



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

Processo nº 10380.009931/2004-31
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.085 – 1ª Turma
Sessão de 21 de janeiro de 2015
Matéria Reduções de ICMS. Subvenções.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado M DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará e do Rio Grande do Norte, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. As subvenções para investimentos devem ser registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/03/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/03/2015

por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

O

Impresso em 18/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, VALMIR SANDRI, VALMAR FONSECA DE MENEZES, KAREM JUREIDINI DIAS, LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Conselheiro Convocado), ANTÔNIO CARLOS GUIDONI FILHO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado) e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls.842/861), interposto pela Fazenda Nacional, em 06/05/2008, contra decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, e por divergência jurisprudencial, com fundamento no art. 7º, incisos I e II, respectivamente, e art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

2. A Recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 101-96.416, sessão de 07 de novembro de 2007, por meio do qual os membros da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (1ºCC), assim acordaram: *"por unanimidade de votos, NÃO CONHECER dos documentos apresentados após o início do julgamento e rejeitar a preliminar de decadência; no mérito: 1) Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso quanto a matéria subvenção, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator) e Antonio José Praga de Souza; 2) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso quanto a matéria "projeto de modernização"; 3) Por unanimidade de votos, DAR provimento quanto a exclusão da CSL no lucro da exploração; 4) Por unanimidade de votos, apartar a exigência da multa de ofício isolada para que seja julgada em conjunto com o Processo nr. 10380.008521/2004-73. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado".*

3. A Fazenda Nacional alega divergência jurisprudencial entre Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes em relação ao tratamento dado ao lucro da exploração e à aplicabilidade da multa prevista no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9430/1996. Alega, também, contrariedade à lei em relação a questão das subvenções, da seguinte forma:

"A análise dos contratos de mútuo firmados pelo Recorrido demonstra que os recursos percebidos não podem ser classificados como subvenção para investimento, logo não podem ser excluídos da apuração do lucro real.

Portanto, verifica-se que a decisão ora impugnada contraria os arts. 392 e 443 do RIR/99, já que há falta de adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, de rendimentos auferidos a título de subvenção para capital de giro."

4. Por meio do Despacho 101-212/2008 (fls.863/865), de 10/07/2008, o Presidente da 1ª Câmara do 1ºCC reconheceu a tempestividade e:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/03/20

15 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

O

a) NEGOU seguimento ao Recurso Especial em relação à suposta divergência jurisprudencial, por entender que *"a Recorrente deixou de efetuar o devido cotejo analítico"* e *"que a Recorrente não atendeu requisito indispensável ao seguimento do apelo, isto é, deixou de demonstrar, fundamentadamente, o pretendido dissídio jurisprudencial. Ou seja, deixou de realizar o necessário cotejo analítico entre as decisões postas em confronto"*;

b) DEU seguimento ao Recurso Especial em relação a suposta contrariedade à lei, isso *"porque a câmara entendeu por maioria que eram sim subvenções para investimentos e por isso poderiam ser excluídos da apuração do Lucro Real"*.

5. Inconformada, a Fazenda Nacional, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 29/08/2008, AGRADO (fls.867/869) em face do Despacho 101-212/2008 (do qual tomou ciência em 28/08/2008), com fulcro no art. 17 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

6. O Despacho nº 9101-2010.197 (fl.878/878-v), de 20/10/2009, declarou a tempestividade do Agrado, nos termos do §1º do art. 17 do RICSRF, mas o REJEITOU, confirmando o despacho agravado, ao asseverar que *"não cabe ao presidente da câmara recorrida "detectar" a divergência. O Recorrente deve fundamentá-la, confrontando as razões de decidir dos arestos"*. Também registrou que o referido despacho *"é definitivo na esfera administrativa e não comporta qualquer tipo de recurso, sejam embargos ou pedido de reconsideração, dentre outros, cabendo à Secretaria da 1ª. Seção de Julgamento do CARF verificar o adequado prosseguimento do processo"*.

7. O contribuinte interpôs, em 15/01/2010, Embargos de Declaração (fls.891/908) e Contra-razões (fls.911/919) ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, tendo em vista sua intimação em 11/01/2010 (fl.890).

8. Através do Despacho nº 1101-00.167 (fls.936/942), de 02/07/2012, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento (SeJul) do CARF, os Embargos de Declaração foram admitidos nos termos propostos. Por meio do Acórdão nº 1101-000.974, de 09/10/2013, os membros do citado colegiado, por unanimidade de votos, conheceram dos Embargos de Declaração e deram-lhe provimento.

9. Em resumo, chega a esta Câmara Superior o Recurso Especial da Fazenda Nacional por contrariedade a lei contra decisão não-unânime de Câmara, quanto a natureza das subvenções em apreço, se de custeio ou de investimentos. Os Embargos de Declaração e o respectivo Acórdão deles decorrentes trataram de questão diferente da que sobe a CSRF e não têm influência na discussão da parte subsistente do Recurso Especial.

10. A Fazenda Nacional tratou dos fundamentos para a reforma do acórdão recorrido às fls. 845 a 853 do Recurso Especial. Por sua vez, o Contribuinte, em sede de Contrarrazões, levantou preliminar de não conhecimento (fls.913/914), onde defendeu que a fundamentação a sustentar a alegada contrariedade à lei foi toda fundada e amparada na decisão de 1ª instância, que, por sua vez, foi *"manifestamente rechaçada pelo v. acórdão recorrido"*, tendo esta e seus argumentos sido enfrentados e julgados em instância própria; e, no mérito, sustentou o não provimento do recurso às fls. 914 a 918.

