



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

Processo nº 10380.016589/2008-50
Recurso nº 00.000.00 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1202-00.691 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrentes RIGESA DO NORDESTE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPJ. INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ADI SRF N.º 22/2003. ATO ADMINISTRATIVO INTERPRETATIVO. CARACTERIZAÇÃO DE SUBVENÇÃO.

Por expressa disposição fática negocial e o efeito contábil, restou caracterizada, inclusive reconhecida nos fundamentos de decidir do voto da decisão de primeira instância, a adoção da subvenção para investimento, correto o tratamento tributário e contábil adotado pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA. PERCENTUAL DE 50%. CAUSA INEXISTENTE.

Uma vez mantido o tratamento correto para o incentivo fiscal governamental, em restando configurada a subvenção para investimento, deixa de existir a causa da glosa e, conseqüentemente, a falta de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, não ensejando a aplicação da multa de ofício isolada.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

CSLL E MULTA ISOLADA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso relativamente a matéria subvenção para investimentos.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Losso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Pelo fiel relato dos fatos, reproduzo abaixo inteiramente o quanto registrado pela autoridade de primeira instância.

“Em face da contribuinte acima identificada foram efetuados lançamentos tributários do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ e reflexos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL e da Multa Isolada sobre estimativas de IRPJ e CSLL, todos referentes aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, no valor total de R\$ 17.241.313,65, já computados os juros moratórios e a multa de ofício de 75% (fls 3/29).

Segundo descrição dos fatos, a contribuinte deixou de adicionar, para fins de determinação do lucro real, a recuperação de despesas não incluídas na apuração do lucro líquido dos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2003 a 2005, nos valores, respectivamente, de R\$ 6.457.162,27, R\$ 6.635.936,28 e R\$ 5.549.364,98. Tais valores correspondem ao perdão concedido pelo Estado do Ceará sobre parcela de um empréstimo que tomou por base o ICMS sobre Vendas devido e recolhido mensalmente pela contribuinte.

Para usufruir tal benefício fiscal, a atuada celebrou, em 18.04.1996, contrato de Mútuo de Execução Periódica com o BEC e com o Estado do Ceará (fls 50/56), tomando empréstimo com recursos oriundos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará-FDI, instituído pela Lei Estadual n.º 10.367/79 (e alterações posteriores), após sua atividade ser enquadrada como "empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico social do Estado" (cláusula 1.2), se inserido, assim, no Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas-PROVIN. Referido contrato foi aditado em 14.09.1996 (fls 57/58).

Os recursos decorrentes do empréstimo ou financiamento destinavam-se composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro da mutuária, visando "a

produção de embalagens de papelão ondulado e outros, de acordo como o projeto econômico e respectiva memória de análise elaborada pela equipe técnica do BEC" (cláusula 1.3).

O valor emprestado equivale a 75% do valor do ICMS efetivamente recolhido pela contribuinte, em cada um dos meses do período de maio/1996 a abr/2006, mediante entrega de nota promissória a título de garantia fidejussória do valor emprestado e pagamento de 25% desse valor dentro do prazo legal. Assim, o perdão ou renúncia fiscal corresponde a 56,25% ($=75\% \times 75\%$) do valor do ICMS sobre Vendas recolhido, desde que o valor equivalente a 25% (vinte e cinco por cento) do mútuo seja pago até a data apazada para o vencimento, que ocorre 36 (trinta e seis) meses após o empréstimo, configurando, para a Fiscalização, hipótese de negócio jurídico sob condição resolutiva, nos termos dos artigos 116, II, e 117, I, ambos do Código Tributário Nacional (C TN).

Ainda de acordo com a descrição dos fatos, a contribuinte contabilizou todo o valor do ICMS sobre Vendas como redutor de sua receita bruta (despesa), onerando os resultados dos exercícios correspondentes, ao passo que o valor renunciado foi apropriado em conta representativa de Reserva de Capital não integrando, portanto, o resultado do exercício, o que estaria em desacordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22/2003. Dessa forma, as deduções de vendas (ICMS s/ Vendas) dos anos-calendário de 2003 a 2005 oneraram os resultados dos exercícios pelos valores brutos, exigindo que os valores subsidiados pelo FDI/PROVIN, que se caracterizam como "Recuperação de Despesas/Custos", sejam adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real.

Idêntica situação se apresenta quanto à determinação da base de cálculo da CSLL e das multas isoladas sobre estimativas, exigidas em autos reflexos, parte integrante e inseparável deste processo.

Inconformada com a pretensão fiscal, da qual foi pessoalmente cientificada em 14.10.2008 (fl 171), a contribuinte, por intermédio de seu procurador (fl 252), apresentou impugnação em 13.11.2008 (fls 172/231), requerendo a anulação dos lançamentos com base nos seguintes argumentos, assim resumidos: (i) houve a consumação do prazo decadencial de cinco anos em relação aos tributos com fatos geradores nos meses de janeiro a outubro de 2003; (ii) a renúncia do valor financiado ($75\% \times 75\%$ do ICMS recolhido) consubstancia subvenção de investimentos, destinada à implantação ou expansão de empreendimento econômico, contabilizada em reserva de capital, utilizável apenas para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital, de modo que não constitui renda, mas capital, insuscetível de tributação (fls 267/41) (art. 182 da Lei n.º 6.404/76; art. 44 da Lei n.º 4.506/64; § 2.º do art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598/77; arts. 392 e 443 do RIR199, PNs CST n.ºs 2/78, 112/78; Resolução CFC n.º 1.026/2005; Acórdãos n.ºs 101-93716, 101-94676, 107.912); (iii) a glosa das deduções foi em valor superior (75% do ICMS recolhido) à quantia subvencionada, que é de 56,25% ($75\% \times 75\%$ do ICMS recolhido); (iv) a contribuinte tem direito à isenção total do imposto de renda e respectivo adicional calculado com base no lucro da exploração (art. 546 do RIR/99), e o valor relativo A. "Recuperação de Custo" deverá compor o lucro da exploração (fls 411/413) (Acórdão •º 107-06266); (v) a multa isolada sobre estimativas não guarda relação com a gravidade do ilícito, pois não se justifica a incidência da multa sobre estimativa que sequer deva ser paga ante a inoccorrência de lucro (isenção, subvenção de investimento), sendo, portanto, desproporcional (inadequada, desnecessária e desproporcional em sentido estrito) (Acórdãos n.ºs 108-132917, 103-23431)."

A DRJ julgou o lançamento procedente em parte, adotando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. TERMO *A QUO*. IRPJ. LUCRO REAL ANUAL. FATO GERADOR. 31 DE DEZEMBRO.

O fato gerador do imposto de renda apurado com base no lucro real anual ocorre no dia 31 de dezembro. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT); todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPJ. INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU INVESTIMENTO. ADI SRF N.º 22/2003. ATO NORMATIVO. DESCARACTERIZAÇÃO DE SUBVENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE REDUÇÃO DE CUSTO OU DESPESA.

