tal normativo instituir que a subvenção para investimento apenas terá sido aplicada na implantação ou expansão do empreendimento econômico se houver comprovação documental de utilização dos recursos concedidos pelo Poder Público na aquisição de mercadorias e direitos destinados à instalação ou expansão de empreendimento econômico, ou seja, em bens do ativo permanente.

38. Como visto, tal requisito é descabido e inconsistente ao mecanismo adotado pelo artigo 38, do Decreto-Lei 1.598/77.

39. Isso porque o Poder Público, ao conceder a subvenção para investimento com o propósito de auxiliar a implantação ou

expansão do empreendimento econômico, não imagina que o beneficiário irá aplicar os recursos apenas na aquisição de bens do ativo permanente, visto que a execução de projeto de tal monta não depende apenas de tais bens, como se pode facilmente imaginar.

40. Uma planta industrial necessita, por óbvio, de bens do ativo permanente, mas também de infraestrutura (fornecimento de energia, água, telefonia, etc.), pessoal treinado e habilitado a operar as máquinas de produção, tecnologia, matéria-prima, dentre outros itens.

41. Carece de sentido lógico exigir a comprovação da totalidade da aplicação dos recursos decorrentes da subvenção para investimento na aquisição de ativo permanente. Como poderia uma planta industrial funcionar apenas com máquinas, sem funcionários, energia, matéria-prima, etc?!!

42. Visto que é impossível ao Poder Público condicionar a aplicação dos recursos a apenas uma espécie de bens para que se verifique sua aplicação na respectiva instalação/expansão, dada a multiplicidade de itens necessários para o funcionamento de empreendimento econômico, é que o artigo 38, do Decreto-Lei 1.598/77, buscou mecanismo que permita assegurar a manutenção dos recursos no patrimônio líquido da pessoa jurídica, garantindo sua utilização no financiamento do empreendimento econômico.

43. Não fosse tal conclusão decorrer da lógica da atividade comercial, é forçosa também em vista do texto do artigo 38, do Decreto-Lei 1.598/77, dado não haver em sua redação QUALQUER REQUISITO EM SENTIDO DIVERSO, SENDO NECESSÁRIO CONCLUIR PELA ILEGALIDADE DO RACIOCÍNIO CONSTRUÍDO PELO PN 112 E ADOTADO PELA I. AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE!

(...)

45. O doutrinador, em linha com o raciocínio ora sustentado, demonstra que o termo “investimento”, qualificador das subvenções para investimento a que se aplica o artigo 38, do Decreto-Lei 1.598/77, deve ser adequadamente interpretado a fim de abranger quaisquer formas de aplicação dos recursos advindos do Poder Público.

(...)

51. O que não se pode pretender é que a empresa condicione o cronograma de investimentos à percepção do benefício, visto que a execução de obras, contratação e treinamento de funcionários e a aquisição de maquinário de

alto valor agregado não podem ser realizadas sem planejamento financeiro e comercial adequado, o qual não poderá ficar completamente vinculado à natural flutuação do montante do

benefício fiscal percebido em cada mês, visto que o ICMS incide sobre as vendas.

(...)

64. Especificamente no que tange à Recorrente, da análise dos documentos acostados aos Autos (mormente os Laudos de Inspeção e Decretos Concessivos) (doc. 4 da Impugnação) verifica-se que, desde o início da concessão dos incentivos fiscais, teve aprovados diversos projetos de implantação e diversificação de linhas de produção no Estado, sendo editados os competentes Decretos Governamentais para a concessão das subvenções de ICMS, bem como emitidos diversos Laudos de Inspeção pela SIC, seguidamente renovados por aquela Secretaria, considerando o constante adimplemento pela Recorrente das condições para a implantação do benefício.

(...)

67. De fato, caso a fiscalização tivesse analisado, em mais detalhes os registros contábeis da Recorrente (doc. 5 da Impugnação), teria facilmente constatado, mediante exame do Razão Contábil da conta de ativo permanente, que as aquisições de bens para o ativo, ao longo dos anos de 2002 a 2005, foram de ordem de R\$ 189.426.282,47!

(...)

69. Especificamente no que tange ao ano-calendário de 2003, objeto da autuação, a análise do Razão Contábil demonstra aquisições de bens para a composição do ativo no montante de R\$ 36.385.009,30.

(...)

72. Ora, ao se analisar as disposições de todo e qualquer projeto técnico de implantação e/ ou diversificação de uma planta ou linha de produção, nota-se a existência de um rígido cronograma de investimentos, o qual sempre é objeto de estudos de viabilidade econômica, com o intuito de assegurar a exequibilidade dos projetos.

73. É absurdo imaginar_ que companhias do porte da Recorrente poderiam, simplesmente, gastar os recursos recebidos do Poder Público, sem qualquer critério, na medida em que esses sejam percebidos.

74. Certo é que para a correta e oportuna aplicação dos recursos é necessária a elaboração de um planejamento a médio e longo prazo, de forma a permitir que os investimentos realizados apresentem os níveis de eficiência, funcionalidade e rentabilidade pretendidos.

(...)

76. Por todo o exposto, tendo a Recorrente comprovado a aplicação dos recursos oriundos do incentivo percebido do Estado do Amazonas na aquisição de bens do ativo permanente, restam atendidos os requisitos do PN 112, merecendo, também sob esse prisma, ser cancelada a presente autuação.

(...)