11. Feito esse breve histórico do processo, por bem descrever os fatos, adoto, com algumas modificações para maior clareza, o bem detalhado Relatório do acórdão recorrido, elaborado pelo Conselheiro Valmir Sandri, na parte que interessa a esta Excelsa Câmara:

M. DIAS BRANCO INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA., já qualificado nos autos, recorre a esse E. Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, que, por unanimidade de votos julgou procedente os lançamentos efetuados a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 04/15) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 16/27), relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1999 a 2002, ...

Referidas autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias efetuado no estabelecimento da Contribuinte, onde a fiscalização constatou falta de adição, para fins de determinação do lucro real, de rendimentos auferidos a título de subvenção para capital de giro, não incluídos na apuração do lucro líquido referentes aos anos-calendário de 1999 a 2002, bem como ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, da CSLL do ano-calendário de 2000.

...

Devidamente notificada dos lançamentos, impugnou o feito em 30.11.2004 (fls. 131/159), onde contestou integralmente as exigências.

À vista de sua Impugnação, a 4a. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos.

Inicialmente a decisão recorrida fez um breve histórico acerca das subvenções que a empresa celebrou com a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o Banco do Estado do Ceará S/A. (BEC Contrato de Mútuo de Execução Periódica - PROVIN/BEC-CONTRATO 440070/4 (fls. 48/61) - FDI/PROVIN-33.0321 (fls. 63/66) - AGN/PROADI 2004/017 - repasse do Contrato PROADI 99/04), asseverando que pela Cláusula Primeira dos Contratos de Mútuo firmados pela empresa com o Governo do Estado do Ceará (itens 1.3 e 1.4), verifica-se que os recursos decorrentes do empréstimo contratado destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da Recorrente. Por outro lado, do Contrato de Mútuo firmado pela empresa com o Governo do Estado do Rio Grande do Norte, vê-se que os recursos financiados destinam-se à formação de seu ativo, não especificando, contudo, o grupo de ativo a que estes poderiam ser alocados.

Sendo assim, esclarecem os julgadores que o cerne do litígio reside em saber se se tratam tais recursos de subvenções de capital, como considerou a fiscalização, ou subvenções para investimento, como aduz a contribuinte em sua defesa.

Ressaltaram que o tratamento tributário das subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, está determinado nos artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

Dessa forma, as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada, enquanto que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, segundo se pode concluir da leitura dos referidos artigos do RIR/99. Entretanto, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que satisfeitas as condições exigidas no art. 443 do RIR/99.

Os julgadores transcreveram também o Parecer Normativo CST nº 112/78, editado com o objetivo de analisar o tratamento fiscal das subvenções, face às disposições da Lei nº 4.506/64, art. 44, IV e do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 38, §2º.

Observaram que no item 2.12 do referido Parecer Normativo, as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, devem apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos.

Verificaram que no caso dos Estados do Ceará e do Rio Grande do Norte, a lei estadual que autorizou o pagamento do financiamento com desconto de até 75% (CE) ou até 99% (RN), não dispôs sobre a obrigatoriedade de que os recursos decorrentes de tal benefício fossem destinados a investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

Consignaram que uma das características do financiamento beneficiado concedido pelo Governo do Estado do Ceará é a destinação para aplicação em investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente. Com efeito, os incentivos, ora em análise, provenientes do PROVIN e PROADI, tratam de colocar à disposição da empresa beneficiária recursos que serão cobrados, que farão parte de uma obrigação de pagamento, portanto, exigível, que fará parte do passivo da empresa.

Prosseguiram afirmando que os incentivos fiscais tratam, a princípio, da concessão de um financiamento em determinado instante (ingresso de recursos com a contrapartida da exigibilidade), e num segundo instante, que será o do pagamento das parcelas do dito financiamento em que ocorre um desconto, que poderá chegar até aos 75% (setenta e cinco por cento) no Estado do Ceará ou 99% (noventa e nove por cento) no Estado do Rio Grande do Norte, incluindo, o principal e juros (dispensa da cobrança de um percentual, ou melhor dizendo, a anulação da exigibilidade).

Verificaram os julgadores que segundo se deflui dos Contratos de Mútuo firmados pelo fiscalizado, os recursos do financiamento se destinam a investimento fixo ou capital de giro. Assim, indaga a r. decisão recorrida como classificar então, esses recursos como subvenção para investimento se o conceito desta inclui apenas a transferência de recursos com a finalidade de auxiliar o beneficiário na aplicação específica em bens ou direitos?

Quanto à outra característica das subvenções para investimento seria a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. No presente caso, se se pudesse considerar o desconto como subvenção, destacaram os julgadores que tais recursos não utilizados para o pagamento do financiamento, poderiam ter qualquer utilização, sem qualquer sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção de quem concedeu o benefício, o que o descaracteriza como subvenção para investimento.

Nesse sentido, afirmaram que o auxílio obtido pela empresa beneficiária com o desconto evidencia, apenas, um não desembolso financeiro, o qual poderá ser utilizado como ela bem aprover. Nesse caso, se tratam de recursos não vinculados a aplicações específicas, os quais devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

Do teor dos contratos de mútuo acostados aos autos concluíram os julgadores pela total impossibilidade de se acatar a pretensão da Contribuinte, uma vez que o benefício em questão não traz desde a sua concepção, as características necessárias para que o mesmo se configure como subvenção para investimento.