Por expressa disposição normativa, capaz de vincular o julgador administrativo de primeira instância, os incentivos concedidos pelo Poder Público as pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento ou custeio, mas reduções de custos ou despesas.

IRPJ. ISENÇÃO. DESPESA INDEDUTIVEL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA. PERCENTUAL DE 50%. LEGALIDADE. PROPORCIONALIDADE.

A falta de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a

aplicação da multa de ofício isolada, por expressa previsão legal que não contraria o postulado da proporcionalidade.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

CSLL E MULTA ISOLADA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

Lançamento Procedente em Parte”

Destarte, a decisão de primeira instância entendeu o seguinte:

-afastou a preliminar suscitada de decadência, por se tratar de IRPJ sob o regime de lucro real anual, sendo que a autoridade fiscal poderia realizar o lançamento até 31/12/2008 e o fez em 14/10/2008, portanto dentro dos 05 anos em se tratando de lançamento por homologação, em estrito cumprimento ao § 4º do art. 150 do CTN;

- quanto a glosa das deduções relativas a ICMS sobre vendas, posto que tendo sido perdoada de 75% do montante financiado do ICMS recolhido, por se tratar de subvenção para custeio, deve ser adicionado à base de cálculo tributável, tendo sido configurada a hipótese de redução de custo ou despesa com ICMS, ou seja, a condição para obtenção do perdão tinha natureza resolutória, com base no ADI 22/2003. que trata o desconto concedido no valor principal do empréstimo como redução de custos ou despesas, não obstante ter manifestado seu inconformismo com tal vinculação administrativa do entendimento, uma vez citando jurisprudência deste conselho que trata tal incentivo na condição suspensiva, o que está de acordo como o regime constante do contrato de financiamento, conforme se verifica a fls.884/886;

- subvenção para custeio ou subvenção para investimento, no mesmo sentido, reconhecendo presentes os requisitos essenciais da subvenção para investimento, nos dizeres da autoridade julgadora, a fls.893:

Por fim, registro que estão presentes os seguintes elementos para caracterização da subvenção de investimento: (i) a intenção da pessoa jurídica de direito público de subvencionar determinado empreendimento; (ii) a concretização dessa intenção, mediante transferência de capital; (iii) a incorporação dos recursos em conta de reserva de capital.

Em face do exposto, a conclusão lógica seria pela improcedência da pretensão fiscal. Sucede que o ADI, já mencionado, não considera a renúncia de parcela do empréstimo modalidade de subvenção, muito menos de investimento. Com base nessa única razão de decidir, dou pela procedência dos lançamentos.

- a glosa da deduções não foi em valor superior à quantia subvencionada, assim se posicionando (fls. 894):

Ao invocar o princípio da verdade material, a impugnante alega que a glosa da deduções foi em valor superior (75% do ICMS recolhido) à quantia subvencionada, que é de 56,25% (75% x 75% do ICMS recolhido). Não, não foi. E o que se testifica do quadro elaborado pela Fiscalização à fl 31. A dedução glosada corresponde à renúncia de 56,25% da parcela do pagamento do empréstimo concedido pelo BEC.

Acerca do pedido de diligência para esclarecer a alegação, verifica-se que ele, além de não atender aos requisitos formais do art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, não tem procedência, já que a questão apresenta está plenamente evidenciada nos autos.

- isenção do IR e respectivo adicional calculado com base no lucro da exploração, assim se pronunciando:

Em outras palavras, as adições não efetuadas em determinado período -base de apuração do imposto e que, posteriormente, deram causa ao lançamento de ofício não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício.

Essa conclusão é corroborada pela determinação disposta no art. 545 do RIR/99 o qual dispõe que o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. No caso dos autos, dado que o fato gerador já se consumou, estando o período por ele abrangido com sua contabilização encerrada, não há como se dar cumprimento as normas legais acima prescritas, o que impossibilita qualquer autorização para o recálculo do lucro da exploração e recomposição do lucro real, como defendido pelo contribuinte.

A par disso, o art. 66 da Instrução Normativa SRF no 267/2002 determina que, por ocasião do lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto. Reportou-se, pois, a IN SRF nº 267/02 a qualquer lançamento de ofício.

...

“indeferir o pedido de recomposição do lucro exploração para nele inserir parcela de despesa considerada indedutível na apuração do lucro real, o que poderia implicar na inexistência de imposto devido”.

- multa isolada sobre base estimada, dizendo o seguinte:

94. Com se verifica, é flagrantemente descabida a argüição da nulidade da pretensão fiscal motivada pela carência, na peça acusatória, da descrição dos fatos e da correlação desta com o enquadramento legal.

95. Primeiro, porque o fato imputado, consistente na falta de recolhimento do tributo sobre a base de cálculo estimada, está explicitamente enunciado na descrição dos fatos. Esta, por sua vez, está apoiada em demonstrativos (fls 94/104) e na descrição dos fatos referente A primeira infração — "Recuperação ou devolução de custos/despesas — omissão".

...

A luz do expendido, não se constata deficiência na descrição dos fatos, de modo que era objetivamente possível que a impugnante entendesse adequadamente o caráter ilícito da infração imputada, para dela razoavelmente se defender. Tanto assim que a impugnante despendeu mais de doze laudas de sua peça sustentando a desproporcionalidade da multa isolada (fls 685/697).

- erro na aplicação do critério temporal da hipótese infracional, no caso entendeu a decisão de primeira instância, que houve erro da autoridade lançante ao consolidar as doze estimativas mensais, num único valor referido em 31 de dezembro, pelo que reconheceu tal vício, apenas mantendo a multa por estimativa em dezembro de cada período fiscalizado, aplicando o mesmo entendimento tanto para IRPJ como CSLL.

Intimada a contribuinte, a mesma interpôs seu recurso voluntário, alegando os mesmos argumentos já aduzidos em sua peça impugnatória, e acrescentando, em muita apertada síntese, o seguinte:

1) boa parte dos períodos não poderiam mais terem sido objeto de lançamento por motivo de decadência;

2) não fora observado o princípio da verdade material;

3) da incorreta aferição do débito;

4) não se trata de matéria tributável porque é uma subvenção para investimento;

5) não se trata de matéria tributável porque a atividade o lucro da exploração é isento de imposto de renda e CSLL

6) conseqüentemente nenhuma multa deve ser cobrada.

7) nulidade do auto de infração em razão de erros formais.

8) nulidade do auto de infração da Multa Isolada da CSLL por esta não constar no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do processo, o que caracteriza outra evidente nulidade.

De fato, a autoridade fiscalizadora exige que a Recorrente componha a apuração do lucro real o que na realidade é subvenção de investimento. Por outro lado, se, na pior das hipóteses, os valores levantados pela fiscalização não fossem considerados subvenção de investimento, o que se admite apenas por argumentação, também não deve ser alvo de atuação na medida que tanto o Imposto de Renda como a CSLL devem ser calculados pelo lucro da exploração, que invalida qualquer exigência desses tributos e conseqüentemente qualquer espécie de multa.