78. Por fim, a Recorrente esclarece que, ainda que prevaleça o absurdo enquadramento das subvenções por ela percebidas no conceito de “subvenções correntes” ou mesmo no conceito de “subvenções para investimento não concedidas como estímulo à implantação/expansão de empreendimentos econômicos”, é de se aplicar o regime tributário neutro introduzido pelo artigo 38, do Decreto-Lei 1.598/77.

(...)

83. Ora, na medida em que as subvenções são tidas como uma forma de doação e as doações realizadas pelo Poder Público estão sujeitas ao regime tributário do artigo 38, do Decreto-Lei 1.598/77, é de se concluir que, desde a edição do normativo em questão, quaisquer transferências de recursos pelo Poder Público mantidas em reserva de capital no patrimônio líquido da pessoa jurídica não estarão sujeitas ao IRPJ e à CSLL, encontrando-se derogado o art. 44 da Lei 4.506/64, anteriormente transcrito, dada sua incompatibilidade com o disposto no artigo 38 ora mencionado!

(...)”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Mérito

Definição de Subvenção

Em suma, o cerne da discussão atinge a tributação de recursos oriundos do benefício fiscal de restituição do ICMS, conferidos pelo Estado do Amazonas ao recorrente como subvenção para investimentos.

A grande controvérsia daí decorrente insurge-se da destinação destes recursos e do devido permissivo legal que a respalda, delimitando seu alcance e abrangência.

Trata-se, a subvenção, de um auxílio, uma ajuda pecuniária, dada a alguma instituição, com o claro intuito de que realize ou cumpra seus objetivos. É um instrumento comumente utilizado pelo Poder Público, dirigido às instituições que de alguma forma contribuem para a consecução de interesses públicos.

Em suma, a relação que se estabelece é de reciprocidade, na qual a instituição particular está fazendo às vezes do Estado indiretamente, simplesmente através da realização de seu objeto social, e o Poder Público, em contrapartida, a socorre na otimização de sua finalidade operacional a partir do momento em que esta norteia um interesse da coletividade.

A subvenção pode ter destinações distintas. São duas as possibilidades: i) subvenções para investimentos, que, em linhas gerais, devem ser destinadas a criação de bens de produção e de aplicação financeira ou, de outro modo, a implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos; ii) subvenções correntes, para custeio ou operação, que estão ligadas ao suporte direto dos gastos ligados à atividade da empresa, fazendo frente aos seus custos e despesas operacionais.

Afirmando tais definições, cumpre colacionar os ensinamentos brilhantemente apontados por Reinaldo Pizolio:

“(…)

No que tange à sua conceituação, a palavra subvenção encontra sua origem etimológica no latim, em subventio, de subvenire, que significa socorrer, ajudar, auxiliar.

(…) a subvenção não apresenta nada de extraordinário, constituindo-se, antes, em relevante instrumento à disposição do Poder Público, para que este possa estimular determinadas atividades, operações e empreendimentos que encontram sua razão de ser na satisfação de determinados interesses públicos.

Dessa forma, a subvenção, na qualidade de instrumento viabilizador de interesses públicos, submete-se a regime jurídico próprio e pode comportar variados critérios de eleição para sua efetivação, sem que isto implique o desvirtuamento do instituto jurídico. Com efeito, a subvenção, que pode ser concedida pela União, pelos Estados e pelos Municípios, atende à necessidade de se fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial.

As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas.

(…)”

(Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Artigo in Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.)

Ressalte-se, neste momento, que a posição do presente julgador se afasta completamente da aproximação ordinariamente feita por parte da doutrina e jurisprudência entre o conceito de subvenção e o de doação.

Enquanto este último perfaz um contrato de gratuidade/liberalidade, em que se pesa a inexistência de qualquer ônus ou encargo por parte do donatário, e, assim, a prevalência de uma vontade unilateral, o primeiro pressupõe uma contraprestação por parte do subvencionado (beneficiário), que em reação aos recursos a ele destinados, deve minimamente se comprometer a otimizar a concretização de seu objeto social.

Por óbvio, a subvenção instala um regime jurídico específico, que, desta forma, guarda certas particularidades, o distanciando de um contrato bilateral típico, em que há um acordo de vontades entre as partes regido por certa proporcionalidade.

O que se vê é uma obrigação prevalecente, a consecução do interesse público, e por isso a necessidade de que ambas as partes a esta se submetam, ainda que em graus diferentes de comprometimento.

Em suma, o interesse público tem a força de ditar a vontade das partes, afastando-o da caracterização tanto de um contrato unilateral de doação, quanto o de um contrato bilateral ordinário. Vigora intocável o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado neste caso.

No entanto é possível firmar-se o entendimento inequívoco de que existem duas vontades e obrigações no contrato de subscrição, uma por parte do Poder Público, a fonte dos recursos e veículo de seu interesse, e outra por parte do subvencionado, o receptor dos recursos e o concretizador do mesmo interesse público.

O Estado encontrou no objeto social de certas instituições privadas a materialização fática de seus interesses maiores. Há, então, na figura do beneficiário a responsabilidade de concretização do interesse público, sob pena de perda do auxílio do Estado via subvenção.

Adiantou-se anteriormente que rege o caso em tela uma suposta subvenção para investimento, cujos recursos são oriundos da redução de ICMS (benefício fiscal) concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Da forma como este contrato se estabelece, por exemplo, se confundem as repercussões econômicas da subscrição, da contraprestação do subvencionado e da atividade deste último, entre as vontades e obrigações das duas partes contratantes.

Firma-se uma relação cíclica que evidencia tal confusão: quanto melhor o desempenho operacional da instituição (quanto mais vendas), maior a monta proveniente da redução de ICMS, maior os recursos da subvenção para investimento, maior o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, maior o fluxo de benefícios econômicos futuros e, assim, finalmente, melhor o desempenho operacional para os próximos períodos. E assim sucessivamente. O benefício está, portanto, condicionado às vendas e, assim, à otimização das vendas indiretamente.