Com base no exposto, concluíram que não se configura como subvenção para investimento os recursos financeiros decorrentes dos Contratos de Mútuo de Execução Periódica, aportados na empresa mediante incentivo financeiro concedido pelos Governos dos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, uma vez que tais recursos destinam-se ao capital de giro da empresa, caso do PROVIN, e à formação do ativo da pessoa jurídica, sem especificar o grupo de ativo a que estes poderiam ser utilizados, caso do PROADI, concluindo-se que ditos recursos podem ser utilizados, pelo beneficiário, como bem lhe aprouver. Também, os contratos firmados não prevêm a comprovação da aplicação dos recursos, tratando-se, portanto, de aportes não vinculados a aplicações específicas, o que implica que estes devem integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinação do lucro real sujeito à tributação.

...

Intimada da decisão de primeira instância (fls. 589), recorreu a este E. Conselho de Contribuintes às fls. 590/634, oportunidade em que asseverou:

Inicialmente, esclarece que o chamado Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI destina-se a custear os incentivos concedidos através do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas - PROVIN. Prossegue afirmando que o referido Programa representa um incentivo do Governo do Ceará para estimular à instalação, ampliação ou modernização de parques fabris no Estado. Este incentivo consiste em concessão de empréstimos por meio do Banco do Estado do Ceará - BEC, com recursos advindos do FDI. Os recursos do FDI provêm de parte da arrecadação do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias - ICMS. A característica fundamental deste benefício é a de estimular o crescimento e modernização do setor industrial do Ceará.

Afirma que o PROVIN utiliza-se de recursos do FDI, conforme se observa do Contrato de Mútuo em favor da Empresa Comercial e Industrial de Produtos Vegetais Ltda. e seus aditivos (Contrato 44.0070/4) e Contrato em favor de M. Dias Branco S/A. - Comércio e Indústria - Divisão GME e seus aditivos (Contrato 33.0321). Em ambos os contratos o BEC atua como órgão gestor do FDI, em favor e em benefício do desenvolvimento do setor industrial do Estado do Ceará.

Aduz que os objetivos do FDI e dos mútuos em favor das empresas são os incentivos à implantação, realocação e ampliação de unidades fabris; incentivos às empresas fabricantes de componentes adquiridos fora do Estado do Ceará; promoção da diversificação e sofisticação da pauta de produção industrial cearense, conforme Decreto nº 22.719-A, de 20/08/1993.

Nesse sentido, conclui que o benefício tem relação com o investimento às atividades industriais desenvolvidas no Estado do Ceará. E, para que a empresa seja qualificada para receber tal benefício, os órgãos competentes devem fazer uma análise criteriosa, do valor que esta empresa possa agregar para o Estado.

Assim, afirma a Contribuinte que o PROVIN claramente se enquadra como um benefício fiscal, na medida em que cada concessão de empréstimo depende do efetivo pagamento do ICMS e, também, é baseada no percentual do ICMS efetivamente recolhido. A Lei Complementar nº 24/1975 inclui como os benefícios sujeitos à avaliação do Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ") a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedidos com base no ICMS.

Ainda a esse respeito, afirma que teve seus projetos aprovados sob o âmbito do PROVIN, celebrando os contratos: (a) Contrato 44.0070/4 em 23/12/1992, prorrogado até dezembro de 2005; e (b) Contrato 33.0321, celebrado em 19/04/2002, com efeitos até 2017;

Em relação ao PROADI - Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte, ressalta que este tem características semelhantes como as do PROVIN, tendo, portanto, como principal objetivo apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do estado do Rio Grande do Norte, conforme expresso no art. 1º do Decreto nº 13.723/97. Trata-se, pois, de subvenção de investimento visando ao desenvolvimento industrial, cujas ferramentas são empréstimos concedidos em favor das empresas. A subvenção se condiciona ao comprometimento do Mutuário a instalar novas empresas e/ou aumentar a produção existente, recebendo em troca isenções parciais do ICMS devido no Estado do Rio Grande do Norte.

Dessa forma, entende a Contribuinte que no presente caso faz jus ao benefício fiscal, uma vez que cumpriu com todas as condições e formalidades necessárias após a assinatura do "Protocolo Moinho Potiguar", através do Contrato de Mútuo firmado entre Grande Moinho e Indústria de Massas Ltda. e o Banco do Brasil S/A. (Contrato 99/04), sob determinadas condição suspensiva do cumprimento.

Alega, ainda, que conforme o Contrato 99/04, o BB se compromete a conceder empréstimo cujas liberações são mensais e prazo de vencimento de dois meses, a contar de cada liberação, conforme Cláusula Sexta. Neste empréstimo, a empresa beneficiária dispõe de taxa de juros inferior ao que encontraria caso fosse contratá-lo no mercado. Como condição para liberação dos empréstimos, está a obrigação da empresa beneficiária em cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento de ICMS ao Estado do Rio Grande do Norte.

Pelo exposto, afirma que o PROVIN e o PROADI claramente se enquadram como um benefício fiscal.