A decisão a quo rejeitou a preliminar de decadência com referência aos meses de janeiro a outubro de 2003, sob o fundamento de que o fato gerador dos tributos ora discutidos não se aperfeiçoam mensalmente e sim e, base anual, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano. Todavia, esse entendimento deve ser afastado por esse Egrégio órgão julgador, como vem sendo feito em outros julgados.

Por outro lado, a decisão de Primeira Instância aceitou o argumento de que o incentivo de 75% de redução do ICMS se trata de subvenção para investimento, mas, no entanto, não decidiu favoravelmente ao contribuinte por estar subordinada a ilegais normas produzidas pelo Poder Executivo.

A r. decisão ora recorrida relatou que a fiscalização entendeu que referido incentivo trata-se de subvenção para custeio de condição resolutória (e não suspensiva), ou seja, que a suposta vantagem em forma de incentivo deveria ser reconhecida no próprio mês e não após passados 36 meses subsequente ao vencimento de ICMS utilizado para o cálculo do empréstimo. O relatório da decisão inclusive faz menção que em outra fiscalização, uma outra autoridade considerou o mesmo fato como condição suspensiva, sem se atentar ao ADI 22/2003, sendo que, a DRJ entende que seria condição suspensiva, mas se curvar à referido ADI 22/2003 que determina ser condição resolutiva.

Nesse sentido, uma vez tendo referido incentivo o caráter de condição suspensiva e nos termos já mencionados no auto de infração, a DRJ também decidiu no sentido de que a subvenção do Governo do Estado, por meio de financiamento de 75% do ICMS, seria redução de custos ou despesas.

Na realidade, a discussão no sentido de que se trata ou de condição suspensiva ou de condição resolutória não se aplica ao presente caso porque o incentivo concedido à Recorrente, CONFORME CONFIRMDADO PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA, não se trata de subvenção para custeio e sim subvenção para investimento.

*A decisão de Primeira Instância, contrariando claramente a posição desse Egrégio CARF, menciona que a DRJ está obrigada a seguir o ADI SRF 22/2003 e o PN CST 112/78, e, conseqüentemente, **unicamente por esse motivo**, julgou no sentido de que a renúncia fiscal não pode ser caracterizada como subvenção e sim desconto no resgate de empréstimo, sob o fundamento de que, segundo o ADI SRF 22/2003: i) os recursos foram fornecidos sob a forma de mútuo, tendo como contrapartida uma exigibilidade na Passivo Exigível; ii) o resgate dessa obrigação é efetuado em parcelas, mediante concessão de descontos cujo percentual abrange tanto o principal quanto juros.*

Todavia, a DRJ reconheceu os argumentos da Recorrente e validou todos os fatos alegados na Impugnação, senão veja os §§ 67 e 68 da decisão abaixo transcrito:

67. Por fim, registro que estão presentes os seguintes elementos para a caracterização da subvenção para investimento: i) a intenção da pessoa jurídica de direito público de subvencionar determinado empreendimento; ii) a concretização dessa intenção, mediante transferência de capital; iii) a incorporação dos recursos em conta de reserva de capital.

68. Em face do exposto, a conclusão lógica seria pela improcedência da pretensão do fiscal. Sucede que o ADI, já mencionado não considera a renúncia de parcela do empréstimo modalidade de subvenção, muito menos para investimento. Com base nessa única razão de decidir, dou pela procedência dos lançamentos.

Portanto, a DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA CONCORDOU COM OS ARGUMENTOS DA ORA RECORRENTE NO SENTIDO DE QUE ESTAMOS A FALAR DE subvenção para investimento, CONFIRMOU OS FATOS, NO SENTIDO DE QUE O ACORDO ASSINADO COM O ESTADO DO CEARA TEM VALIDADE E TEM CARATER DE subvenção para investimento, CONFIRMOU QUE OS RECURSOS FINANCEIROS FORAM DE FATO APLICADO NO EMPREENDIMENTO objeto da subvenção para investimento. Todavia, somente não julgou favoravelmente à Recorrente, unicamente pelo motivo TER DE CUMPRIR ILEGAL DETERMINAÇÃO DE ORGÃOS SUPERIORES DA RECEITA FEDERAL.

No entanto, o Egrégio CARF não está vinculado a estas mesmas normas, o que viabiliza o afastamento das indevidas exigências objeto de autuação, já que o presente recurso, resume-me, a partir de então, de se decidir a favor da Recorrente com base no direito de que a renúncia fiscal do Estado do Ceará é de fato subvenção para investimento, ou seja, o caso passou a ser matéria de direito, visto que os fatos foram todos validados pela DRJ.

A decisão de Primeira Instância, por outro lado, não reconheceu que a glosa das deduções foi em valor superior 6. quantia subvencionada e não determinou a realização de diligências para confirmar esta alegação.

Por outro lado, também a decisão a quo reconheceu que, paralelamente ao argumento da subvenção para investimento, ocorre a isenção do Imposto de Renda e respectivo adicional calculados com base no lucro da exploração, conforme Portaria Sudene 97/96 e que se não se tratasse de subvenção para investimento dever-se-ia ser recomposto o lucro da exploração para nele inserir a dedução glosada, donde não restaria imposto a pagar.

No entanto, apesar de concordar com a Recorrente de que o lucro da exploração não pode ser tributado, entendeu a r. decisão que "não existe mais tempo para recalcular o imposto porque "as adições não efetuadas em determinado período-base de apuração do imposto e que, posteriormente, deram causa ao lançamento de ofício não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício. No caso dos autos, dado que o fato gerador já se consumou, estando o período base por ele abrangido com sua contabilização encerrada não há se dá cumprimento ay normas legais acima prescritas (art. 545 do RIR), o que impossibilita qualquer autorização para o reccilculo do lucro da exploração e recomposição do lucro real.

Portanto, a decisão de Primeira Instancia concordou vez mais com os argumentos da Recorrente e somente não o aplicou por considerar que está impedida de fazê-lo. Ocorre que, conforme será demonstrado abaixo, não admitir a isenção do Imposto de Renda no presente caso é atentar contra regras basilares do sistema tributário.

Quanto A. multa isolada a decisão de Primeira Instância também reconheceu que ocorreu incorreções no enquadramento legal, mas entendeu que estas incorreções podem ser relevadas se a descrição dos fatos permitir ao contribuinte entender o que está sendo exigido, o que, data venia , não se pode aceitar devendo ser totalmente anulada a exigência dessa multa.

Por fim, especificamente à exigência da multa isolada, DRJ decidiu somente parcialmente a favor da Recorrente.

A DRJ entendeu que a multa isolada deve ser mantida sob o fundamento de que as estimativas mensais são devidas seja porque os subsídios de ICMS não foram considerados subvenção para investimento, mas redução indevida do custo ou despesa do período, seja porque não se admitiu o argumento de que o lucro da exploração totalmente isento ao não se autorizar a sua recomposição para nele acrescentar a dedução indébita.