Neste contexto, quanto melhor o desempenho da entidade, maior o atendimento ao interesse público e a sociedade. Ambas as partes visam o mesmo fim e colhem

dos mesmos frutos, sendo que a idealização e surgimento partem do Poder Público e os meios cabem a instituição privada.

Torna-se cristalino que há uma certa complexidade na forma como este contrato se constrói, em que se dificulta a separação exata entre a esfera pública e a esfera privada e o atendimento específico dos interesses de cada uma. Deve, conquanto, restar demonstrado de forma irretorquível que existem duas vontades e duas obrigações, o que de pronto descaracteriza um contrato de doação.

Espera-se uma reação do contribuinte no sentido de ao menos visar benefícios econômicos futuros (subvenção para investimento) ou otimizar seus resultados (subvenção corrente), sob pena de comprometer de maneira direta sua própria atividade, e consequentemente, seu dever de atendimento ao interesse público.

Tratamento legal

Superado este ponto, passa-se a analisar o tratamento legal expresso conferido a cada espécie de subvenção, especialmente no que concerne ao seu reconhecimento contábil e, consequentemente, ao cômputo ou não dos recursos na determinação do lucro real.

Quanto a subvenção para investimento, a redação do art. 443 do RIR/99 e do §2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1598/77 tornam patente a obrigatoriedade de exclusão desta do lucro real, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL:

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38. §2º e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

(...)

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

(...)”

“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:

(...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

(...)”

De modo oposto, as subvenções correntes são computadas no lucro real, integrando a receita bruta operacional, de acordo com inciso IV, do art. 44 da Lei nº 4506/64 e inciso I, do art. 392 do RIR/99, *in verbis*:

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

“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);

Há nitidamente uma diferenciação quanto ao tratamento fiscal conferido as duas espécies de subvenção, que acabam por refletir a destinação específica conferida aos recursos na entidade e o conseqüente reconhecimento contábil exigido pelo legislador.

Inversamente, a relação que se impõe, então, é no sentido de que a destinação dos recursos dentro da entidade ditará o tratamento contábil e, assim, o fim tributário dado a cada subvenção. O legislador claramente condiciona o cômputo ou não no lucro real a uma contabilização específica.

Tratamento contábil

Analisando as exigências e condicionantes do legislador no que concerne a seara contábil, escancara-se a *mens legis*, a verdadeira essência de uma subvenção: sua natureza de auxílio e uma contraprestação direta ao interesse público.

Deve-se deixar claro, inicialmente, que a subvenção para investimento não enseja uma isenção fiscal, mas seu reconhecimento contábil é que naturalmente exclui os recursos do cômputo no lucro real.

Ora, isenção fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, o nascimento da obrigação tributária e somente depois a dispensa legalmente estabelecida do pagamento do tributo.

No caso da sistemática que permeia a subvenção para investimento sequer ocorre o fato gerador, os recursos devem ser contabilizados em conta de reserva de capital e não devem transitar pelo resultado. Há uma transferência de capital.

À título elucidativo, professora Eliseu Martins acerca da definição da conta em que devem ser alocados os referidos recursos: “As reservas de capital são constituídas de valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo resultado como receitas, por se referirem a valores destinados a reforço de seu capital, sem terem como contrapartidas qualquer esforço da empresa em termos de entrega de bens ou prestação de serviços. (...)” (Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2010. P. 349). Veja que trata-se de um reconhecimento que necessariamente não está atrelado diretamente a atividade operacional da empresa.

Sua contrapartida, portanto, não deve ter qualquer relação direta com a atividade core da empresa, mas sim com a estrutura econômica e financeira que garantirá o fluxo de benefícios econômicos futuros.

De outro modo, o reconhecimento contábil do débito correspondente deve ser alocado em um ativo que não impactará no resultado naquele momento, vedando qualquer possibilidade de caracterizá-lo como uma receita operacional.

As definições contidas no CPC 00 são essenciais neste contexto. O ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.

As receitas, por sua vez, são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido.

A assertiva que se atinge é no sentido de que os recursos da subvenção para investimento devem ser creditados em conta do patrimônio líquido específica, qual seja, reserva de capital, e assim debitados em conta do ativo, de modo que este último não reflita diretamente qualquer aumento de benefícios econômicos no período contábil equivalente, ou seja, não provoque qualquer impacto no resultado da empresa.

Veja que o reconhecimento contábil estabelecido pela lei naturalmente impossibilita o trânsito dos recursos da subvenção do investimento pelo resultado, o que automaticamente exclui-os do cômputo no lucro real e, assim, da incidência do IRPJ e CSLL.

O que o legislador fez foi exatamente adequar as melhores práticas contábeis à finalidade essencial que intentava. O próprio signo “investimento”, definindo uma destinação específica à subvenção, já daria conta de conduzir e compulsionar tal reconhecimento contábil. Mas o legislador foi além, para minar as possibilidades de uma destinação diversa, ao firmar a necessidade de contabilização em conta de reserva de capital, que, como visto, não pode ter como contrapartida qualquer esforço visando a otimização da atividade operacional da entidade.

Portanto não há como se supor uma isenção fiscal, mas apenas uma adequação das práticas contábeis a destinação conferida pelo legislador, que naturalmente impactam na não incidência tributária.