Ressalta que os benefícios concedidos no âmbito do PROVIN e PROADI têm natureza jurídica de subvenção para investimento; conforme expresso no art. 443 do RIR/99, equipara-se à subvenção para investimento a concessão de benefícios fiscais de isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Sendo assim, no caso em tela, afirma ser beneficiário de incentivos que, claramente e pela legislação que os regem, servem para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ainda segundo a Contribuinte, "investimento" deve ser entendido na sua acepção nata, ou seja, não se trata do "investimento" contábil, eis que, sob essa rubrica, na contabilidade das empresas, caberia apenas e tão-somente os investimentos permanentes em outras sociedades. Claramente, o "investimento" deve ser entendido como qualquer dispêndio necessário para a implementação, expansão ou manutenção dos empreendimentos econômicos.

Prossegue afirmando que a caracterização de um aporte de recursos como "subvenção para investimento" depende, fundamentalmente, da finalidade que sustenta a entrega de recursos públicos ao particular. No caso em tela, a finalidade do PROVIN e PROADI é estimular o desenvolvimento industrial. Esta finalidade, por si só é suficiente para que o benefício se caracterize como sendo subvenção para investimento.

Alega que ao contrário do que afirma o Fiscal Autuante, os recursos provenientes do mútuo visam a estimular a expansão e modernização da empresa, tratando-se, pois, de subvenção para investimento. O que se percebe também no "Protocolo Moinho Potiguar" firmado com base no PROADI, segundo o qual o Mutuário "compromete-se a instalar no Estado do Rio Grande do Norte uma unidade industrial, e tem por objetivo a moagem e industrialização do trigo em grão, para fabricação de farinha de trigo e demais produtos derivados".

Afirma que registrou todos os valores de subvenção para investimento em conta de reserva de capital, conforme determina o art. 443 do RIR/99, observando o disposto no art. 182 da Lei das Sociedades Anônimas e o entendimento da Comissão de Valores Mobiliários em relação ao tratamento contábil aplicável às subvenções para investimentos. Assim, foram cumpridas as condições expressamente listadas no referido artigo para que se caracterize uma subvenção para investimento: (a) redução de impostos (ICMS) concedido como estímulo à expansão de empreendimentos econômicos; e (b) registro das subvenções como reserva de capital;

Quanto a CSLL, destaca que, em se tratando de uma reserva de capital - e não de uma receita contabilizada no resultado do exercício - não há que se falar em incidência desta Contribuição, seja porque as subvenções para investimento não compõem o lucro líquido do exercício, seja porque não há base legal exigindo a tributação dos montantes registrados como reserva de capital. Por consequência e expressa determinação legal, os valores registrados como reserva de capital correspondentes às subvenções para investimentos recebidas pela Contribuinte não podem de maneira alguma compor a base de cálculo da CSLL ou do IRPJ;

Transcreve, ainda, diversas jurisprudências do Conselho de Contribuintes reconhecendo a natureza de subvenção para investimento, em se tratando de benefícios concedidos pelos Estados.

12. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade, afastando a preliminar de não-conhecimento no próximo item.

3. Como motivação para o não-conhecimento, como visto no relatório, a recorrida alega que a Fazenda Nacional embasou o recurso nos fundamentos da decisão de primeira instância.

3.1. Consultando-se o recurso especial, de fato, percebe-se que a recorrente reproduziu a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de Fortaleza/CE sobre a matéria.

3.2. Não obstante, a recorrente também citou doutrina (o Regulamento do Imposto de Renda Anotado e Comentado - 2006. Coordenador Marcelo Magalhães Peixoto); transcreveu trecho do Parecer Normativo CST nº 112/78, que não consta na decisão de 1ª instância (o item 2.12, na pg.846 e 850; e os itens 2.14 e 3.1, na pg.851) e fez verificações próprias (pg.846, segundo parágrafo).

3.3. Assim, encampar adicionalmente os fundamentos da decisão da DRJ não pode ser tomado como justificativa para não se chegar a conhecer o recurso especial, até mesmo porque o Regimento Interno da CSRF, vigente à época, não incluiu, entre os requisitos de admissibilidade do recurso por contrariedade a lei ou a evidência de prova, a vedação de adotar as razões da decisão da primeira instância.

3.4. Assim, há que se reconhecer que a transcrição de parte da decisão da DRJ de Fortaleza/CE teve por fim apenas, nos termos da recorrente, "*fortalecer esse entendimento*"; o entendimento que defendeu linhas acima.

3.5. Portanto, com base no dito acima, não encontro lógica em deixar de se conhecer do recurso especial.

4. Superada essa questão, passo ao mérito, entendendo que assiste razão a recorrida.

5. A respeito das subvenções outorgadas por Estados Membros da Federação Brasileira como incentivos a implementação ou ampliação da atividade industrial, adoto, com pequenos ajustes, por estar bem fundamentado e apropriado à situação (já que trata do mesmo benefício fiscal do Estado do Ceará), o voto do ilustre Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, condutor do Acórdão unânime nº 9101-001.798, de 19/11/2013, desta mesma Turma da Câmara Superior.

"Tema 2 - Não reconhecimento de incentivo fiscal de ICMS como subvenção para investimento.

O acórdão recorrido¹, em relação ao tema, tem a ementa com o seguinte teor:

IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL ESTADUAL - NÃO CARACTERIZAÇÃO - Incentivo financeiro concedido por governo estadual, a título de subvenção para capital de giro, não se traduz em "subvenção para investimento", mormente quando não efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, mas sim para atender despesas correntes do beneficiário.