Argumentou também a r. decisão que o pagamento das estimativas são devidos independentemente de lucro em razão do que determina a Lei 9.430/96, art. 44, inciso II. Ocorre que a decisão a quo reconheceu que reiteras decisões do Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108132917) são favoráveis aos contribuintes no sentido do descabimento da aplicação da penalidade isolada sobre estimativas em valor superior ao imposto apurado no final do exercício e da Câmara de Recursos Fiscais (Acórdão 107-143920) já inclusive afastando a aplicação concomitante de multa isolada por falta de reconhecimento de estimativas ao longo do período e de multa por falta de pagamento de tributo anuo, mas, vez mais, a DRJ não aplicou o direito correto, sob o fundamento de não ter poderes para fazê-lo.

Com relação a desproporcionalidade da multa isolada, a DRJ não reconheceu os argumentos da Recorrente.

Finalizando a decisão, a DRJ reconheceu e, desta vez transformando o reconhecimento em decisão, determinou que o afastamento de parte da multa isolada por motivo de erro na aplicação do critério temporal da hipótese infracional.

Isto porque o artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96 determina que a penalidade nele prevista deve ser exigida sobre o "pagamento mensal" que deixar de ser efetuado pelo contribuinte, o que significa dizer que a penalidade também deve ser apurada tendo como base o mês no qual o imposto supostamente seria devido. Entretanto, a autoridade fiscalizadora não observou esse aspecto ao considerar as 12 estimativas mensais num único valor referido ao dia 31 de dezembro, vício insanável este que fez com que a decisão de Primeira Instância tenha mantido a multa isolada somente sobre a estimativa de dezembro. Este Egrégio CARF, data venha deve, no minim:), manter o entendimento da DRJ caso a multa isolada não venha ser anulada por toda sua integridade.

Portanto, após leitura minuciosa da decisão de Primeira Instância nota-se que esta reconheceu que os autos de infração não tem argumentos suportados pelo ordenamento jurídico e que este deveria ser julgada improcedente, ou seja, a favor do contribuinte.

Ocorre que a decisão ora combatida somente não foi totalmente favorável ao contribuinte pelo fato da DRJ se considerar sem poderes para fazer valer seu entendimento, fato que, certamente sell revisto por esse Egrégio CARF na medida que este, diferentemente da DRJ, tem reconhecido histórico de julgar acima das ilegais determinações da Receita Federal e sim em consonância com o ordenamento jurídico, o que significará dizer que a Recorrente não deve pagar qualquer valor do constante no presente processo, conforme os fundamentos abaixo."

Também há recurso de ofício sobre o valor exonerado conforme constante do demonstrativo B, a fls.909 destes autos, posto que acima do limite de alçada nos termos da Portaria MF nº 3, revogando a Portaria MF nº 375/01 e alterando o valor do limite recursal para R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), nos termos seguintes:

PORTARIA MF Nº 3, DE 3 DE JANEIRO DE 2008

DOU 07.01.2008

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no § 3º do art. 366 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 6.224, de 4 de outubro de 2007, Resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 375, de 7 de dezembro de 2001.

GUIDO MANTEGA

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursais, deles tomo conhecimento.

Cumpre examinar, primeiro, o recurso de ofício em face a decisão de primeira instância, considerando que a mesma reduziu a multa isolada, tanto para efeito de cálculo do IRPJ como da CSLL, exonerando valor acima de R\$ 1.000.000,00, aplicando-se o previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Assim, o voto condutor da decisão revisada assim propôs:

ERRO NA APLICAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DA HIPÓTESE INFRACIONAL

115. Em conformidade com o artigo 44, inc. II, da Lei nº 9.430/96, a penalidade nele prevista deve ser exigida isoladamente sobre o "pagamento mensal" que deixar de ser efetuado pelo contribuinte, ainda que tenha apurado, ao final do ano-calendário, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Sem grandes esforços exegéticos, essa redação sugere que o critério temporal da hipótese infracional e, por conseguinte, da penalidade, está atrelado ao critério temporal do fato gerador da estimativa, embora aquela seja cobrada isoladamente. Vale dizer que sendo a estimativa de tributo devida mensalmente, a penalidade é também devida e deve ser apurada na mesma base temporal.

116. Entretanto, o autuante não observou esse aspecto, ao consolidar as doze estimativas mensais num único valor referido ao dia 31 de dezembro. Donde então o vício fatal, que se mostra capaz de inquinar parcialmente a pretensão punitiva. Deveras, assim como ocorre com qualquer outro aspecto da norma jurídico-tributária (material, espacial, temporal, pessoal, quantitativo), a erronia na aplicação do critério temporal de uma dada tributo ou penalidade terna de forma irremediável (ou seja, trata-se de vício insanável) o lançamento tributário ou o ato de aplicação de penalidade. Não é por outra razão que tal mácula deve, inclusive, ser invocada de ofício pela autoridade julgadora (SANTI, Eurico Marcos Diniz de Decadência e prescrição no direito tributário. 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 2001, pp. 127-128).

117. Em vista disso, persiste validamente apenas a multa isolada sobre a estimativa de dezembro (quando houver), cujo critério temporal corresponde ao dia 31 desse mesmo mês.

Desta feita, o fundamento de decidir da primeira instância é bem claro e objetivo quanto a inobservância do critério temporal pela autoridade lançadora, no que se refere a composição da base de cálculo da multa isolada, ou seja, deixou de observar o período mensal das estimativas para os cálculos respectivos, contaminando, como reconheceu corretamente, o lançamento nesse particular.

Pela mesma razão ao violar a exigência fiscal a legalidade para a cominação da multa isolada em bases incorretas, procede a decisão de primeira instância, nada se tendo a reparar, motivo pelo qual nega-se provimento ao recurso de ofício.

Pois bem, passa-se ao exame do recurso voluntário.

Suscita a Recorrente a preliminar de decadência para os fatos geradores de 2003.

Todavia, também como já examinado pela decisão de primeira instância, carece de sustentação tal argumento.

Premissa necessária e insofismável é a opção da Recorrente pelo regime de tributação pelo lucro real ANUAL (destaque próprio).

Em exercendo tal opção, os fatos geradores somente se realizam anualmente, no que se refere a composição de base de cálculo do IRPJ, nos termos da Lei nº 9.430/ art. 2º, § 3º, 5º e 6º), o que, por consequência, em se tratando de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se dá pelo § 4º do art. 150 do CTN, no final de cada exercício, e, tendo a autoridade fiscal, realizado o lançamento em 14.10.2008, legitimado o procedimento porque dentro do prazo de cinco anos previsto em lei.

Portanto, rejeita-se a preliminar decadência.

Quanto ao mérito, o centro da questão destes autos é o entendimento se a operação incentivada do ICMS pelo programa governamental do estado do Ceará é subvenção para custeio (adição na base tributável) ou subvenção para investimento (exclusão da base tributável), partindo-se da premissa que a autoridade fiscal enquadrou o fato do perdão governamental de 75% do ICMS como redução de custo ou despesa no mês em que incorrida a despesa com ICMS, aplicando estritamente o previsto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22/2003.