Neste sentido, cumpre colacionar passagem do Acórdão nº 1101000.901 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Ilustre relator José Ricardo da Silva:

“(...) Com efeito, Souto Maior Borges (...) salienta que: “A subvenção é um ato translativo de domínio, que implica sempre um “dare”, enquanto a isenção não implica aquisição alguma, implicando, ao contrário, um “non dare” (ob. cit.).

Subsequentemente, explica: “Nesse ponto da exposição, a análise jurídica adentra-se na radical distinção entre isenção tributária e subvenção financeira. Com efeito, enquanto a isenção tributária opera dentro do campo material do princípio de legalidade tributária.... explicitado pelo Código Tributário Nacional (art. 97, VI, e 175, II), a subvenção financeira está claramente excluída desse âmbito. Tanto que dela não cogita o Código Tributário Nacional” 41-42/44-54).(...)”

A lei ainda impõe alguns condicionantes para o tratamento contábil a ser conferido, uma vez registradas como reserva de capital: i) não distribuição aos sócios; ii) utilização para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social; iii) absorção de superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Quanto a subvenção corrente, o cenário contábil é diametralmente oposto. O legislador é certo ao estabelecer que a destinação dos recursos impactará diretamente no resultado da empresa e, assim, deve ser reconhecido como receita bruta operacional. Há a imposição legal de reconhecimento contábil destas subvenções como receita operacional.

O confrontamento é dirigido aos custos e despesas operacionais e, portanto, guarda relação frontal com a atividade da entidade. Em suma, os recursos públicos são destinados a financiar a otimização dos resultados da instituição privada. Perfazem aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos. Nítida se torna, então, uma transferência de renda.

Desta forma, a subvenção corrente deve ser reconhecida como receita ao longo do período, confrontada com as despesas e custos operacionais que intenta compensar. Assim, é fundamental, pelo regime de competência, que a receita seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, no decorrer do período contábil e confrontando com as despesas correspondentes.

Logicamente estas receitas serão computadas no lucro real e são passíveis de incidência do IRPJ e da CSLL.

De todo o exposto, resta claro e evidente que o legislador apenas confirma o tratamento contábil que aos recursos seria logicamente conferido diante da específica destinação que a estes fora atribuída.

O reconhecimento contábil imposto pelo legislador evidencia e reforça a destinação que este buscava no momento de criação da lei. Positiva, portanto, a mens legis.

O tratamento fiscal é uma mera consequência lógica à destinação específica da subvenção e a definição das melhores práticas contábeis. Há perfeita harmonia e sincronia entre as searas tributária e contábil na concretização da *mens legis* e nos efeitos da lei na sociedade, tendo como norte o interesse público, conforme se verá em tópico imediatamente posterior deste voto.

A lógica do sistema

A análise do caso concreto em muito nos auxiliará no entendimento acerca da intenção essencial do legislador e na lógica sistemática por este construída no afã de atingi-la de modo integral.

A origem dos recursos da subvenção de investimentos advém de um benefício fiscal concedido à ora recorrente, respaldado pelas Leis Estaduais n.ºs 1.939/89 e 2.390/96.

A Lei n.º 1939/89 regulamenta a política de incentivos fiscais e extrafiscais nos termos da Constituição do Estado do Amazonas. O art. 2º, § 1º e §2º c/c o art. 6º, caput e § 1º, do referido normativo dispõem especificamente sobre a possibilidade de gozo da restituição do ICMS à empresas industriais, condicionando a concessão do incentivo ao pressuposto de essencialidade da empresa no desenvolvimento do Estado e a certos princípios como a reciprocidade (contrapartida a ser oferecida pela beneficiária) e a transitoriedade (prazo certo).

Cabe ressaltar a aplicação do art. 8º, parágrafo único, que impõe a exigência de apresentação de requerimento por parte da instituição privada, respaldado por projeto de viabilidade técnico-econômico, para o aproveitamento do benefício fiscal.

Já a Lei nº 2.390/96 institui regimes especiais de tributação como mecanismos para interiorizar o desenvolvimento, incrementar as atividades industriais e revitalizar o comércio. Complementa o disposto na lei nº 1939/89 ressaltando a necessidade de atendimento a certos requisitos para o gozo do benefício:

“Art. 6º As empresas industriais instaladas na Zona Franca de Manaus, fabricantes dos produtos atualmente incentivados com restituição do ICMS poderão requerer a aprovação de projeto especial de expansão ou diversificação, observados, cumulativamente aos previstos na Lei nº 1.939, de 27 de dezembro de 1989, os seguintes requisitos:

I – geração de novos empregos diretos ou indiretos e investimentos em ativo fixo, compatíveis com as atividades objeto da diversificação ou implantação;

II – estabelecimento de níveis de remuneração idênticos aos das linhas de produção existentes, para projetos técnico-econômicos de diversificação, conforme dispuser o regulamento;

III – recolhimento, durante todo o período de fruição dos incentivos, em favor da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, na forma e prazo estabelecidos em regulamento, de contribuição financeira em importância correspondente a dez por cento sobre o crédito presumido de que trata o inciso V, do artigo 7º desta Lei.”

Sem dúvidas está-se diante de uma medida extrafiscal adotada por parte do Estado do Amazonas: deixa-se de arrecadar para estimular-se uma determinada área de maneira indireta, de modo que a auto regulação desta poupará a defasagem econômica sentida.

Segundo Geraldo Ataliba “consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionais consagrados.” (ATALIBA, Geraldo. IPTU-Progressividade. Revista de Direito Público (RPD) 93/233).