Não subsiste dúvida de que o tema em debate diz respeito à natureza pela qual os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Ceará devem ser contabilizados: se como subvenção de custeio (conforme definido no acórdão recorrido) ou se subvenção de investimento (conforme defendido pela Recorrente)².

Em seu recurso especial o contribuinte discorre sobre as diferenças entre transferência de renda e transferência de capital, e também entre as subvenção de custeio e de investimento, cita o Parecer Normativo CST n. 112/78 e acrescenta que no caso de subvenção para investimento, a transferência de capital pode ser feita de duas formas: por meio de ingressos de recursos; ou por meio de isenções ou reduções de impostos, e após fixa

¹ Naquele caso, tratava-se do Acórdão nº 1301-001.29.

² Aqui invertem-se as posições.

quatro premissas para a caracterização dos ingressos como subvenção para investimento:

- I. As transferências devem ser contabilizadas como reserva de capital;*
- II. Vinculação de sua aplicação aos projetos aprovados pelo Poder Público para ampliação ou expansão do empreendimento econômico;*
- III. O seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e*
- IV. As subvenções para investimentos podem ser tanto ingressos de recursos como isenções ou reduções de impostos.*

A seguir sustenta que não há dúvidas sobre o cumprimento das premissas I, III e IV e discorre sobre o cumprimento da premissa II a partir dos termos do contrato de mútuo e cita jurisprudência do CARF.

Nas contrarrazões a PGFN discorre sobre os conceitos de subvenção e seus efeitos tributários, cita o Parecer Normativo CST n. 112/79 e doutrina, sustentando que subvenções são receitas e que devem ser tributadas salvo se estiver prevista isenção, a qual deve ser interpretada literalmente (art. 111, II, do CTN). Adiante cita a Solução de Divergência Cosit n. 15/2003 (parece-me que, no caso presente, todos os requisitos ali previstos foram cumpridos).

Adiante a PGFN sustenta que "a decisão recorrida foi perfeita ao classificar como de investimento as subvenções concedidas à Recorrente pelo Estado do Ceará." (pg. 12) Adiante revisa o pacto de mútuo e ressalta a cláusula que trata do uso dos recursos como capital de giro e sustenta que (a meu ver de maneira contraditória): "Além disso, o Contrato de Mútuo firmado pela Recorrente dispõe que os recursos do financiamento se destinam ao capital de giro, isto é, inclui apenas a transferência de recursos com a finalidade de auxiliar o beneficiário, o que afasta a subvenção da classe "subvenção de investimento". Adiante cita a decisão da DRJ e Parecer Normativo CST n. 112/1978 e jurisprudência da CSRF que em casos semelhantes entendeu ser subvenção de custeio.

Verificadas as posições do recorrente da Fazenda, passamos à análise do tema.

Há um argumento, não constante do acórdão recorrido, mas que consta da decisão da DRJ/FOR (fl. 307), de que tal operação não se trata de subvenção, que merece consideração preliminar. Ora, se a operação em debate não for considerada subvenção, seria um empréstimo puro e simples e o lançamento da obrigação em conta de passivo eliminaria qualquer dúvida de que a contrapartida não deve ser contabilizada como receita tributável. Trata-se de subvenção e o desenlace futuro da conta de reserva de capital (baixa ou conversão em participação) é tema cujo deslinde não impacta o lançamento em debate.

Inicialmente há que se ressaltar que as subvenções são em regra receitas tributáveis pelo IRPJ, somente que as subvenções para custeio ou operação são sempre tributáveis e as subvenções de investimento não são receitas tributáveis se cumprirem determinados requisitos. É que se extrai do conjunto normativo que rege a matéria, em especial os artigos 392, I (com base no art. 44, IV, da Lei n. 4.506/1964), que trata das subvenções para custeio ou operação e 443 do RIR/1999, que tem a seguinte redação:

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.

Frise-se que no presente caso não se trata de isenção, mas de uma forma de redução do ICMS devido por via de esquema financeiro, o que a afasta a incidência do art. 111, II, do CTN.

Do que consta dos autos deflui-se que a contrapartida efetuada pelo contribuinte foi na conta reserva³ de capital (conta 2.4.2.3.02000000 - EEC FDI/PROVIN OPERAÇÃO 33.0097/8, representativa de Reserva de Capital e integrante do Patrimônio Líquido, cf. fls. 27 e 28). Assim neste aspecto cumpre a exigência do art. 443, I, do RIR. Resta perquirir se esta subvenção é de investimento no termos do caput do artigo, em virtude de que não há acusação de descumprimento dos termos do art. 545 do RIR, pois não resta dúvida de que trata-se de redução de impostos, ainda que por via de esquema financeiro envolvendo agente financeiro oficial.

Consta do item 1.3. do contrato⁴ que envolve o benefício que os recursos⁵ "destinam-se à composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da unidade industrial da MUTUÁRIA para a produção de farinha, farelo, margarina e óleos vegetais de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC." (fl.49).

Destaque-se que foi a destinação à constituição de capital de giro, tendo sido o ICMS sobre vendas deduzido da receita, caracterizando a parcela do subsídio como redução de custos/despesas, que fundamentou a acusação fiscal para descaracterizar como subvenção de investimento (fl. 05⁶), visto que os outros requisitos estão cumpridos. ...

...