A Recorrente, já nos seus argumentos defensórios iniciais bem se reporta ao teor da decisão de primeira instância no que se refere a considerar a operação indigitada e glosada pela autoridade lançadora, como específica subvenção para investimento.

Nesse sentido para elucidar a discussão, o voto condutor da decisão de primeira instância, em seus fundamentos, não obstante ter decidido, pelas conclusões, por força da vinculação administrativa funcional, pela aplicação do entendimento exarado no ADI 22/2003, expôs de maneira lúcida, objetiva e técnica a qualificação jurídica perante os fatos apurados nestes autos.

Para tal conhecimento, permita-se a fiel reprodução dos argumentos do voto em comento, a seguir:

19. O grande debate que aqui se trava tenciona identificar a natureza do perdão de 75% do valor financiado pelo BEC, se subvenção de investimento (exclusão da base de cálculo) ou subvenção para custeio (adição à base de cálculo).

20. Uma segunda questão, prejudicial a essa, requer que se identifique a forma como o perdão deve integrar o cômputo da base de cálculo do IRPJ, caso a resposta ao primeiro questionamento venha a ser subvenção para custeio. Nesse mister, vale notar que o valor correspondente a renúncia poderá assumir três qualificações jurídicas, quando se examina a sua repercussão na definição dos aspectos do fato gerador e do crédito tributário do IRPJ, a saber:

(i) Dedução indevida de gastos incorridos com o ICMS, se a condição para a obtenção do perdão for considerada resolutória; nessa hipótese, o benefício obtido deverá implicar redução de despesa ou custo, a ser contabilizada no mês em que incorrido o ICMS;

(ii) *Recuperação de custo ou despesa, se a condição para a obtenção do perdão for considerada resolutória; nessa hipótese, o benefício obtido deverá ser computado em conta de resultado no mas em que obtido o financiamento, a título de receita operacional (recuperação de custo ou despesa no mês seguinte);*

(iii) *Recuperação de custo ou despesa, se a condição para a obtenção do perdão for considerada suspensiva; nesse caso, ter-se-á a sua natureza de receita operacional, a ser contabilizada no 36.º mês subsequente ao vencimento do ICMS utilizado para o cálculo do empréstimo.*

21. *Na espécie, a autoridade fiscal considerou configurada a primeira hipótese, ou seja, redução de custo ou despesa no mês em que incorrida a despesa com ICMS, dando aplicação estrita ao que previsto no ADI SRF n.º 22/2003.*

22. *Nos autos documentos sob o número 10380.012215/2005-12, uma outra autoridade fiscal, talvez sem atentar para o ADI, vislumbrou tratar-se da segunda hipótese.*

23. *Esse mesmo entendimento foi adotado por essa DRJ/FOR nos seguintes processos: 10380.014590/2001-73 (VULCABRAS DO NORDESTE S/A); 10380.010109/2002-51 (AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA), 10380.009701/2004-7 e 10380.009931/2004-31 (M DIAS BRANCO INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA); 10380.001277/2004-18, 10380.011278/2004-62, 10380.001279/2004-15 e 10380.001280/2004-31 (PETROPAR EMBALAGENS S/A). Todos igualmente beneficiários do incentivo com recursos do FDI/PROVIN do Estado do Ceará.*

24. *Fechando as possibilidades, segundo a autoridade lançadora, a fiscalizada adotava o terceiro critério até o ano-calendário de 2004, apropriando "em conta de recuperação de custos/despesas o valor anistiado, só que o fazia de forma intempestiva, ou seja, oferecia a tributação quando do vencimento da obrigação (36 meses depois do financiamento). Portanto, o último valor apropriado desta forma correspondeu ao financiamento obtido em 31/12/2001 (ICMS sNendas do período de apuração Novembro/2001)".*

25. *A partir de 31.12.2004, o contribuinte passou a transferir desde logo o valor equivalente ao perdão para a conta Reserva de Capital, não o submetendo A. tributação. Por entender que tal valor deveria compor o lucro tributável, a autoridade fiscal glosou parte da dedução do ICMS sobre Vendas (75% x 75% x ICMS a Recolher). Diferentemente do outrora praticado pela contribuinte, a autoridade fiscal firmou no lançamento o primeiro critério, formalizando, assim, a infração relativa a dedução indevida com despesas de ICMS. Vale dizer, que considerou que a condição para a obtenção do perdão tinha natureza resolutória.*

26. *A questão chegou à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), levada nos autos do processo 10380.014590/2001-73,*

tendo ela se manifestado pela impossibilidade de cuidar-se de condição resolutória a cláusula que estabelece condicionamentos para a fruição do perdão. Eis trecho do Acórdão CSRF/01-04.762 sobre o tema:

No caso em tela, o lançamento teve como pressuposto o desconto concedido na quitação do financiamento, como receitas decorrentes de subvenção não oferecidas a tributação. O momento de obtenção dessas receitas foi tido como aquele da concessão do financiamento, pois entendeu o auditor autuante que o desconto operava-se através de condição resolutiva, surtindo efeitos automaticamente.

Com a devida vênia, creio que melhor seria configurar a cláusula de desconto como sujeita A. condição suspensiva, pois somente com a quitação do financiamento absolutamente em dia, fato que ocorreria 36 meses após a concessão do financiamento, é que o desconto restaria confirmado. Antes disso, a dívida era total, ainda que com previsão de desconto para pagamento no prazo certo.

Não me parece, portanto, que se possa tributar tal parcela no momento da concessão do financiamento.

O erro quanto ao período de apuração é fatal ao lançamento tributário, pois fica caracterizado descompasso entre o momento previsto na norma hipotética para ocorrência do fato gerador e o considerado pelo fisco, sendo simplesmente insanável, determinando o cancelamento da exigência, ainda que por motivação diversa da que se utilizou a colenda Camara recorrida.

27. Com efeito, a existência de garantia fidejussória (cláusula oitava) da parcela do financiamento faz crer tratar-se de condição suspensiva. Essa garantia somente será executada se o devedor contribuinte não atender as condições para fruir do perdão parcial do valor financiado.

28. Lê-se, portanto, a cláusula assim: "deve-se todo valor, a não ser que se cumpram as condições preestabelecidas"; ao invés de "deve-se parte do valor (25%), a não ser que não se cumpram todas as condições preestabelecidas".

29. Para melhor visualizar a natureza da condição em comento, lança-se mão do denominado desconto condicional sobre compras. A natureza das condições do perdão parcial do valor financiado é a mesma do desconto condicional incidente sobre a aquisição de insumos ou mercadorias, qual seja, a de recuperação de custos, cuja natureza é de receita operacional (na verdade, outras receitas operacionais).

30. Como se verifica, esse entendimento divisa a existência de erro temporal na aplicação da norma de incidência tributária (inobservância, portanto, do princípio da prudência e ofensa ao regime de competência) e de qualificação da infração fiscal

formalizada, de modo a irremediavelmente viciar o lançamento nessa parte.