Quanto à concretude aqui analisada, o Estado do Amazonas visa especificamente o estímulo a ampliação da planta da ora recorrente para a manufatura de telefones celulares, telefones fixos e disjuntores naquela região. Busca-se a concretização do interesse público, manifestado na intenção de promoção de direitos sociais, através do particular, que possui a eficiência, know-how e expertise suficientes para atender tal demanda. Em contrapartida, a restituição de ICMS significa desonerar o contribuinte em certa medida para que este possa otimizar sua produção e assim favorecer a coletividade/sociedade gradativamente.

Conquanto surge, neste contexto, mas não especificamente neste caso, a iminência de ferimento a certos preceitos basilares do ordenamento jurídico, especialmente o princípio da livre concorrência e o princípio da livre iniciativa.

Cria-se, de pronto, um cenário de desequilíbrio em que a empresa favorecida pelo incentivo fiscal parte de uma situação de favorecimento em relação a outras do mesmo segmento de mercado.

A competição torna-se desleal e a livre iniciativa é relativizada quando parte-se do pressuposto de que as empresas do mesmo nicho mercadológico não terão direito a restituição de ICMS (se assim não requererem, ou se seu requerimento for indeferido).

Veja, a livre concorrência possibilita a descentralização do mercado e a apropriação privada dos bens de produção. É uma forma de garantir oportunidades iguais a todos, impossibilitando, pois, o monopólio do poder e buscando a defesa de uma sociedade mais equilibrada.

A livre iniciativa é uma manifestação dos direitos fundamentais que efetiva a afirmação de que o homem não pode realizar-se plenamente enquanto não lhe for dado o direito de projetar-se através de uma realização transpessoal. Aqui a liberdade de iniciativa tem conotação econômica. Equivale ao direito de que todos têm de lançarem-se ao mercado da produção de bens e serviços por sua conta e risco.

O incentivo fiscal implementado garante e efetiva parte dos direitos consagrados na Carta Magna de 88, no mesmo passo em que mitiga e relativiza tantos outros. O interesse público é atendido e ferido em um mesmo ato do Estado. A esfera pública invade a esfera privada ofendendo princípios constitucionais.

Deve-se deixar claro, no entanto, que os efeitos percebidos consideram o benefício fiscal analisado de forma isolada.

A situação muda, no entanto, quando o legislador caracteriza esta restituição de ICMS como uma subvenção de investimento, dando uma conotação diferente a este benefício fiscal, agora sob um novo regime jurídico.

A destinação específica que o legislador atribui aos recursos advindos destes benefícios e o tratamento contábil e tributário consequentes, eliminam tais ferimentos e positivam a neutralidade e equilíbrio da medida perante a sociedade, se levarmos em conta os efeitos pretendidos.

As leis instituidoras do benefício notadamente adotam como premissa para a concessão do benefício a realização de projetos de expansão ou diversificação. Inclusive há referência direta a geração de novos empregos diretos ou indiretos e investimentos em ativo fixo como requisitos para a efetivação concreta destes projetos.

Neste momento é essencial que se estabeleça o preenchimento exato do art. 38, § 2º, caracterizando esta restituição de ICMS como uma subvenção para investimento diretamente destinada a ora recorrente. A condição para existência do benefício fiscal e, assim, para a concretização do interesse público, é a implementação de projetos de expansão ou diversificação, estando em total alinhamento com a condição de existência de uma subvenção para investimento, qual seja, o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O restabelecimento da situação de desequilíbrio gerado pela concessão do benefício fiscal perante as demais instituições privadas, se dá no momento de caracterização dos recursos dali advindos como uma subvenção para investimento. A partir daí estabelece-se a relação em que o beneficiário deve se aliar ao Estado de maneira direta na busca pelo interesse público. A relação jurídica que se inaugura coloca o beneficiário em situação diversa da do mercado, com ônus de ter que cumprir com o interesse público, quando o restante das empresas privadas não o tem.

Portanto, os benefícios fiscais exclusivamente concedidos são confrontados com a obrigação também exclusiva de concretizar o interesse público. Estabelece-se aí situação em que não há vantagem alguma por parte do beneficiário (subvencionado) em relação a outras empresas do mesmo nicho mercadológico.

No entanto, a subvenção (auxílio), no caso como ora se delinea (para investimento), não pode ser diretamente vinculada a atividade da empresa, o que cria um novo desequilíbrio.

O retorno que o Estado espera na concretização de sua medida extrafiscal deve provir de um reflexo direto da atividade operacional da empresa; mas o primeiro (Estado) não pode fornecer recursos que impactem diretamente nos resultados da última (a empresa beneficiária), sob pena de ofensa à livre concorrência e a livre iniciativa. Ora o Estado estaria contribuindo diretamente com a lucratividade de uma empresa privada, de modo individualizado.

Como o Estado espera uma melhora na atividade operacional, mas não pode atuar diretamente sobre esta, atua indiretamente, através dos investimentos. Mas isso acaba por gerar um desequilíbrio financeiro/econômico para o contribuinte, que recebe recursos somente para a implementação de seu ativo permanente, mas deve necessariamente apresentar resultados bons, ou seja otimizar a sua atividade operacional, para fazer sentido o benefício e a intenção do legislador na busca pelo atendimento ao interesse público.

O que irá mitigar este desequilíbrio prejudicial ao contribuinte, então, será o reconhecimento contábil e o conseqüente tratamento tributário conferido às subvenções para investimento, que notadamente desoneram o contribuinte através do não pagamento de IRPJ e CSLL. Restabelece-se assim o equilíbrio e suaviza-se o impacto da vigência plena do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Desta feita, o que o legislador busca, ao determinar a contabilização como reserva de capital, é reforçar a obrigatoriedade de uma contrapartida que não esteja diretamente vinculada a atividade operacional da empresa, para não impactar no resultado da empresa e assim desonerar o contribuinte de pagar os impostos que incidem sobre o lucro. Somente desta forma a mens legis será efetivada concretamente, ou seja, se estabelecerá o equilíbrio entre as partes envolvidas na incumbência de atender os interesses da coletividade.