A PGFN em suas contrarrazões reforça este entendimento, mesmo porque no auto de infração e TVF não há motivação adicional (i.e., provas de destinação diversa dos recursos). Contudo parece-me não ser coerente considerar-se apenas o contrato de mútuo para efeito da análise do caso

³ No caso concreto, pode-se encontrar afirmação da autoridade fiscal de que há contabilização de reserva à fl.05 do Auto de Infração de IRPJ e à fl.17 do Auto de Infração de CSLL.

⁴ No caso concreto, mesmo item.

⁵ No original do voto: "destinam-se à composição do esquema necessário ao capital de giro da unidade industrial da Mutuária (contribuinte) para a produção industrializada, comercialização e representação de conformados de chapas e vergalhões de aço, bem como a importação e exportação, de acordo com o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada por equipe técnica do BEC" (fl. 60)

⁶ No caso concreto, fl.05 para o IRPJ e fl.17 para a CSLL.

presente. Antes do contrato, que é feito com um agente financeiro, há que se verificar os termos impostos pelo Governo do Estado que concedeu o benefício, e que fiscaliza o seu cumprimento. Assim, no protocolo de intenções, que decorre da lei que concedeu o incentivo, fica claro que o destino dos recursos é a expansão do empreendimento, condição que satisfaz a norma do art. 443 do RIR, pois se trata de utilizar os recursos da subvenção em "investimentos" que aqui tem sentido genérico⁷ (que não deve ser entendido somente como inversão em ativo imobilizado ou o investimento conforme consta da Lei 6.404/76, em seu art. 179, III, o que levaria à necessidade de usar os recursos para aquisição de ações ou quotas de capital de outra sociedade - o que seria uma contradição em relação à finalidade da lei estadual que criou o incentivo).

Neste sentido, sustenta o contribuinte, em aspecto não refutado (fls.142):

Com efeito, a concessão do aludido benefício fiscal teve origem no Protocolo de Intenções assinado com o Governo do Estado do Ceará em 21 de novembro de 1995, cujo objetivo foi formalizar o estímulo à implantação de uma unidade industrial da empresa autuada. Referido documento deixou manifesto o interesse público do Estado do Ceará em fomentar o desenvolvimento da atividade econômica da empresa citada, por considerá-la de grande importância para o incremento da economia local e para a geração de empregos.

Filho-me à mesma linha de raciocínio do voto condutor do paradigma apresentado pela corrente, i.e., o **Acórdão da CSRF n. 9101-00.566, 10 de maio de 2010, de relatoria do i. Claudemir Rodrigues Malaquias que, forte na legislação do estado que concede o benefício, entende haver subvenção para investimento, dentre outros aspectos que reforçam aquele entendimento.** O mesmo me parece ocorrer no caso presente em face de lei cearense (Lei n° 10.367, de 07/12/79), que prevê em seu art. 2°:

Art.2° - Para a promoção industrial o FDI assegurará às empresas industriais consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado e/ou seus acionistas incentivos de implantação, funcionamento, realocação, ampliação e modernização ou recuperação, sob a forma de subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, observada a legislação federal pertinente.

Forte também nos argumentos expendidos pela i. C. Sandra Faroni no Acórdão 101-94.676, da 1ª Câmara do 1º CC, de 15 de setembro de 2004, sobre tema idêntico (mesma matéria ...), considero que a operação no caso concreto corresponde à subvenção para investimento, não tendo a fiscalização comprovado sua desqualificação enquanto tal ou demonstrado, sob o ponto de vista fático ou legislativo, que se trata de subvenção de custeio." (Grifou-se)

6. Assim, acertadas as seguintes colocações da recorrida⁸:

Com efeito, a fim de estimular o crescimento e modernização do setor industrial, foram implementados programas de incentivo fiscal no âmbito dos Estados em que a recorrida instalou seus empreendimentos.

⁷ A doutrina também entende nesta forma, ver, e.g., Edmar Oliveira Andrade Filho. **Imposto de Renda das Empresas**. 6ª ed. rev. at. São Paulo: Atlas, 2009, p. 433.

⁸ Em sede de memoriais, apresentados em sessão de julgamento de novembro de 2014. 16/03/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETT

Dessa forma, para fazer jus aos incentivos, a contribuinte obrigava-se a apresentar projetos de investimento referentes à construção de novas unidades fabris, os quais eram submetidos aos respectivos órgãos estaduais que analisavam e deferiam, ou não, o benefício mediante promessa de concessão de investimento.

Uma vez aprovada a referida promessa, a contribuinte assumia o ônus de adiantar o investimento, realizando, às suas expensas, todas as obras concernentes à sua implantação, ou seja, construção de unidades fabris, aquisição e instalação dos equipamentos necessários ao pleno funcionamento, seleção e contratação de empregados.

Mediante o constante acompanhamento do projeto e a realização de diversas auditorias pelos órgãos estaduais, apurava-se se haviam sido cumpridos os projetos aprovados e o compromisso de desenvolvimento econômico de cada região, contemplando-o com a possibilidade de recomposição do capital investido mediante subvenção para investimento concedida pelo poder público estadual.

Ora, diante das circunstâncias em que os incentivos para investimento eram concedidos - não só pelo Estado do Ceará, mas por qualquer Estado - a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do processo administrativo 10283.005506/2003-91, em 17 de maio de 2010, muito similar ao presente, sedimentou que a subvenção para investimento estará caracterizada quando a Lei Estadual trouxer mecanismos que assegurem a efetiva aplicação da transferência na implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos.