31. Entretanto, a distorção apontada não deve ser proclamada nesta instância, haja vista a existência de Ato Declaratório Interpretativo (ADI), emanado do Senhor Secretário da Receita Federal, assentando o entendimento de que tais incentivos, concedidos pelo Poder Público sob a forma de empréstimos subsidiados, devem reduzir a despesa do período com o ICMS sobre Vendas (art. 1.º parag. único, do ADI n.º 22/2003). Se é assim, a condição para a obtenção da renúncia é do tipo resolutória. Mas esse entendimento afronta a natureza das coisas, a jurisprudência pacífica do então Conselho de Contribuintes e da Camara Superior de Recursos Fiscais.

*32. Infausta postura para um julgador administrativo que se diz integrar a primeira instância do processo administrativo fiscal federal, quando ela mais se aproxima de uma "segunda instancia do lançamento". Em dissertação de mestrado, tive a oportunidade de registrar a falta de independência funcional do julgador para interpretar e aplicar a lei e os atos normativos **(Aplicação dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade no âmbito da Administração Pública)** **Judicante brasileira:** Limites e possibilidades do controle no âmbito da atuação vinculada; Universidade Federal do Ceara, 2008), valendo transcrever a respeito o seguinte: a independência funcional traduz a inexistência de ordens, instruções ou sequer diretivas vinculativas por parte do superior hierárquico ou de autoridades superiores da administrativa ativa, de modo que o julgador administrador se vincule tão-somente aos atos infralegais regulamentares, As leis e A Constituição, e desde que observada a seqüência hierárquico-normativa crescente dessas fontes jurídico-positivas.*

Nesse contexto, pode comprometer bastante a independência funcional do julgador administrativo a possibilidade de ele sujeitar-se As orientações de autoridades administrativas executivas, tais como Ministros, Secretários, Superintendentes, Delegados. Muitas vezes, essas orientações assumem a sutil forma de ato normativo — de conteúdo geral, abstrato e obrigatório —, como sucede na previsão de as DRJs observarem as normas regulamentares e os entendimentos da Secretaria da Receita Federal expressos em atos n' ativos (art. 7.º da Portaria MF n.º 58/2006).

Esses atos normativos, não raro superestimam o interesse secundário da Administração Ativa, e, a par do temor de responderem disciplinarmente, acabam compelindo os julgadores a proferirem decisões em consonância com os atos normativos menores, mas em flagrante desconformidade em face de lei ou da Constituição.

33. Enquanto A espera de uma profunda reformulação, o processo administrativo fiscal federal continuará a reproduzir as

suas deficiências, a exemplo do que presentemente se impõe a este julgador.

34. Assim, por força do ADI, o desconto obtido no valor principal do empréstimo configura redução de custos ou despesas. Uma vez que tal procedimento não foi observado pela contribuinte, procedentes se afiguram os lançamentos.

2.2 A NATUREZA DA RENÚNCIA: SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO

35. Outra questão diz respeito A caracterização da renúncia como subvenção para custeio ou subvenção de investimento. Essa definição é importante, pois, A luz do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, a primeira é indedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao contrário da segunda.,

36. O tratamento tributário das subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas de direito privado é definido pelos artigos 392 e 443 do RIR/99, verbis:

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 4.506/64, art. 44, IV);"

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 (Decretos-leis nºs. 1.598/77, art. 38, § 2º e 1.730/79, art. 1º, 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. 556 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.

37. Do que se le, as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada; enquanto as subvenções de investimento não serão computadas na determinação do lucro real, mas desde que satisfeitas as condições exigidas no art. 443 do RIR/99.

38. Com o objetivo de analisar o tratamento fiscal das subvenções pela Lei nº 4.506/64, art. 44, IV, e pelo Decreto-lei nº 1.598/77, art. 38, § 2º, foi editado o Parecer Normativo CST nº 112/78, que dispõe em seu bojo, o seguinte:

2.4 A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abranger toda a extensão

atribuída As SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o Ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. E o que faz o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. E como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

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

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

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: as SUBVENÇÕES, em princípio, serão todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional, as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

3. ISENÇÕES E REDUÇÕES

3.1 — Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Realçando apenas a carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido. (grifo nosso).

39. Como observado no item 2.12 acima transcrito, 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 A subvenção sei am aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes A subvenção sejam efetiva e especificamente aplicados na aquisição de bens e direitos para implantar ou expandir o empreendimento.

40. Delimitado o sentido e alcance do conceito de subvenção de investimento, registro que, em várias oportunidades, e com espeque sobretudo no PN CST n.º 112/78, a Receita Federal do Brasil sequer tem admitido que a renúncia possa ser considerada ou classificada como subvenção, e, ainda que o fosse, ndo, o seria de investimento. Nesse sentido, é a determinação vinculante do ADI SRF n.º 22/2003, verbis:

Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público as pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

41. Não seria sequer subvenção, mas desconto no resgate de empréstimo. A tese se respalda nos seguintes fundamentos: (i) os recursos foram fornecidos sob a forma de mútuo, tendo como contrapartida uma exigibilidade no Passivo Exigível; (ii) o regaste dessa obrigação é efetuado em parcelas, mediante concessão de descontos cujo percentual abrange tanto o principal quanto os juros.

42. A seu turno, não seria subvenção de investimento, porquanto o benefício obtido mediante a renúncia parcial do valor emprestado se destinava A. "composição do esquema financeiro necessário ao capital de giro" da beneficiária, ao passo que

seria mister a comprovação da aplicação específica em bens ou direitos destinados A. implantação ou expansão do empreendimento econômico.

43. Especificamente, esta Delegacia de Julgamento, em diversos julgados se contém manifestação no sentido da não caracterização da subvenção de investimento: 10380.014590/2001-73 (VULCABRAS DO NORDESTE S/A); 10380.010109/2002-51 (AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA), 10380.009701/2004-7 e 10380.009931/2004-31 (M DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA); 10380.001277/2004-18, 10380.011278/2004-62, 10380.001279/2004-15 e 10380.001280/2004-31 (PETROPAR EMBALAGENS S/A).

44. Excetuando o pronunciamento da Primeira Camara nos processos do contribuinte M DIAS BRANCO, todas as demais decisões foram reformadas pelo então Conselho de Contribuintes, para assentar, em Acórdão leading case na matéria, o seguinte entendimento:

IRPJ. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO. - A concessão de incentivos a implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceara, 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. (Acórdão 1.º CC n.º 101-96716, sessão de 22.01.2002).

45. A natureza do benefício em tela foi minuciosamente abordada pelo então Conselheiro Natanael Martins, que, em voto-vista no Acórdão n.º 107-05912, transcreveu trabalho doutrinário publicado na Revista de Direito Tributário n.º 61, p. 175-186, aprovado por unanimidade em Congresso patrocinado pelo IDEP, sob a coordenação de Geraldo Ataliba.

Por sua recorrente remissão nas decisões do Conselho de Contribuintes, vale transcrever as conclusões do i. Conselheiro sobre a matéria.

9. Conclusões

1. Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação e, quando concedida pelo poder público, desde que registrada em conta de reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não sera tributada pelo imposto de renda. Conseqüentemente, tampouco servirá de base para cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.

2. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza – de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira" (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado (implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.

3. As isenções ou reduções tributárias não se confundem, juridicamente, com subvenção. Todavia, quando concedidas como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, por ficção legal, equiparam-se as subvenções para investimento, gozando de idêntico tratamento tributário (salvo em relação as isenções ou reduções do imposto de renda que de qualquer forma se submetem à incidência da contribuição social).

4. Com o advento do Decreto-lei 1.598/77, foi derogado o art. 44 da Lei 4.506/64. Conseqüentemente, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda.

5. As subvenções recebidas pela sociedade, inclusive sob a forma de isenções ou redução tributária, devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.

6. A provisão para o imposto de renda deve ser contabilizada pelo valor bruto e, posteriormente, do passivo criado, dever ser transferido para a respectiva conta de reserva de capital o montante da isenção ou redução do imposto, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (grifo nosso)

46. Segundo essa interpretação, para que se configure a subvenção de investimento, faz-se mister a presença dos seguintes elementos: (i) transferência de recursos públicos para o contribuinte; (ii) o intuito de estímulo A. implantação ou expansão de empreendimento econômico; (iii) registro da transferência em conta de reserva de capital, que somente deverá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social. Não é relevante, portanto, a destinação específica dos recursos na aquisição de determinados bens e direitos.

47. Analisando o caso concreto, vislumbro a presença desses três requisitos, os quais estão reconhecidos pelo próprio autuante ou comprovados nos autos. E conveniente deter-se em evidenciar a presença do segundo requisito, por expressar o intuito de subvencionar a implantação ou expansão do empreendimento econômico, a par de ser um requisito menos rigoroso àquele exigido pelo Parecer CST n.º 112/78, qual seja,

a destinação específica dos recursos na aquisição de determinados bens e direitos.

48. Nesse desiderato, a benesse outorgada pelo Estado do Ceará à contribuinte, consistente na redução do valor da presta* do financiamento anteriormente contratado, está embebida desse propósito. Com efeito, no caso em exame, foi assinado em 7 de julho de 1994, entre o Governo do Estado do Ceará e a contribuinte, Protocolo de Intenções com o seguinte objeto (fls 743/749):

Pelo presente instrumento objetiva estabelecer as relações obrigacionais que entre si ajustam, como partes, o GOVERNO DO DO CEARA (...) e a RIGESA, CELULOSE, PAPEL EMBALAGENS LTDA (...) obrigações essas decorrentes da concessão de incentivos administrados pelo Poder Público Estadual à aludida empresa, em virtude da implantação de uma indústria destinada A. fabricação de embalagens de papelão ondulado, inclusive, mas limitado a: caixas e folhas de papelão ondulado e acessórios de polpa moldada, nos termos da legislação norteadora da espécie, especialmente a Lei no 11.524/88 e os Decretos nos 22.719-A de 93 e 23.113 de 18.03.94, publicado no D.O. do dia 22.03.94 (...)

49. A teor do que contém a "CLAUSULA SEGUNDA" da denominada avença, a contribuinte se comprometeu: a implantar no Município de Pacajfis- Ceará, uma indústria destinada a fabricação de embalagens de papelão ondulado, inclusive, mas não limitado a: caixas e folhas de papelão ondulado e acessórios de polpa moldada, observadas as seguintes características básicas - Investimento Total:

Será investida na implantação do Projeto a importância de US\$ 8,400,000, com perspectiva de geração de ICMS de US\$ 2,796,000 por ano.

- Programação de Produção:

A RIGESA deverá produzir, anualmente, entre 36.000 m2 e 48.000 m2 de material para embalagens com ocupação de empregos diretos de 100 e 125 pessoas, respectivamente nas fases I e II do projeto.

50. De um lado, a contribuinte se comprometeu a executar o projeto de implantação no prazo de dois anos, sendo que o prazo global da operação de dez anos. De outro, o Estado do Ceará assumiu o compromisso de apoiar a iniciativa por meio da adoção de medidas a seu alcance, notadamente na área de infraestrutura, tais como: cessão de terreno de 84.000 metros quadrado no Distrito Industrial de Pacajus; colocar à disposição água em volume compatível com as necessidades do projeto; adotar as medidas necessárias ao acesso ao conjunto industrial da empresa, bem como a colocação no limite do terreno, de linhas de telefonia e transmissão de dados; assegurar o fornecimento de energia elétrica necessária à implantação e funcionamento do empreendimento.

51. O Governo do Estado do Ceará assumiu ainda o compromisso de garantir a contribuinte operações de crédito como recursos do FDI, destinados à formação do capital de giro, segundo as condições estabelecidas no PROVIN/FDI.

52. O Primeiro Aditivo ao Protocolo de Intenções reconhece o empreendimento como pioneiro na forma do § 40 do art. 19 do Decreto n.º 22.719-A, de 20.08.93 (fl 749).

53. Por meio do Segundo Aditivo ao Protocolo de Intenções, o Estado do Ceará se comprometeu a assegurar "o diferimento do ICMS incidente sobre as aquisições de máquinas e equipamentos adquiridos no exterior, bem como sobre o diferencial de alíquotas daquele tributo incidente na aquisição de equipamentos nacionais, necessários à implantação da indústria". Na mesma linha, também assumiu o encargo de garantir o diferimento do ICMS incidente nas importações de matéria-prima e de outros insumos, para o momento de saída subsequente dos produtos industrializados (fl 752).

54. Como parte integrante das obrigações assumidas pelo Estado do Ceará, há o incentivo que se traduz na concessão de empréstimos, mediante utilização de recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI, em condições especiais, o que de resto deu causa ao lançamento tributário objeto da presente demanda.

55. Conforme se constata pela leitura da cópia do CONTRATO DE MUTUO, o FDI foi instituído pela Lei nº 10.367, de 1979, alterada pelas Leis de números 10.380, de 1980, 11.073, de 1985 e 11.524, de 1988, regulamentada pelo Decreto nº 22.719-A, e conta com recursos "aportados A. conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas — PRO VIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da Mutuária como empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico e social do Estado".

56. A Lei nº 10.367, de 1979, com as alterações supervenientes, constituiu o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI, cujo objeto é a promoção do desenvolvimento das atividades industriais neste Estado, por meio do compromisso de assegurar às empresas consideradas de fundamental importância no processo:

... incentivos de implantação, funcionamento, realocização, ampliação e modernização ou recuperação, sob a forma de subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, prestação de garantias e subsídios de encargos financeiros.