De outro modo, quando estamos a falar das subvenções correntes, o auxílio é direto na atividade da empresa, o que contribui para a formação de seus resultados e de seu lucro. Aquela situação de desequilíbrio que coloca em xeque o princípio da livre iniciativa e da livre concorrência volta à tona. O Estado está contribuindo diretamente para o resultado de um particular, o que revela uma desigualdade de tratamento e assim a ofensa a referidos princípios. Para tanto, novamente o reconhecimento contábil e conseqüentemente o tratamento fiscal garantem o restabelecimento do equilíbrio.

Desta forma a subvenção corrente deve ser contabilizada no resultado, pois confrontará diretamente custos e despesas que estão diretamente ligados a atividade da empresa. O que trará de volta o equilíbrio financeiro, então, será a oneração do contribuinte no pagamento dos impostos sobre o lucro.

Veja, são caminhos opostos, mas ambos contam com o cuidado do legislador em atender sua intenção essencial: sem onerar excessivamente nenhuma das partes.

Engessando a arbitrariedade da destinação das receitas a bel-prazer do beneficiário; e visando o atendimento ao interesse público alicerçado pela harmonia entre as melhores práticas contábeis e o ordenamento jurídico com um todo.

Desenha-se um sistema de maneira sincrônica e perfeita para consagrar preceitos constitucionais instrumentalizadores da justiça, paz e bem-estar social.

Qualquer interferência neste sistema gera um desequilíbrio que o desnatura por completo.

O PN CST nº 112/78 e o caso concreto

O Parecer Normativo CST nº 112/78 visa tão somente elucidar a harmonia deste sistema, evidenciando especificamente a aresta contábil e desta extraíndo o melhor entendimento quanto ao reconhecimento dos recursos destinados ao contribuinte sob o pressuposto de aplicação destes em finalidade previamente delimitada.

Tal normativo institui que a subvenção para investimento apenas terá sido aplicada na implantação ou expansão do empreendimento econômico se houver comprovação documental de utilização dos recursos concedidos pelo Poder Público na aquisição de mercadorias e direitos destinados à instalação ou expansão de empreendimento econômico, ou seja, em bens do ativo permanente.

A conta de ativo permanente representa bens e direitos que dificilmente serão transformados em dinheiro, que não serão vendidos, mas serão utilizados como meio de consecução indireta dos objetivos operacionais da empresa.

Tratam-se, portanto, de ativos realizáveis a longo prazo, recursos aplicados em todos os bens ou direitos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento. O Ativo Permanente era composto de subgrupos: Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido. A partir de 04.12.2008 tal terminologia foi extinta pela MP 449/2008, passando a integrar o Ativo Não Circulante.

Ora, diante de todo o exposto em parte precedente deste voto, o parecer normativo apenas busca determinar expressamente um reconhecimento contábil iminente e óbvio.

Quando tratamos de subvenção para investimento há a necessidade de um lançamento em reserva de capital e, assim, como contrapartida a inequívoca destinação a conta do ativo que não impacte diretamente no resultado da empresa naquele período contábil. O signo que demarca a espécie de subvenção em tela, “investimento”, e sua destinação específica delimitada apenas reforçam um dever incontestado de contabilização dos recursos na Conta do Ativo Permanente.

Ainda há que se mencionar a própria essência do benefício em tela, que expressamente traz como requisito para a concessão e gozo, a remessa dos valores equivalentes a restituição do ICMS para projetos de expansão ou diversificação, concretizados por investimentos em ativo fixo.

Portanto as delimitações do Parecer Normativo e da própria legislação veiculadora do benefício fiscal engessam parte dos recursos recebidos pelo beneficiário ao destino específico que o legislador a estes conferiu, para fazer valer o interesse público e o bem-estar da sociedade.

Como dito, a desarmonia entre a destinação e o reconhecimento contábil desta iria desnaturar o benefício.

Ocorre que, a par de algumas interpretações a meu ver equivocadas delineadas pelo ora recorrente, não houve, por parte do mesmo, qualquer ato que colocasse em xeque tal sincronicidade do sistema.

Pelo contrário, a autuação apoiou-se, em parte, por definições do PN nº 112/78 que me parecem descabidas se analisarmos a sua aplicação fática e concreta. Neste ato a fiscalização desafiou a harmonia perpetrada pelo legislador quanto a sistemática de uma subvenção para investimento.

A exigência de concomitância entre a percepção da subvenção e a aquisição de bens do ativo fixo é o propulsor da controvérsia.

O entendimento, então, do presente julgador, é o de que não soa harmônico exigir a concomitância, mas apenas uma vinculação total e absoluta entre o montante recebido (restituição de ICMS – subvenção para investimento) e o montante destinado a expansão e diversificação do empreendimento econômico (Conta de Ativo Permanente – investimentos de fato) ao final do prazo de concessão do benefício. Vinculação esta não dos recursos recebidos propriamente ditos, mas do dever do beneficiário em investir em projetos de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos em idêntica medida aos benefícios a ele concedidos.