Nesse sentido, eis trecho do voto proferido pelo Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias:

*"[...] de início, impõe-se investigar a natureza jurídica do benefício fiscal do ICMS, do qual a Recorrente é beneficiária, e verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, conforme entendimento do acórdão recorrido. Para tal, **a análise da lei concessiva torna-se essencial para o deslinde da questão.***

[...]

Ora, verifica-se na lei estadual, que os incentivos visam promover os investimentos para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos daquele Estado. Ao percorrer o dispositivo, nota-se que a lei é clara ao estabelecer que os incentivos visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região. Assim, ao contrário da decisão, não há como considerar que a renúncia fiscal, consubstanciada pela restituição do ICMS à Recorrente, seja única e tão somente para recuperar custos de sua atividade operacionais, desvinculada de qualquer interesse público"

De fato, interessante observar que depois de firmado esse entendimento, a Primeira Turma da Câmara Superior passou a analisar a legislação estadual para caracterizar o incentivo como subvenção para

investimento, o que pode ser confirmado pelos acórdãos proferidos em diversos processos pós 17 de maio de 2010.

...

Particularmente sobre a legislação cearense que regulamenta a concessão do incentivo, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se debruçou⁹ e, após análise detalhada, concluiu, por unanimidade, que se trata de subvenção para investimento. ...

7. Também na Câmara Superior, pode-se encontrar o Acórdão nº 9101-001.094, de 29/06/2011, da relatoria do Conselheiro Alberto Pinto, que contém a seguinte ementa:

IRPJ. Subvenção para Investimento. Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação.

8. E, aprofundando a jurisprudência do CARF sobre esse incentivo fiscal do Estado do Ceará (FDI/PROVIN), indico adicionalmente os julgados a seguir.

8.1. O Acórdão nº 1202-000.921, de 05/12/2012, do Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, que reza que:

IRPJ. LUCRO REAL. INCENTIVOS FISCAIS. EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento de municípios no interior dos Estados do Ceará e da Bahia, consistentes em empréstimos subsidiados e crédito presumido de ICMS, configuram subvenções para investimento, notadamente quando presentes: i) a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos econômicos de interesse público; iii) o beneficiário da subvenção é pessoa jurídica constituída sob a forma de companhia; iv) a subvenção foi registrada em conta de reserva de capital; v) ocorreu aumento de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação das reservas ao seu capital. A conta de reserva de capital poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída.

8.2. Interessante é o Acórdão nº 1202-00.691, de 17/01/2012, do Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, que registra que a DRJ tem aderido ao entendimento aqui enunciado; sem, entretanto, decidir pelo provimento da impugnação, apenas em função da vinculação funcional ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29/10/2003. Recomendo a leitura do julgado, tendo em vista a reprodução dos argumentos da primeira instância.

8.3. E, por fim, remeto a precedentes do Extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, a saber: os Acórdãos nºs 107-08.736, 107-08.737, 107-08.738 e 107-08.739,

todos de 20/09/2006, do Conselheiro relator Luiz Martins Valero; e o Acórdão nº 101-93.716, de 22/01/2002, da lavra do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, na oportunidade relator, sabiamente encampado pelo voto vencedor do acórdão recorrido, redigido pelo Conselheiro Caio Marcos Cândido.

9. Trouxe ainda, a recorrida, a legislação infralegal que comprova que o benefício estadual não ficou como letra norma na lei estadual, mas chegou a ser regulamentada pelo Governador do Estado. Daí que não se pode **presumir** que a empresa tenha deixado de observar a lei estadual e as regulamentações dela decorrentes, tendo em vista que o trabalho das autoridades fiscais não foi diligente nesse sentido.

Nessa perspectiva, considerando a legislação do Estado do Ceará - Decreto Estadual n. 22.719-A/1993 e, posteriormente, Decreto n. 27.040/2003 -, é possível observar, de forma incontroversa, que o benefício somente será concedido após análise e aprovação de projeto para ampliação, modernização e etc do empreendimento econômico, bem como a fiscalização da correta aplicação dos recursos transferidos e eventual sanção por descumprimento das obrigações.

O Decreto n. 27.040/2003 consolida e regulamenta a legislação do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Estado do Ceará FDI e dispõe no artigo 3º, parágrafo 1º; artigo 8º, parágrafo 3º; artigo 10; artigo 13; artigo 29, incisos IV e IX todos os mecanismos de análise do projeto de investimento, fiscalização e etc.

10. A respeito do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Norte (RN), embora eu não tenha encontrado nenhum julgado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, tampouco nas Turmas Ordinárias do CARF ou ainda no Conselho de Contribuintes (exceto, obviamente, o recorrido), entendo que se aplica o mesmo entendimento.

10.1. Assim entendo pois a atuação se deu em situação equivalente a do incentivo concedido pelo Estado do Ceará, conforme visto na exposição anterior, ou seja, constata-se que: houve registro em reserva¹⁰ de capital, a acusação fiscal foi baseada exclusivamente em cláusula do contrato que prevê utilização dos recursos na formação do seu ativo (sem, portanto, análise da legislação pertinente ou verificação de eventual implantação ou expansão de empreendimentos econômicos), e a legislação do Rio Grande do Norte permite o mesmo tratamento da legislação do Ceará.