57. Ao regulamentar a Lei que instituiu o FDI, o Decreto nº 22.719-A, de 93 r, com as alterações introduzidas através do Decreto nº 23.113, de 1994, do que resultou a própria regulamentação do aludido Fundo, relativamente As operações de empréstimos, estabeleceu no

artigo 15:

Art. 15º - O valor do empréstimo ao amparo do FDI será concedido em 72 (setenta e duas) parcelas mensais e consecutivas para as empresas localizadas na Região Metropolitana de Fortaleza e 120 (cento e vinte) parcelas mensais e consecutivas para as empresas localizadas fora da Região Metropolitana de Fortaleza; e será diferenciado em função da localização ou da natureza do projeto apoiado, da seguinte forma:

I — Implantação de Indústrias no Interior do Estado: O valor da parcela mensal do mútuo terá como parâmetro importância equivalente 100% (cem por cento) do ICMS efetivamente recolhido dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a venda da produção própria, cabendo ao Governo do Estado responsabilizar-se por 75% (setenta e cinco por cento), do valor da parcela e devendo o restante ser negociado com a Prefeitura do município sede do, empreendimento;

58. Nos termos da Cláusula Primeira do mencionado acordo de vontades, a contribuinte foram concedidos empréstimos periódicos, cujo, repasse mensal correspondia a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS recolhido, durante o período de maio de 1996 a abril de 2006.

59. Cumpridas as condições estabelecidas: pagamento ou resgate da parcela do empréstimo no dia 30 de cada mês a que corresponder, após 36 (trinta e seis) meses da data do desembolso, o valor a ser pago corresponderá. a 25% (vinte e cinco por cento) do montante de cada desembolso.

60. Registro, por relevante, que dentre as denominadas "Obrigações Especiais" assumidas pela contribuinte para com o Mutuante, constam:

6.1 Executar o projeto financiado com toda a diligência e eficiência, de acordo com a boa técnica gerencial e as normas de engenharia, obrigando-se a manter todos os registros e comprovantes indispensáveis.

6.2 Utilizar todos os recursos objeto do mútuo contratado por este instrumento, exclusivamente nos negócios normais relativos ao projeto apresentado e suas expansões futuras. (grifo nosso)

61. Dentre as justificativas apresentadas pelo Governo do Estado do Ceará, para adoção, implantação e utilização dos recursos do FDI, há o explícito reconhecimento de: contribuir para a consolidação e descentralização do setor industrial, através de incentivo A. implantação, ampliação, modernização, diversificação, recuperação e realocação de empresas industriais, consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado.

62. Assim, como fácil é concluir, a outorga dos benefícios pelo Estado do Ceará não está restrita à concessão de empréstimos em condições especialíssimas; ao revés, corresponde eles a um conjunto de medidas concretas, que têm como contrapartida uma

série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos, que visam a implantação de unidades fabris.

63. *Em 1996, foi inaugurada a fábrica de embalagens de Pacajus (CE), com capacidade de produção de 6.000 metros quadrados por mês, visando atender o mercado do nordeste do País (fl 816),*

64. *Cumpra consignar que os Programas de Incentivos Industriais instituídos pelo Estado do Ceará, mediante utilização de recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI, não se resumem apenas as operações de mutuo que deram causa a exigência tributária sob exame, como já registrado. Em verdade, são constituídos por um amplo conjunto de direitos e obrigações assumidas tanto por parte do Estado, quanto pelas empresas que se habilitaram e se instalaram neste Estado.*

65. *Entendo pertinentes e perfeitamente adequadas ao caso concreto, as assertivas feitas pela Conselheira Maria Ilea Castro Lemos Diniz, no voto condutor do Acórdão n.º 107- 05912, de 2000, verbis: da análise da lei verifica-se, de pronto, que o legislador, ao se referir A figura da subvenção para investimento, o fez de forma exemplificativa, sem se preocupar, pois, quanto A forma ou meio pelo qual esta se materializa (...) Obviamente, caracterizou 'o legislador, como subvenção para investimento — extremado-a, pois, das subvenções correntes ou para custeio —, como sendo aquelas "consideradas como estímulo A implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", vale dizer, as concedidas pelo Poder Público em face, ordinariamente, de contrato firmado com contribuintes sob condições de que estes implantassem ou expandissem empreendimentos econômicos.*

Nas condições estabelecidas na lei não há, em momento algum, necessidade de comprovação de prévia destinação ou aplicação do montante da subvenção recebida em bem do ativo fixo, muito menos a que a subvenção, necessariamente, devesse ser direta, isto é, se materializasse financeiramente, mediante ação específica do Estado concedendo ao subvencionado recursos financeiros ou creditícios (créditos presumidos).

66. *Assim, para se aferir a intuito do subvencionar, importa ter em consideração o conjunto de obrigações assumidas e cumpridas pelas partes e o objetivo do Estado na transferência de recursos, que é o de proporcionar o efetivo aumento do estoque de capital da empresa beneficiária que se propõe a instalar ou expandir empreendimento econômico de interesse do Estado.*

67. *Por fim, registro que estão presentes os seguintes elementos para a caracterização da subvenção de investimento: (i) a intenção da pessoa jurídica de direito público de subvencionar determinado empreendimento; (ii) a concretização dessa*

intenção, mediante transferência de capital; (iii) a incorporação dos recursos em conta de reserva de capital.

68. Em face do exposto, a conclusão lógica seria pela improcedência da pretensão fiscal. Sucede que o ADI, já mencionado, não considera a renúncia de parcela do empréstimo modalidade de subvenção, muito menos de investimento. Com base nessa única razão de decidir, dou pela procedência dos lançamentos.”

Tais argumentações, de fato e de direito, demonstram, a saciedade, que o negócio jurídico celebrado pela Recorrente com o Governo do Ceará e o BEC, e seus efeitos tributários e fiscais foram de forma, maneira, conteúdo e efeitos a plenamente configurar a adoção efetiva da subvenção para investimento, devendo assim ser tratado, em termos tributários, portanto, em dissonância ao interpretado genericamente pelo ato administrativo constante do ADI 22/2003 aludido, da SRFB.

Desta feita, considerando que esta segunda instância não está obrigada, funcional e meritoriamente, a decidir quer genérica, quer estritamente sob o comando determinado em atos administrativos internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, notadamente no caso concreto, de natureza interpretativa, e restando caracterizada pela própria autoridade julgadora de primeira instância, nos fundamentos do seu voto sobre o correto procedimento fiscal praticado pela Recorrente em suas operações da atividade econômica junto ao estado do Ceará, é de se acolher as razões recursais, para nesse sentido, reconhecer a procedência do inconformismo da Recorrente.

Assim, via de consequência, relativamente as multas isoladas, aplicadas tanto para o IRPJ e, como igualmente para a CSLL, considerando a questão meritória acima, e considerando que as mesmas foram lançadas em decorrência do entendimento da autoridade fiscal de que ocorrera falta de contabilização/adição de subsídios do ICMS através do FDI/PROVIN e insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, uma vez resolvida a questão precedente, pelo reconhecimento do direito da Recorrente, tornam-se insubsistentes as supostas insuficiências de recolhimentos de estimativas, deixando de existir a causa que pudesse justificar tais aplicações dessas penalidades para o recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Diante todo o exposto, é de se negar provimento ao recurso de ofício. E, quanto ao recurso voluntário, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso relativamente a matéria subvenção para investimentos.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno

Processo nº 10380.016589/2008-50
Acórdão n.º **1202-00.691**

S1-C2T2
Fl. 28

CÓPIA