O objetivo do benefício fiscal é exatamente o de proporcionar o atendimento ao interesse público e, neste caso específico, de interiorizar o desenvolvimento, incrementar as atividades industriais e revitalizar o comércio no Estado do Amazonas. O beneficiário, subvencionado, está, então, vinculado a este interesse do Estado e da coletividade, representado, em valores monetários, pelo montante de ICMS a este restituído.

O que deve se exigir do contribuinte é que este destine recursos ao ativo imobilizado e a expansão de sua planta exatamente nos limites dos recursos recebidos. A trestinação dos valores individualmente restituídos de ICMS não o faz perder o benefício, mas sim a ausência de atendimento a finalidade do legislador, qual seja, a não concretização do interesse público uma vez estando a este vinculado.

Em outras palavras, a origem dos recursos destinados a expansão do empreendimento pode ser diversa da subvenção para investimento, da mesma forma que os recursos da subvenção para investimento podem ser destinados a outra finalidade na entidade. O que se impõe, indiscutivelmente, é a necessidade de alimentação do ativo permanente exatamente no montante referente ao valor recebido de subvenção para investimento, independente da origem desta alimentação.

A harmonia do sistema restará mantida se, ao final do prazo de concessão do benefício a conta de subvenção para investimentos bater com a conta do ativo permanente. A intenção do legislador será concretizada.

Até a data limite de aplicação dessas verbas, não há como imputar qualquer tipo de responsabilidade sobre o contribuinte, uma vez devidamente cumpridos os requisitos legais.

Esse prazo é concedido e deve ser respeitado justamente pelo fato de que seria impossível realizar qualquer tipo de investimento fazendo-se o confrontamento de contas imediato e individualizado entre os créditos da subvenção recebidos e eventuais investimentos.

De fato, seja qual for o destino a ser dado nas verbas decorrente do benefício, é necessário passar por um período de “acumulação” dos benefícios decorrentes das subvenções para que se possa levantar recursos para fazer qualquer tipo de ampliação ou investimento na indústria.

O contribuinte comprovou em fls. 16 a 19 a devida aplicação dos recursos advindos da restituição de ICMS em conta de reserva de capital (especificamente através do RAZÃO DA CONTA 3270200000 - RESERVA DE SUBVENCOES).

Também comprova a aplicação de recursos no ativo imobilizado através dos razões da conta dos anos de 2002 a 2005. Há de fato uma discrepância entre o valor relativo a restituição do ICMS (subvenção para investimento) recebido em 2003 (R\$ 116.911.471,48) e o total de recursos dispendidos na constituição do ativo imobilizado no mesmo ano-calendário (R\$ 36.385.009,30).

No entanto, tal fato, que inclusive permeou a presente autuação, não é suficiente para evidenciar o desvio de finalidade das subvenções, que podem ter sido utilizadas no financiamento do ativo imobilizado em anos subsequentes.

De fato o contribuinte comprovou que as aquisições de bens para o ativo permanente, entre 2002 e 2005, atingiram o valor de R\$189.426.282,47.

É óbvio que no ano seguinte a 2003 houve outra injeção dos valores restituídos de ICMS e assim se deu e se dará até o final do prazo do benefício desde que o contribuinte vá dando sinais de que de fato está investindo em projetos de expansão e diversificação, sob pena de perda da concessão do benefício.

É necessário, então, que haja um controle dos recursos recebidos e dos valores dispendidos no ativo imobilizado, para se apurar ao final do prazo de concessão do benefício se as contas batem.

Logicamente o contribuinte não pode acumular todos os valores recebidos para somente ao final do prazo de concessão do benefício resolver realizar os investimentos. No entanto deve haver uma proporcionalidade temporal e material regida sempre pelas diretrizes da mens legis.

Explica-se.

A intenção essencial do legislador é o interesse público, manifestado especialmente no desenvolvimento socioeconômico do Estado do Amazonas neste caso. Deste modo, se o contribuinte está minimamente garantindo o desenvolvimento a cada ano e comprovadamente está desenvolvendo projetos e dispendendo recursos na implantação de seu imobilizado a *mens legis* está sendo atendida, ou seja, o legislador vê a concretização fática de sua intenção.

A exigência que se faz, reafirma-se, é que ao final do prazo concessivo a conta de reserva de capital (subvenção para investimentos) não seja de forma alguma mais expressiva do que a conta do ativo permanente. A recíproca pode ser verdadeira, mas não interessa para a presente discussão.

O CARF vem decidindo neste sentido em julgados recentes:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, a lei estadual promotora do incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa anterior do programa de incentivos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador

foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o dinheiro não precisa ser carimbado. Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação. Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal.

(Acórdão nº 1102001.203 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 24 de setembro de 2014) e (Acórdão nº 1102001.318 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 24 de março de 2015)

Apenas como reforço ao posicionamento defendido, segue trecho do acórdão nº 1102001.203:

“(…) Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado.(…)”

A flexibilidade e proporcionalidade que se espera da destinação dos recursos, voltando o olhar especialmente ao prisma do contribuinte, está ligada a estruturação e planejamento de investimentos a longo prazo. O que se visa com esse planejamento é a otimização do atendimento à intenção do legislador.

As palavras do contribuinte são pontuais neste albor:

“(…)”

72. Ora, ao se analisar as disposições de todo e qualquer projeto técnico de implantação e/ ou diversificação de uma planta ou

linha de produção, nota-se a existência de um rígido cronograma de investimentos, o qual sempre é objeto de estudos de viabilidade econômica, com o intuito de assegurar a exequibilidade dos projetos.

73. É absurdo imaginar que companhias do porte da Recorrente poderiam, simplesmente, gastar os recursos recebidos do Poder Público, sem qualquer critério, na medida em que esses sejam percebidos.