10.2. Essa é a inteligência da Lei nº 7.075, de 17/11/1997, que, entre outras providências, dispõe sobre o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio Grande do Norte (PROADI). Confira-se alguns de seus dispositivos:

Art. 1º - O Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI), criado pela Lei nº 5.397, de 11 de outubro de 1985, que foi alterada pela Lei nº 6.768, de 26 de abril de 1995, **com o objetivo de apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do estado**, passa a reger-se por esta Lei.

Art. 2º - O PROADI destina-se a assegurar **a concessão de financiamento a empresas industriais**, sob a forma de contrato de mútuo de

¹⁰ Pode-se encontrar afirmação da autoridade fiscal de que há contabilização de reserva à fl.07 do Auto de Infração de IRPJ e à fl.19 do Auto de Infração de CSLL. Documento assinado digitalmente em 16/03/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETT

execução periódica, através de banco oficial credenciado pelo Governo do Estado.

Art. 3º - O prazo de financiamento com recursos do PROADI é de até 10 (dez) anos, dos quais até 3 (três) de carência, e a sua fixação, em cada caso, depende das características e de sua importância para a economia do Estado, de acordo com critérios definidos em regulamento.

...

Art. 5º - Pode ser beneficiada com os incentivos do PROADI a empresa industrial:

I – nova;

II – existente no território do Estado, desde que amplie a sua capacidade produtiva em pelo menos 50% (cinquenta por cento), mediante a realização de novos investimentos fixos e circulantes;

III – existente no território do Estado que, na data do pedido de concessão do incentivo, se encontre paralisada há pelo menos 12 (doze) meses ou que tenha apresentado, nos 60 (sessenta) meses imediatamente anteriores à apresentação do pedido de concessão do incentivo, capacidade ociosa correspondente a pelo menos 50% (cinquenta por cento) da capacidade instalada total, desde que, a critério do CDE, demonstre esforço de recuperação mediante adoção das seguintes providências:

a) realização de novos investimentos capazes de restaurar a viabilidade econômica do empreendimento;

b) utilização de capacidade instalada que torne igualmente possível o empreendimento.

§ 1º. Considera-se empresa nova, para efeito de enquadramento no inciso I deste artigo, aquela que estiver em fase de implantação, ou em funcionamento no território do Estado há no máximo 6 (seis) meses, contados da data da formalização do pedido de concessão do benefício, feita a comprovação na forma prevista em regulamento.

§ 2º. No caso de empresa nova em implantação, o benefício pode ser concedido por antecipação, desde que a entrada em funcionamento do empreendimento ocorra no prazo fixado no respectivo cronograma, na forma que vier a ser estabelecida em regulamento.

§ 3º. No caso de empresa de que trata o inciso II do “caput” deste artigo, o benefício do PROADI somente atingirá a parte referente ao incremento da produção.

10.3. E no mesmo sentido do item 9:

Igualmente, é possível observar na legislação do Estado do Rio Grande do Norte - Decreto Estadual n. 13.723/1997 - a existência de mecanismos assegurando a efetiva aplicação da transferência na implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos.

A Lei n. 7.075/97 e o Decreto n. 13.723/97, que dispõem sobre o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial - PROADI, respectivamente, prevêem em seu artigo 8º, parágrafo 2º; artigo 10 e artigo 12 da Lei 7.075/97; bem como, artigo 2º, parágrafo 5º, inciso II; artigo 14; artigo 15, incisos II e III;

artigo 27 e artigo 33 do Decreto n. 13.723/1997 todos os mecanismos de análise do projeto de investimento, fiscalização e etc.

Por fim, nos termos do Decreto Estadual n. 16.332/2002, caberá à Agência de Fomento do Rio Grande do Norte realizar o acompanhamento e a fiscalização das aplicações dos recursos do PROADI, observadas as normas do Programa e as regras que regulam as operações da espécie, encaminhando relatórios semestrais e anuais dos resultados das inspeções (artigo 21, inciso IV do referido Decreto). Dessa forma, caso o beneficiário não cumpra o projeto e não realize o investimento de acordo com o cronograma físico-financeiro aprovados, será excluído do programa.

Ora, diante do arcabouço legal do Estado do Rio Grande do Norte, pode-se concluir que está caracterizada a subvenção para investimento diante do preenchimento de todos os requisitos elencados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais como suficientes para tanto.

11. A título de conclusão:

Ademais, além do que já foi exposto, a recorrida demonstrou que referidos investimentos só foram realizados porque os Estados ofereceram a contrapartida de recursos para subvencionar tais investimentos, mediante o uso de recursos públicos alocados em fundos destinados à atração de novos empreendimentos industriais, nos termos de projetos de investimento apresentados e aprovados por cada Estado.

Sendo assim, nenhum dos dois Estados concederia qualquer subvenção se a empresa não tivesse apresentado o projeto de investimento e o executado, construindo a unidade industrial nova e a colocando para funcionar nos termos dos respectivos projetos, auditados pelos Estados respectivos.

Portanto, insubsistentes as alegações aduzidas pela recorrente de que não há nas legislações estaduais qualquer obrigatoriedade de que os recursos decorrentes do incentivo oferecido sejam destinados a investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado ou de que se trata de mera redução de custo/despesa.

12. A respeito do auto de infração de CSLL, como tributação reflexa, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

13. Por todo o exposto, NEGO provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

14. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

CÓPIA