74. Certo é que para a correta e oportuna aplicação dos recursos é necessária a elaboração de um planejamento a médio e longo prazo, de forma a permitir que os investimentos realizados apresentem os níveis de eficiência, funcionalidade e rentabilidade pretendidos.

75. Sem uma política séria nesse sentido, correr-se-ia o risco da realização de investimentos que não trariam qualquer benefício/retorno tanto ao contribuinte quanto, o que é muito pior, ao próprio Estado, impedindo de plano a concretização dos objetivos que cercam a concessão de incentivos fiscais.

(...)”

Não é possível, portanto, atribuir ao período de 2003 a ausência de atendimento a *mens legis* a ponto de descaracterizar a subvenção para investimento para aloca-la como uma subvenção corrente, e a partir disto autuar o contribuinte sobre a ausência de pagamento de IRPJ e CSLL. Tal autuação não guarda a referida proporcionalidade.

Houve uma contraprestação do contribuinte no sentido de atender ao interesse público. Cumpriu com todos os requisitos legais para caracterizar a restituição do ICMS como uma subvenção para investimento e assim afirmar a impossibilidade de incidência dos impostos incidentes sobre o lucro, quais sejam, IRPJ e CSLL.

Enquanto não comprovado o contrário ou finalizado o prazo legal para aplicação da subvenção, não é possível a autuação do contribuinte, uma vez que ainda estão devidamente cumpridos os requisitos legalmente estabelecidos.

Em raciocínio inverso, uma autuação de IRPJ e CSLL neste contexto deve pressupor ou a perda do benefício durante o seu gozo ou uma análise em fase final da concessão do benefício, notadamente quando houver uma discrepância entre todos os valores recebidos e os valores destinados pela entidade privada.

O enfoque em um ano específico não é suficiente para embasar a autuação e eivá-la de veracidade e certeza.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, redator designado.

Inobstantes as valiosas considerações do ilustre conselheiro relator, o colegiado, por maioria de votos, divergiu do entendimento de que os recursos oriundos do benefício fiscal da restituição de ICMS contabilizados na conta de reserva de subvenções caracterizaria subvenções para investimento.

Para o relator, a recorrente cumpriu com todos os requisitos legais para caracterizar a restituição do ICMS como uma subvenção para investimento. Não foi essa, contudo, a conclusão a que chegou esta Turma Ordinária.

Com efeito, predominou o entendimento de que a contribuinte não se desincumbiu do mister de comprovar por meios hábeis e idôneos a vinculação efetiva e necessária dos recursos da subvenção ao investimento realizado ou a se realizar, conforme definido pelo órgão concessor do benefício, prevalecendo a tese de que os benefícios fiscais recebidos não se enquadram como subvenções para investimento, como abaixo conduzo o meu voto.

A subvenção em apreço foi concedida à recorrente sob a modalidade de incentivo fiscal de restituição de ICMS, com fundamento no Decreto nº 16.259, de 04 de outubro de 1994, do Governador do Estado do Amazonas (e-fls. 224).

Esse Decreto como o Decreto nº 18.554, de 10 de fevereiro de 1998 (e-fls. 227) e os Laudos de Inspeção (e-fls. 225/231) são atos que concedem o benefício fiscal como incentivo à produção de determinados produtos.

Sobre o tema das subvenções, em 1978, o 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, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

(...)

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.

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.

Passando à análise do caso concreto, vejo-me forçado a concluir que não se vislumbram nos referidos dispositivos da legislação do estado do Amazonas a vinculação e a estrita correspondência entre os benefícios financeiros concedidos e o destino desses recursos. Ao contrário, os decretos concessivos concedem o benefício fiscal como incentivo à produção de determinados produtos e não faz referência à implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

A comprovação de aquisição de bens do ativo permanente no ano-calendário de 2003 não são suficientes para caracterizar a subvenção recebida como de investimento à luz da legislação do IRPJ, haja vista que a subvenção aqui tratada tem natureza de custeio.

Sobre o tema, posicionou-se com muita clareza a decisão de piso, fls. 164:

2.3 DA COMPROVAÇÃO DO INVESTIMENTO

Nesse contexto, a recorrente alega que, pela análise dos documentos de concessão do incentivo fiscal (Laudos de Inspeção e Decretos Concessivos - doc 4) com a movimentação do saldo do ativo permanente (doc 5), resta claro que os recursos do benefício do ICMS foram aplicados na expansão da planta da impugnante.

Ocorre que os Laudos de Inspeção e Decretos Concessivos, a que se refere a recorrente (fls. 22-29 do Anexo I), concedem o benefício fiscal como incentivo à produção de determinados produtos. Nestes termos, a subvenção proporcionada pela legislação do ICMS do estado do Amazonas à recorrente revela-se ter natureza de incentivo fiscal de custeio da produção, e, não, de investimento, pois não faz nenhuma referência à implantação ou ampliação do parque produtivo da recorrente.

Logo, os recursos derivados dessa subvenção devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica, nos termos do art. 392, inciso I, 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. -14. inciso IV);

Outrossim, como já assinalado anteriormente, o mero incremento das contas do ativo permanente não assegura a vinculação desses recursos à subvenção fiscal. O que é até despiciendo, no caso concreto, visto que a subvenção aqui tratada tem natureza de custeio de produção.

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Os mesmos fundamentos aqui expostos aplicam-se no tocante ao auto de infração da CSLL que consta do presente processo administrativo, tendo em vista que a referida infração também é reflexa dos mesmos fatos.

Por todo o exposto, NEGÓ provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado