



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

Processo n° 10380.720566/2013-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.228 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2014
Matéria IRPJ/CSLL - Subvenções
Recorrente EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento pelo governo estadual a contribuinte de ICMS, a título de crédito presumido, vinculada apenas a *elevação do nível de recolhimento do imposto*, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, divergindo o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Fez declaração de voto o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente, Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 21/01/2013, por meio da qual foram reduzidos os prejuízos fiscais e bases negativas apurados no ano-calendário 2008.

A autoridade lançadora constatou que a contribuinte deixou de contabilizar três pagamentos efetuados pelo Banco Bradesco S/A, que totalizaram R\$ 280.000,00, a título de “Prêmio de Performance”, bem como promoveu indevidamente ajuste negativo do Regime Tributário de Transição, no valor de R\$ 32.672.426,29, por classificar como subvenção para investimentos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Ceará, conforme Termo de Acordo nº 917/2006, valor este reconhecido na apuração do resultado do exercício como redutor do Custo de Mercadoria Vendida (CMV). Os pagamentos recebidos do Banco Bradesco S/A foram classificados como receitas omitidas, e o ajuste em razão de subvenções foi glosado como exclusão indevida.

Impugnando a exigência a contribuinte invocou manifestações deste Conselho em favor da classificação dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados do Ceará e da Bahia como subvenções para investimento, defendendo que tais incentivos podem se caracterizar como *subsídio com destinação específica* ou *com destinação difusa* e observando que no caso em questão o subsídio está vinculado a objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento. Discorreu sobre os dispositivos legais que regem a matéria, a competência estadual para gerir o desenvolvimento em seu território, e as características específicas do benefício instituído pelo Estado do Ceará, invocando o princípio da moralidade e aduzindo que a subvenção foi manifestamente aplicada em investimento. Pediu, assim, que fosse declarada a improcedência dos lançamentos de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS incidentes sobre o valor da subvenção para investimento, e pediu parcelamento da parcela correspondente ao prêmio *Performance*.

A Turma Julgadora observou que não houve exigência de Contribuição ao PIS ou de COFINS nestes autos, declarou não impugnada a infração de omissão de receitas e, com referência à glosa de exclusão correspondente à subvenção, manteve o lançamento com base nos seguintes argumentos:

- A autoridade julgadora de 1ª instância não estaria vinculada ao entendimento manifestado por este Conselho em caso semelhante, tratado nos autos do processo administrativo nº 10380.012049/2009-28;
- As subvenções estão classificadas na Lei nº 4.506/64 como receita bruta operacional, mas a Lei nº 6.404/76 tratou as subvenções para investimento como transferência de capital, e foi assim incorporada ao Decreto-lei nº 1.598/77, mas com acréscimos interpretados por meio dos Pareceres Normativos CST nº 2/78 e 112/78, que especificaram sua forma de contabilização e declararam a necessidade de sua aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos;

- A Solução de Divergência nº 15/2003 também tratou da matéria, fixando que as subvenções para investimento não seria computadas na determinação do lucro real se atendidas as condições legais, *sendo as duas últimas alternativas: (i) concessão como estímulo à implantação e expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital, utilizada tão-somente para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social; (iii) ou garantir a exatidão do balanço e utilização para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas;*
- Com a Lei nº 11.638/2007 foi revogado dispositivo da lei societária que determinava a contabilização de subvenções como reservas de capital, e constituídas reserva de lucro a título de incentivos fiscais para abrigar aqueles valores. A neutralização dos efeitos destas alterações por meio do RTT determinou que a subvenção reconhecida pelo regime de competência seria excluída do lucro líquido e mantida em reserva de lucros, sendo passível de adição ao lucro líquido apenas se sofresse destinação diversa da especificada em lei;
- O incentivo correspondente a créditos presumidos de ICMS foi concedido por meio do Termo de Acordo nº 917/2006, com fundamento na Lei nº 12.670/96-CE e no Decreto nº 29.560/2008, mas a fruição do benefício não foi condicionada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, *não sendo suficiente apenas o animus de subvencionar para investimento, mas impondo-se ainda a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;*
- Irrelevante, portanto, se o acordo classifica os valores envolvidos de *subvenções para investimento a serem incorporados pela Acordante em seu capital social*, até porque a legislação vigente exige a incorporação da subvenção a Reserva de Incentivos Fiscais, e não sua incorporação ao capital social;
- O procedimento fiscal está em conformidade com a lei e não há ingerência da União sobre o Estado. Apenas que *os termos do decreto e do acordo não contemplam as condições exigidas pela legislação tributária federal para considerar o auxílio concedido pelo estado cearense uma “subvenção para investimento” [...]. Ademais, percebe-se que o foco da concessão do regime tributário diferenciado é eminentemente o de aumentar a arrecadação, pois adota a técnica de substituição tributária, assumindo a contribuinte o encargo de ser o substituto tributário do ICMS na área de sua atividade, em troca créditos presumidos de ICMS para suas próprias operações.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 04/02/2014 (fl. 1130), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 06/03/2014 (fls. 1133/1161).

Observa que não há discussão *quanto aos números lançados* e que o litígio cinge-se à classificação da subvenção escriturada pela contribuinte. A decisão recorrida classificou a subvenção como de custeio porque não vinculada a *bens físicos, máquinas e equipamentos*, enfrentando decisão em sentido contrário já proferida por este Conselho.

Inicialmente destaca que se reportou em impugnação à imunidade recíproca fixada constitucionalmente porque *as subvenções outorgadas pelo Estado do Ceará têm destinação específica e trazem condições permanentes de restituição*, tratando-se de uma

“subvenção modal”; a rigor, um empréstimo, em que a titularidade jamais se completará em favor do devedor porque sob o permanente vínculo de sua exigibilidade. Reproduz a argumentação desenvolvida em impugnação, destacando as cláusulas décima, décima terceira e décima segunda, em seu parágrafo primeiro, todas do Termo de Acordo nº 917/2006, defendendo que *não se trata de uma subvenção-em-sua-plenitude, muito menos de uma doação-incondicionada, mas, a rigor, de um “adiantamento de recursos para ser utilizado numa atividade específica”, o incremento da arrecadação tributária e do emprego.* Cita, ainda, doutrina para afirmar que não se está, no presente caso, frente a uma aquisição de renda ou de proventos, e aduz que *os subsídios em questão não são subsídios em sentido pleno, a garantir o livre-usar e o livre-dispor, mas sim recursos do Estado do Ceará cedidos ao contribuinte sob rígidas cláusulas de exigibilidade, de modo que a tributação em tela recairia sobre o patrimônio daquele Estado.*

Argumenta que a figura *Recursos Públicos em mãos de particulares, de incentivos fiscais* não é matéria nova perante o Fisco Federal, pois o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 já cogitava desta restituição, e defende que tais valores *não perdem a condição de Recursos Públicos pertencentes ao Poder Público*, e são apenas emprestados à empresa. Cita o art. 116, inciso II do CTN, bem como seu art. 117, com vistas a configurar as obrigações decorrentes da inobservância do acordo, até então suspensas, e observa que o fato de a União não poder contestar decisões do CARF revela, paradoxalmente, que elas valem mais que as decisões judiciais, para assim invocar o que decidido no Acórdão nº 1202-000.921 acerca de incentivos concedidos pelos Estados do Ceará e da Bahia.

Na seqüência, discorda da exigência de que a subvenção para investimento esteja *atrelada à estrita aplicação em ativos ou outros investimentos explicitamente mensuráveis*, expondo o significado do substantivo subvenção, traçando comparativo com o benefício “Bolsa-Família” e abordando outras hipóteses de subsídio, para classificá-los como subvenção de custeio ou de investimento, distinguindo esta em subsídio com destinação específica ou difusa, para então afirmar que a Fiscalização classificou o benefício fiscal em discussão nesta segunda hipótese, e defender sua vinculação *a objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento*, consoante exposto no Termo de Acordo nº 917/2006.

Aduz que a contrapartida exigida no sentido de aumento de faturamento, com a conseqüente majoração da arrecadação tributária não pode ser alcançada de forma significativa apenas com publicidade local, exigindo *uma ampla complexidade logística, de transporte, armazenamento, distribuição, contratação de pessoal e adequado treinamento.* Observa que atualmente uma patente pode valer muito mais do que inúmeras fábricas, e acrescenta que o modelo de subvenções para investimento adotado pela União Federal, *a partir de um plano prévio para aplicar em bens de ativo, máquinas e equipamentos (SUDENE/SUDAM), não parece ter sido a melhor alternativa* por não exigirem *compromisso direto com a produção e o emprego*, ao contrário do caso concreto, com fixação de *metas de desempenho real: incremento das receitas e do emprego e da conseqüente arrecadação.* Cita exemplos de insucesso nesta seara.

Defende que a expansão de empreendimentos econômicos mencionada no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 difere da expansão de empreendimentos industriais; observa que a subvenção é outorgada mediante lei prévia e seus regulamentos; aduz que a jurisdição sobre tais investimentos cabe ao Estado, exceto nos casos previstos no art. 3º, inciso III da Constituição Federal, quando a União atua para *reduzir desigualdades regionais*; invoca o **princípio federativo** e cita artigos da Constituição Estadual do Ceará; e conclui que o Estado

do Ceará é competente, no plano legal, para, em vez de exigir a aplicação estrita do subsídio para investimento diretamente na aquisição de um torno mecânico ou na construção de paredes ou galpões, pactuar que a empresa invista, sim, em resultados, isto é, no emprego, no faturamento, na arrecadação, estabelecendo, é claro, uma mão dupla contratual, de modo a punir aquele que não implementar os bens pactuados.

Aborda os termos da Lei nº 12.670/96 e o Decreto nº 29.560/2008, ambos do Estado do Ceará, observa que a autoridade fiscal omitiu o art. 68 da referida lei, que permite a sua regulamentação, e reitera que o Estado do Ceará pode atuar naqueles limites para pactuar subvenções vinculadas a investimento, opondo-se à sua desconstituição pela União Federal por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Novamente reporta-se à cláusula penal do acordo, mencionando que não há notícia de seu descumprimento e demonstrando a expedição de certidão negativa estadual em seu favor, como prova do adimplemento daquelas condições. Cita doutrina acerca de subvenções estaduais, aborda a alteração promovida no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 pelo Decreto-lei nº 1.730/79, assevera que todos os benefícios fiscais conferidos pelo Poder Público estão ali abrangidos, e arremata aduzindo que os questionamentos por parte de outro ente federativo, distinto do concedente, ofende o princípio da moralidade.

Invoca o §1º introduzido no art. 43 do CTN para defender que a tributação tem em conta a essência do rendimento em si, pouco importando a condição jurídica da fonte ou a forma de sua percepção. Assevera, assim, que não se discute, aqui, em essência, a subvenção, pois a contribuinte adimpliu seu compromisso de investir, manteve intacto o valor da isenção respectiva e o Estado tem a garantia de cobrar de volta o tributo caso regras sejam descumpridas. Conclui, daí, *que perante a regra da essencialidade material do art. 43 do CTN, as regras da subvenção para investimento foram atendidas em sua plenitude.*

Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso voluntário.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente é pertinente reproduzir abordagem desenvolvida por esta Relatora acerca da disciplina legal das subvenções, integrada ao voto vencido do Acórdão nº 1101-00.661:

O Parecer Normativo CST nº 112/78 traça a evolução histórica da interpretação acerca da incidência tributária do IRPJ sobre as receitas decorrentes de subvenção, partindo do que dispunha a Lei nº 4.506/64:

Art 44. Integram a receita bruta operacional:

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Frente a este cenário legal, o Parecer Normativo CST nº 142/73 havia firmado interpretação de que seriam também tributáveis as subvenções recebidas como compensação de investimentos em ativo fixo na execução de programa de estímulo à industrialização, sob os seguintes fundamentos:

1. Dúvidas são levantadas sobre a tributabilidade de recursos financeiros que, com base no ICM incidente sobre suas operações, as empresas recebam de uma das Unidades da Federação, como compensação de investimentos em ativo fixo na execução de programa de estímulo à industrialização.
2. Não somente nessas circunstâncias, mas sempre que recebam recursos públicos ou privados não exigíveis, vinculados ou não a recolhimento de impostos, as empresas devem computá-los como receita bruta operacional, conforme estabelece o Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 157, letra d, in verbis:
"Art. 157. Integram a receita bruta operacional (Lei nº 4.506, art. 44.):
(...)
d) as subvenções correntes para custeio ou operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.
3. A atividade estatal de carrear para a empresa recursos financeiros para custeio ou operação identifica-se, sem dúvida, no plano orçamentário, com a ajuda financeira do poder público às empresas privadas com autorização de lei especial, conceituada e classificada na Lei de Orçamento, como subvenção (Lei nº 4.320/64, art. 12, §§ 2º e 3º, item II, combinados com o art. 19).
4. Em correspondência a aludidos dispêndios públicos subvencionais devem ser feitos na empresa os registros contábeis dos valores respectivos, na época em que se tornarem disponíveis para a empresa, inclusive na hipótese do item 1.
5. Isto porque, no sistema de incentivo fiscal referido no item 1, pelo recolhimento ou compensação com créditos, opera-se a extinção do crédito tributário relativo ao ICM. Enquanto o percentual relacionado com o referido imposto representa simplesmente um parâmetro para o cálculo dos recursos financeiros a serem recebidos.

para efeito de correção monetária conforme estabelece o art. 266 , letra a, do Regulamento do Imposto de Renda.

À mesma época, o Parecer Normativo CST nº 107/75 reiterou a incidência do imposto de renda sobre a receita decorrente de subvenção estatal, sem distingui-la em razão de sua destinação, e detalhou aspectos da dedutibilidade do imposto utilizado como veículo para concessão do incentivo:

1. Indaga-se sobre o tratamento fiscal que deve ser dado à parcela do imposto sobre a circulação de mercadorias que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta vinculada, sujeita à liberação ou não, dependendo do cumprimento de determinada condição.
2. O comando geral do § 1º do art. 162. do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400/66 e, também, do novo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, define como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações e operações exigidas pela atividade da empresa.
3. A parcela depositada, como parte do ICM incorrido que é, da mesma forma que a outra parte recolhida diretamente ao Tesouro estadual, é despesa dedutível no exercício da ocorrência do fato gerador respectivo.
4. Se assim não fosse e o contribuinte somente no momento do descumprimento da condição, e conseqüente transformação do depósito em renda do Estado, considerasse tal parcela como despesa, esta não poderia ser deduzida para efeito do imposto de renda em virtude do princípio de independência de exercícios.
5. Por outro lado o condicionamento legal de que tais despesas só sejam dedutíveis se seu pagamento se efetivar durante o exercício de correspondência está plenamente satisfeito in casu, porquanto na data em que deva ser cumprida a condição esta ou será satisfeita, tornando-se efetiva a isenção, ou deixará de sê-lo, e o depósito se transformará automaticamente em renda do Tesouro estadual. Desta maneira, não há como a quitação do tributo deixar de ocorrer no prazo legal de cumprimento da obrigação principal.
6. Saliente-se, porém, que, ocorrendo o inadimplemento da condição resolutive, nada mais haverá para se deduzir, porquanto o dispêndio já foi computado tempestivamente na apuração do lucro tributável, conforme item 3 supra.
7. Por fim, como já definiu o Parecer Normativo CST nº 142/73, cumprida a condição e liberado o depósito, devem tais recursos integrar a receita bruta operacional da empresa, no exercício de sua liberação, ex vi do art. 155 , letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75.

Contudo, o panorama legal alterou-se significativamente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que tratou distintamente as subvenções para investimento:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

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

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

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

Inicialmente foi editado o Parecer Normativo CST nº 2/78 alterando a interpretação veiculada no Parecer Normativo CST nº 142/73, de forma a estabelecer que as subvenções de investimentos, quando atendidos os requisitos legais, não integrariam o lucro tributável. Veja-se:

1. Examina-se se as subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas, para financiamento de suas atividades normais e para a realização de investimentos, devem ou não integrar a receita bruta operacional e qual o tratamento fiscal a que estão sujeitas.

2. Excetuados os casos de empréstimos e de adiantamentos para aumento de capital, as transferências de recursos podem assumir as seguintes hipóteses:

2.1 - Destinadas a cobrir déficits ou custear operações correntes;

2.2 - Destinadas a programas especiais, com duas aplicações alternativas:

2.2.1 - custeio;

2.2.2 - investimentos, que poderão:

a) permanecer no ativo da empresa;

b) serem entregues à pessoa que forneceu os recursos ou a uma outra pessoa de direito público;

2.3 - Ser repassada a outra empresa para aplicação:

a) sem qualquer retomo de bens, direitos ou capital, apenas suscetíveis de fiscalização;

b) com retomo sob a forma de direito de propriedade sobre os investimentos realizados.

3. O art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, reproduzido no art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, estabelece que integram a receita bruta operacional as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

4. Com efeito, as subvenções mencionadas nos subitens 2.1 e 2.2.1, destinadas à cobertura de déficits ou ao custeio de operações correntes, deverão integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica, por força do disposto no art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, e as despesas necessárias à atividade da empresa serão dedutíveis na apuração do lucro sujeito à tributação.

5. Relativamente aos recursos recebidos a título de subvenção para investimento, poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas.

Há que se destacar, porém, algumas condições a serem observadas pelas empresas beneficiárias de subvenções para investimentos:

5.1 - Subvenções para investimentos que devam permanecer no ativo da empresa - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em bens ou direitos que devem permanecer no ativo da empresa, os recursos recebidos ou colocados à sua disposição deverão ser registrados como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou aumentar o capital social, não podendo, neste último caso, haver restituição de capital aos sócios, sob pena de a pessoa jurídica obrigar-se a recolher o imposto sobre a importância distribuída. As quotas de depreciação, amortização ou exaustão, porventura contabilizadas e referentes aos bens

Documento assinado digitalmente conforme **MROU** direitos adquiridos com as subvenções, serão dedutíveis na apuração do lucro real.

Autenticado digitalmente em 17/12/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 17/12/2014

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 07/01/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass

inado digitalmente em 06/01/2015 por ANTONIO LISBOA CARDOSO

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5.2 - Subvenções para a realização de investimento a ser entregue à pessoa jurídica que forneceu os recursos, ou a uma outra pessoa jurídica de direito público - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em obras públicas ou investimentos semelhantes, que devam permanecer no ativo da pessoa jurídica que recebeu os recursos, esta poderá:

5.2.1 - contabilizar a contrapartida pelo recebimento dos recursos em conta do passivo exigível e os dispêndios efetuados em conta do ativo realizável, como aplicações em bens de terceiros; terminado o empreendimento, as contas ativas e passivas seriam encerradas, mediante débito à conta do passivo exigível e crédito à conta do ativo realizável; ou

5.2.2 - tratando-se de entidade cujo balanço deva obedecer aos padrões e normas constantes da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, contabilizar a transferência recebida como receita e as aplicações efetuadas diretamente em contas de despesa, hipótese em que as receitas e despesas assim escrituradas deverão ser excluídas na apuração dos resultados, para efeito de determinar o lucro sujeita à tributação.

5.3 - Recursos recebidos para serem repassados a outra pessoa jurídica - Na hipótese do recebimento de recursos a serem repassados a outra pessoa jurídica, para serem aplicados em despesas de custeio ou em investimentos, a empresa que recebe os recursos e os repassa, não os computará como receita operacional, devendo a contrapartida pelo recebimento ser feita em conta do passivo exigível; quando do repasse dos recursos à pessoa jurídica destinatária será debitada em conta do ativo realizável, encerrando-se ambas as contas quando da comprovação da aplicação dos recursos.

6. Assinale-se que, em qualquer caso, se a transferência recebida for superior às aplicações realizadas, e se a diferença passar a pertencer à empresa, o valor dessa diferença deverá integrar a receita bruta operacional do período-base em que for concluído o empreendimento.

7. Outra modalidade de receita de que se beneficiam certas pessoas jurídicas, em geral empresas públicas, representada pelo recebimento de um perceptual dos dividendos que cabem a União nos resultados de outras pessoas jurídicas, recursos esses não vinculados a aplicações específicas, enquadra-se nas normas do art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, devendo, portanto, integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

8. No que se refere às subvenções para investimentos, fica modificado o entendimento expresso no item 2 do Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.

Todavia, na medida em que tal modificação foi vinculada especificamente ao item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73, que tratava da tributação dos valores recebidos com base no ICM, fez-se necessária a edição do Ato Declaratório Normativo CST nº 02/78, que assim estabeleceu:

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o contido no Parecer CST nº 1952/78,

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, e demais interessados, que a parcela do ICM depositada em conta bancária vinculada, a título de incentivo fiscal, sujeita a liberação mediante o cumprimento de condição, constitui receita operacional do ano de sua eventual liberação, devendo ser submetida à tributação pelo imposto de renda, mesmo quando aplicada em bens do ativo imobilizado. O Parecer Normativo CST nº 2/78, publicado no Diário Oficial de 16 de janeiro de 1978, ao modificar o entendimento do item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73 não o fez com relação aos recursos financeiros recebidos com base na ICM incidente sobre as operações da empresa, Relativamente a esses recursos permanecem em vigor, portanto, as conclusões do mencionado Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.

Diante deste contexto, e também abordando as disposições da Lei nº 4.506/64 e do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como as normas de Direito Financeiro, presentes na

Lei nº 4.320/64, e a doutrina acerca do conceito de subvenções, o Parecer Normativo CST nº 112/78 concluiu que a lei, até a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, apenas havia firmado a tributação das subvenções para custeio, sem se manifestar acerca das subvenções para investimento. E, sob a premissa de que o referido Decreto-lei tomou por tributáveis estas receitas, salvo se atendidas as condições legais, o Parecer Normativo CST nº 112/78 exteriorizou a interpretação destes requisitos.

Inicialmente mencionou a necessidade de manutenção deste valor em conta de reserva de capital, para que a subvenção não fosse objeto de distribuição, bem como declarou que a norma apenas se refere a recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público, aspectos que não estão em debate nestes autos. Já na seqüência, o Parecer trata das características da subvenção para investimento, nos seguintes termos:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 142/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando a ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Nestes termos, além de esclarecer que as disposições da letra "b" do §2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 trata de "transferências de capital", decorrentes, por exemplo, da obrigação contratual de garantir os valores registrados no balanço patrimonial da pessoa jurídica que teve o seu patrimônio líquido, parcial ou totalmente, transferido para outros sócios ou acionistas – o que não guarda pertinência com o presente litígio –, o Parecer Normativo CST nº 112/78 encerrou sua análise inicial com a seguinte conclusão:

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e Decreto-lei nº 1.598/77] 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.

A abordagem seguinte teve por foco hipóteses de isenções e reduções de impostos, com vistas a identificar se elas se caracterizam com subvenções para investimento. O Parecer Normativo CST nº 112/78 excluiu deste conceito isenções ou reduções de IPI destinadas, apenas, a diminuir o custo do bem adquirido; reduções de imposto de renda instituídas como compensação de custos ou despesas de instituições financeiras; e isenções, reduções ou destinações do IRPJ, por não afetarem o lucro real. De outro lado, admitiu como subvenção para investimento hipótese específica da atividade de mineração, bem como reduções de ICM, estas últimas nos seguintes termos:

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

3.7 - É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

Para além disso, o Parecer Normativo apenas abordou incentivo específico do setor siderúrgico e a correção monetária de contas que registrem bens oriundos de subvenção, bem como esclareceu que a aplicação da norma interpretada alcança todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, e não apenas as sociedades anônimas. Disse, ainda, que o Decreto-lei nº 1.598/77 produziu efeitos a partir do exercício de 1978, convalidando a aplicação do Ato Declaratório Normativo CST nº 10/78 e do Parecer Normativo CST nº 142/73 às subvenções anteriores àquela vigência, bem como declarando a aplicabilidade, a qualquer situação, dos itens 2, 6, 7 e subitens 5.2 e 5.3, bem como dos itens 3, 4 e subitem 5.1, f.

Daí as conclusões do Parecer Normativo CST nº 112/78, a seguir reproduzidas:

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

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

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

Estas as premissas, portanto, para apreciação do litígio presente nestes autos.

Nestes autos, a Fiscalização observa que a contribuinte afirmou ser beneficiária de subvenção para investimentos, relativa a créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Ceará por meio do Termo de Acordo nº 917/2006, assim descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/52:

[...]. O contribuinte apresentou ainda a cópia autenticada do Termo de Acordo Nº 917/2006, instrumento através do qual a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará concedeu Regime Especial de Tributação que trata, dentre outras disposições, da concessão do crédito presumido de ICMS objeto da Subvenção, e também a cópia do Termo de Acordo Nº 438/2009, que comprova que o Termo de Acordo Nº 917/2006 foi revogado a partir do dia 30/09/2009, em razão da assinatura do Termo de Acordo Nº 438/2009.

Da leitura do Termo de Acordo Nº 917/2006, destacamos as seguintes Cláusulas:

"Cláusula Primeira: Fica concedido à Acordante Regime Especial de Tributação, na forma dos arts 67 a 69 da Lei nº 12.670/96 e Decreto nº 27.490/2004. que dá novas redações a dispositivos do Regulamento do ICMS - Decreto nº 24.569/97, e que lhe atribui a condição de contribuinte substituto tributário responsável pelo pagamento do ICMS devido pelas operações subsequentes com os produtos neles indicados.... "

"Cláusula Quinta. No último dia de cada mês, a Acordante emitirá nota fiscal de entrada para compensação do ICMS relativo aos repasses concedidos, tomando-se por base o mesmo valor que serviu para o cálculo do ICMS de obrigação direta, mediante a aplicação dos percentuais abaixo indicados:

I – 1% (um por cento), nas operações internas;

II - 3% (três por cento), nas operações interestaduais;

III - 3,4% (três virgula quatro por cento) nas operações de transferências interestaduais."

"Cláusula Nona. O regime a que se refere o presente Termo de Acordo fica condicionado ao cumprimento regular dos prazos de recolhimento do ICMS, bem como ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias, inclusive a remessa/transmissão dos arquivos magnéticos nos termos do Decreto nº 27.710/2005 e Sistema Integrado de Informações de Trânsito de Mercadorias - Portal Fiscal e Sistema Cometa."

"Cláusula Décima. A manutenção do presente Termo de Acordo fica condicionada, ainda, a que a Acordante apresente elevação no nível de recolhimento do imposto, comparado com o mesmo semestre do exercício anterior."

Cláusula Décima Terceira. Os valores a que se refere a Cláusula Quinta configuram-se subvenções para investimento a serem incorporados pela Acordante em seu capital social. "

A título de esclarecimento, os artigos 67 e 69 da Lei nº 12.670/96, que trata do ICMS e dá outras providências, dispõe o seguinte:

"Art. 67. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poder-se-á adotar regime especial de tributação, mediante prévia manifestação de órgão técnico fazendário.

Parágrafo único. Regime Especial de Tributação, para efeito deste capítulo, é o que se

caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2/06 em 07/01/2015 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 17/12/2014

Autenticado digitalmente em 17/12/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 07/01/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass

inado digitalmente em 06/01/2015 por ANTONIO LISBOA CARDOSO

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que dele resulte desoneração da carga tributária.

.....
Art. 69. Incumbe às autoridades fiscais, atendendo as conveniências da administração fazendária, propor ao Secretário da Fazenda a reformulação ou revogação das concessões."

Já o Decreto 27.490/2004 altera a Seção XXI do Capítulo II do Título I do Livro Terceiro do Decreto nº 24.569/97, estabelecendo novo regime de substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.

Depois de discorrer sobre a disciplina das subvenções para investimento a partir da Lei nº 11.638/2007 e no âmbito do Regime Tributário de Transição – RTT, a autoridade lançadora reportou-se ao art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 e ao art. 443 do RIR/99, ao conceito e à classificação de subvenções nos termos dos Pareceres Normativos CST nº 2/78 e 143/73, para então consignar que:

[...] 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. 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.

Assim, o Fisco considera como subvenções p/ investimento apenas aquelas transferências de numerários ou reduções de tributo cujos valores se revertam em ativos ou outros investimentos explicitamente mensuráveis, ligados à implantação/expansão dos projetos fomentados, e que sejam compatíveis com o valor disponibilizado pelo Poder Público.

A concessão do benefício fiscal pelo Estado do Ceará foi instrumentalizada por meio do Termo de Acordo nº 917/2006. Percebe-se que entre as exigências estabelecidas no citado termo não se encontra a de que o contribuinte promova a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos. As únicas condições previstas no Termo de Acordo são o cumprimento regular dos prazos de recolhimento do ICMS, bem como ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias e a elevação no nível de recolhimento do imposto por parte da subvencionada.

A lei impõe que a subvenção incentive a implantação ou expansão da atividade econômica a qual o benefício se liga, visto que tanto o art. 443 do RIR/99 quanto o art 18 da Lei 11.941/2009 determinam, para que sejam excludíveis da base de cálculo, que as subvenções sejam destinadas à "implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".

À vista do disposto no §2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, no art. 443 do RIR/99 e no art 18 da Lei 11.941/2009 e dos esclarecimentos contidos no PN CST nº 112/78, percebe-se claramente que dois requisitos indispensáveis para que a subvenção recebida pelo contribuinte fiscalizado possa ser considerada como Subvenção para Investimento e, assim, possa ser excluída da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não foram cumpridos:

1. possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

2. sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;

Ainda que eventualmente algum montante da subvenção recebida tivesse sido alocado a ativos imobilizados, restaria descumprido requisito fundamental, já que faltaria à subvenção a intenção do subvencionador de propiciar o investimento específico em implantação e expansão do empreendimento. Isto é, não basta a vontade e a conduta do subvencionado; manifestada na Cláusula Décima Terceira do Termo de Acordo, que dispõe que os créditos presumidos a serem apurados configuram-se subvenções para investimento a serem incorporados pela Acordante em seu capital social. É imprescindível a previsão de investimento em implantação ou expansão do empreendimento econômico e a sintonia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, de maneira especificada.

O Termo de Acordo, em conformidade com as regras estabelecidas na Lei nº 12.670/96 e Decreto nº 27.490/2004, que dá novas redações a dispositivos do Regulamento do ICMS - Decreto nº 24.569/97, determina as condições para o gozo do direito ao crédito presumido de ICMS. **Entre tais condições não se encontra a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos.** Ora, o texto expresso no §2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, no art. 443 do RIR/99 e no art 18 da Lei 11.941/2009 condiciona a exclusão do valor do benefício fiscal (subvenção) das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL justamente à implantação ou a expansão do empreendimento econômico. Isso significa, a todas as luzes, que o benefício concedido não se amolda à hipótese de exclusão prevista no RIR/99 e nem às previstas nos arts. 18 e 21 da Lei 11.941/2009, razão pela qual a fiscalização conclui que o benefício concedido pelo Estado do Ceará ao contribuinte fiscalizado, na forma de Crédito Presumido de ICMS, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, [...].

Considerando a irregularidade acima, e tendo em vista que o contribuinte apurou prejuízo fiscal superior ao montante apurado nas infrações relativas ao IRPJ e a CSLL, foram lavrados os competentes Autos de Infração de IRPJ e CSLL apenas para fins de redução do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL apurados, [...].

Como esclarecido no Parecer Normativo CST nº 107/75, em situações semelhantes à presente, o sujeito passivo deduz, como despesa incorrida, o ICMS incidente sobre suas operações tributáveis. Aqui questiona-se se a dispensa de recolhimento deste valor – efetivada mediante crédito decorrente de nota fiscal emitida para compensação do ICMS relativo aos repasses concedidos, calculados segundo a cláusula quinta do Termo de Acordo nº 917/2006 (fl. 239/249) – deve ser reconhecida como receita tributável, ou pode deixar de integrar o lucro tributável.

Tem-se, em tais circunstâncias, um crédito presumido de ICMS, que não corresponde aos créditos reais, verificados em operações anteriores e abatidos do imposto devido nas saídas promovidas pelo sujeito passivo, de modo a implementar a não-cumulatividade. Trata-se de benefício fiscal dissociado de qualquer operação antecedente sujeita à incidência de ICMS e é contabilizado a débito da conta representativa de ICMS a pagar, de modo a reduzir seu saldo e, por consequência, o pagamento do tributo.

Cabe aqui definir se a contrapartida credora deste valor deve integrar o lucro tributável, no caso mediante reversão do ajuste negativo promovido pela contribuinte em razão do Regime Tributário de Transição, vez que reconheceu contabilmente a parcela de R\$

32.672.426,29 como redutora do CMV no ano-calendário 2008, mas entendendo tratar-se de subvenção para investimento, classificou-a de não tributável pelo IRPJ e pela CSLL segundo a legislação anterior à Lei nº 11.638/2007.

Consoante observa a autoridade lançadora, *entre as exigências estabelecidas no citado termo não se encontra a de que o contribuinte promova a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos. As únicas condições previstas no Termo de Acordo são o cumprimento regular dos prazos de recolhimento do ICMS, bem como ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias e a elevação no nível de recolhimento do imposto por parte da subvencionada.* De fato, referido ato não estabeleceu qualquer contrapartida específica em investimentos por parte da beneficiária, limitando-se a mencionar a necessidade de *elevação do nível de recolhimento do imposto, comparado com o mesmo semestre do exercício anterior, sem sequer fixar uma meta de crescimento.*

A recorrente discorda da exigência de que a subvenção para investimento esteja *atrelada à estrita aplicação em ativos ou outros investimentos explicitamente mensuráveis*, expondo o significado do substantivo subvenção, traçando comparativo com o benefício “Bolsa-Família” e abordando outras hipóteses de subsídio, para classificá-los como subvenção de custeio ou de investimento, distinguindo esta como subsídio com destinação específica ou difusa, para então afirmar que a Fiscalização classificou o benefício fiscal em discussão nesta segunda hipótese, e defender sua vinculação *a objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento*, consoante exposto no Termo de Acordo nº 917/2006.

Contudo, a única contrapartida exigida no acordo em referência é a mencionada *elevação do nível de recolhimento do imposto*, sem qualquer menção aos *objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento* citados pela recorrente. A recorrente argumenta que a contrapartida exigida no sentido de aumento de faturamento, com a conseqüente majoração da arrecadação tributária não pode ser alcançada de forma significativa apenas com publicidade local, exigindo *uma ampla complexidade logística, de transporte, armazenamento, distribuição, contratação de pessoal e adequado treinamento*, mas isto é apenas uma cogitação. Como não houve fixação de qualquer percentual a ser observado pela beneficiária, a *elevação do nível de recolhimento do imposto* poderia decorrer, apenas, do reajustamento de preços de seus produtos.

Impróprio, assim, discutir a necessidade de aplicações *em bens de ativo, máquinas e equipamentos* para caracterização de uma subvenção como de investimento. Por certo, como alega a recorrente, uma patente, nos dias atuais, pode valer muito mais do que inúmeras fábricas. Contudo, no caso presente não foi exigida contrapartida em qualquer tipo de investimento, e nem mesmo se vislumbra, nos termos acordados, qualquer *compromisso direto com a produção e o emprego*, justamente porque não houve fixação de *metas de desempenho real: incremento das receitas e do emprego e da conseqüente arrecadação.*

Neste contexto, a alegada distinção entre expansão de empreendimentos econômicos, mencionada no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, e expansão de empreendimentos industriais, como exigida pela Fiscalização, em nada afeta a presente exigência, porque nenhuma delas é exigida no acordo que pretendeu configurar uma subvenção para investimento. Aliás, a única referência neste sentido contida no acordo em tela consta de sua cláusula décima terceira, ao afirmar que *os valores a que se refere a Cláusula Quinta configuram-se subvenções para investimento a serem incorporadas pela Acordante ao seu*

capital social. Para além disso, nenhuma destinação é exigida em face dos valores que a contribuinte deixou de recolher ao Fisco Estadual.

Também em nada socorrem a interessada as disposições da Lei nº 12.670/96 e o Decreto nº 29.560/2008, ambos do Estado do Ceará, referidos em sua defesa. Para maior clareza, os artigos mencionados são, a seguir, reproduzidos:

Lei nº 12.670, de 1996

Art. 67. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poder-se-á adotar regime especial de tributação, mediante prévia manifestação de órgão técnico fazendário.

Parágrafo único. Regime Especial de Tributação, para efeito deste capítulo, é o que se caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que dele resulte desoneração da carga tributária.

Art. 68. Os regimes especiais serão concedidos:

I – através da celebração de acordo entre a Secretaria da Fazenda e o representante legal da empresa;

II – com base no que se dispuser em regulamento, quando a situação peculiar abranger vários contribuintes ou responsáveis.

§1º Fica proibida qualquer concessão de regime especial por meio de instrumento diverso dos indicados neste Artigo.

§2º O regime especial concedido na forma do inciso I pode ser revogado a qualquer tempo, podendo ser rescindido isoladamente ou por ambas as partes.

§3º Incorrerá em crime de responsabilidade o Secretário da Fazenda que celebrar Regime Especial de Tributação que resulte em desoneração de carga tributária, sem prejuízo de outras cominações legais.

Art. 69. Incumbe às autoridades fiscais, atendendo as conveniências da administração fazendária, propor ao Secretário da Fazenda a reformulação ou revogação das concessões.

Decreto nº 29.560, de 2008

Art.1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas no Anexo I (Comércio Atacadista) e Anexo II (Comércio Varejista) deste Decreto ficam responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subseqüentes, até o consumidor final, quando da entrada da mercadoria neste Estado ou no estabelecimento de contribuinte, conforme o caso.

Art.2º O imposto a ser retido e recolhido na forma do art.1º será o equivalente à carga tributária líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes do Anexo III deste Decreto, sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário.

[...]

Art.4º O contribuinte que exerça atividade constante do Anexo I deste Decreto, mediante celebração de Regime Especial, na forma prevista nos arts. 67 a 69 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, poderá ter a carga tributária líquida prevista

*no Anexo III deste Decreto ajustada proporcionalmente até o limite da carga tributária efetiva constante do art.1º da Lei nº13.025, de 20 de junho de 2000.
[...]*

§7º O tratamento tributário de que trata este artigo, sem prejuízo de outras condicionantes impostas na legislação estadual, salvo motivo justificado, somente será concedido ao contribuinte que, cumulativamente:

I – comprove capacidade financeira, mediante apresentação de Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e Pessoa Física dos sócios;

II - apresente aumento real de recolhimento do ICMS em relação ao exercício anterior;

III – apresente taxa de adicionamento positiva;

IV – comprove geração de emprego;

V – tenha o estabelecimento físico neste Estado.

§8º Não será firmado ou renovado Regime Especial de Tributação com contribuinte que:

I – esteja irregular quanto ao cumprimento de recolhimento do ICMS e obrigações tributárias acessórias previstas na legislação;

II – tenha débito de qualquer natureza inscrito ou não na Dívida Ativa do Estado, ou que esteja inscrito no Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual (Cadine);

III - tenha sido denunciado por prática de crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei federal nº8.137, de 27 de dezembro de 1990;

IV - esteja na condição de depositário infiel;

V - seja parte em processo de suspensão, cassação ou baixa de ofício, da inscrição no Cadastro Geral da Fazenda (CGF);

VI – utilize o estabelecimento como centro de distribuição de mercadorias para as suas filiais ou empresas coligadas e interdependentes com atividades de vendas ao varejo;

VII – durante o ano-calendário, efetue venda direta ao consumidor final superior o percentual de 10 (dez por cento) do seu faturamento, por mais de três meses consecutivos ou não, observada a regra de exclusão prevista no §4º do art.4º deste Decreto.

§9º Os créditos tributários constituídos e pendentes de solução no Contencioso Administrativo Tributários não impedem a concessão do regime especial, quando o contribuinte apresentar a garantia exigida pelo Fisco.

Referidos atos, e especialmente o Decreto nº 29.560/2008, em seu art. 4º, §7º, apenas estabelecem normas a serem observadas pelo poder concedente, ou seja, condições pretéritas que devem ser comprovadas para fins de formalização do acordo entre as partes, e assim não se prestam como objetivos a serem alcançados em razão da subvenção concedida. Ademais, as estipulações são genéricas, não se vinculam a qualquer investimento específico para além da própria existência do estabelecimento comercial com empregados, e o mencionado aumento real de recolhimento de ICMS, à semelhança da exigência veiculada no Termo de Acordo nº 917/2006, pode resultar, tão só, do aumento de preço dos produtos comercializados pelo sujeito passivo. Por fim, o Decreto nº 29.560/2008 somente foi publicado em 27/11/2008, mais de 2 (dois) anos depois da assinatura do Termo de Acordo nº 917/2006, e poucos dias antes do encerramento do período de apuração aqui autuado.

Irrelevante, assim, se o Fisco Estadual não questionou o descumprimento do acordo, e expediu certidão negativa em favor da recorrente. As objeções do Fisco Federal dirigem-se à ausência de contraprestação em investimentos para que a subvenção concedida seja classificada como tal. Se houve algum aumento no nível de recolhimento e as demais obrigações acessórias foram cumpridas, nem por isso a subvenção passa a ser de investimento apenas porque o Poder Público concedente assim a declara.

O Decreto-lei nº 1.598/77 especifica quais são as isenções ou reduções de impostos que podem ser caracterizadas como subvenções para investimento e, assim, não computadas no lucro tributável:

Art 38. [...]

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

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

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

Admitir, como pretende a recorrente, que a pessoa jurídica de direito público, ao conceder isenção ou redução de impostos em favor de uma empresa pode definir se a subvenção é para investimento ou custeio dispensaria a análise dos atos concessivos do benefício, e exigiria, tão só, a prova de que a beneficiária cumpriu as obrigações acessórias ali definidas. Em verdade, desvincular o investimento realizado da exigência do subvencionador simplesmente anula a possibilidade de se cogitar de outro tipo de subvenção que não para investimento, pois basta qualquer ação ou intenção do subvencionado, independentemente de sua motivação, evidenciando que investimento houve, para se afirmar que o benefício fiscal teria a natureza de subvenção para investimento, e assim afastar sua tributação.

As condições estipuladas no ato concessório do benefício são determinantes para definição da natureza da subvenção. Inferências da intenção da pessoa jurídica de direito público, ainda que razoáveis, não dispensam a sua materialização no acordo, de modo a vincular a beneficiária às aplicações que poderiam justificar a classificação do benefício fiscal como subvenção para investimento.

Relevante observar, também, que a utilização do crédito presumido de ICMS com vistas à implantação ou à ampliação de empreendimento econômico, em regra, apresenta contornos próprios, ausentes no caso em debate. Quando este benefício é concedido com natureza de subvenção para investimentos, estes normalmente se materializam dentro de um período de tempo específico, durante o qual, inclusive, o crédito presumido é contabilizado em contrapartida a conta representativa de obrigação para com a pessoa jurídica de direito público, somente se convertendo em reserva de capital ou receita quando implementadas as condições estabelecidas pelo instituidor do benefício.

Aqui, ao contrário, os valores de ICMS que deixaram de ser recolhidos já foram contabilizados diretamente como redutores de custo das mercadorias vendidas, evidência

escritural do que se viu materializado nos atos antes transcritos: a inexistência de qualquer contrapartida específica exigida da contribuinte.

No mais, não merece acolhida a alegação da recorrente acerca da imunidade recíproca, porque as mencionadas *condições permanentes de restituição* não são suficientes para classificar como receitas do Estado do Ceará os resultados excluídos da tributação pela contribuinte. Nos termos do art. 9º da Resolução CFC nº 750/2009, *as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem*, sendo que as receitas de doações e subvenções são realizadas na data do *recebimento efetivo*, aqui correspondente ao momento em que, por escrituração do crédito presumido, a contribuinte reduz a obrigação tributária em face do Estado do Ceará. Neste momento, portanto, a riqueza tributável pertence à contribuinte autuada, e se alguma condição fixada no acordo em referência vier a ser descumprida, a contribuinte será obrigada a pagar o tributo devido, restabelecendo a despesa antes anulada pelo crédito presumido. Como a própria recorrente enfatiza que nenhuma condição foi descumprida, e que não possui débitos em face do Estado do Ceará, a receita de subvenção permanece sob sua titularidade, e não é afetada por qualquer reversão devida até o momento do lançamento.

Impróprio, também, classificar o benefício concedido pelo Estado do Ceará como *“adiantamento de recursos para ser utilizado numa atividade específica”*, o *incremento da arrecadação tributária e do emprego*. Consoante exposto no Parecer Normativo CST nº 142/73, *a atividade estatal de carrear para a empresa recursos financeiros para custeio ou operação identifica-se, sem dúvida, no plano orçamentário, com a ajuda financeira do poder público às empresas privadas com autorização de lei especial, conceituada e classificada na Lei de Orçamento, como subvenção (Lei nº 4.320/64, art. 12, §§ 2º e 3º, item II, combinados com o art. 19)*. A entrega de recursos por parte do Poder Público, ou sua renúncia a recebê-los, não pode ser, assim, rotulada como adiantamento ou empréstimo sujeitos a termo, mas sim como receita efetiva, ainda que passível de reversão futura, o que evidencia a inadequação das referências feitas pela recorrente ao art. 116, inciso II do CTN, bem como ao seu art. 117. Na forma em que concedido o benefício, nada impede que a contribuinte destine livremente, em suas atividades, os valores que deixaram de ser recolhidos ao Estado do Ceará. Em verdade, nos termos do acordo em referência, somente se exigiu que a contribuinte transportasse os valores correspondentes para reserva de capital, e como nenhuma contrapartida específica foi exigida, não há como assegurar que tais montantes permaneçam capitalizados na beneficiária.

A recorrente acrescenta que o próprio art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 cogita de restituição de *Recursos Públicos em mãos de particulares, de incentivos fiscais*, defendendo que tais valores *não perdem a condição de Recursos Públicos pertencentes ao Poder Público*, e são apenas emprestados à empresa. Porém, o §5º do referido dispositivo legal estabelece que a distribuição aos sócios do imposto que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções ali tratadas *importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, como rendimento do beneficiário*. Significa dizer que a obrigação tributária é restabelecida naquele momento, e deve ser paga pelo sujeito passivo antes beneficiário da isenção ou redução. Se o pagamento espontâneo não se verificar, o crédito tributário deverá ser lançado e exigido do obrigado, o que por si só descaracteriza a hipótese de restituição aventada pela recorrente.

A recorrente invoca, ainda, decisão deste Conselho em favor da *caracterização de incentivos fiscais dos Estados do Ceará e da Bahia como subvenções para*

investimento, mas basta observar que, relativamente ao incentivo concedido pelo Estado do Ceará e apreciado no Acórdão nº 1202-000.921, as contraprestações eram totalmente distintas daquelas aqui verificadas, consoante expresso no relatório daquele julgado:

1 - Do Estado do Ceará:

Conforme o Protocolo de Intenções celebrado em 1996 entre a autuada e o Estado do Ceará, o Município de Itapipoca e a Fundação Educacional de Itapipoca, foi firmado o compromisso de implantação de uma unidade industrial destinada à fabricação de calçados.

Para isso, a autuada obteve benefícios fiscais, financeiros e de infraestrutura, comprometendo-se a investir na implantação do projeto e atingir os seguintes resultados: i) R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) de investimento fixo; ii) produção de 10.000 pares/dia; e iii) ocupação de 1.000 trabalhadores (fls. 79/86). Os benefícios fiscais e financeiros foram acordados mediante a celebração de dois contratos:

[...]

2 - Do Estado da Bahia:

Por meio do protocolo firmado entre o estado da Bahia e a autuada foram concedidos benefícios fiscais e financeiros para a implantação de indústrias de calçados. A empresa firmou o compromisso de observar as seguintes características mínimas na implantação do projeto: (i) investimento no complexo industrial de R\$ 20.000.000,00; (ii) produção de 4.000.000 pares/ano; e iii) criação de 2.000 empregos direto e/ou indiretos, fls. 106 e ss.. Os recursos tiveram origem no Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico (Fundese), regido pelas Leis Estaduais nºs 7.537, de 1999, e 7.599, de 2000, e alterações.

Foram duas modalidades de incentivo: [...]

O mesmo se diga acerca do caso tratado no parecer elaborado por Kiyoshi Harada em favor de contribuinte favorecida por benefício fiscal concedido pelo Estado do Piauí, sob as seguintes condições:

A Consulente é beneficiária de incentivos fiscais no período abrangido pela atuação representados pela isenção de 100% do ICMS, nos termos do Decreto nº 9.942, de 15-7-1998, do Estado do Piauí, atualizado pelo Decreto nº 11.836, de 1-12-2005, como reconhecido no relatório fiscal.

Assim ela tem direito de deduzir os valores desses incentivos, que têm a natureza de subvenção para investimento, da base de cálculo de tributos federais.

De fato, com fundamento na Lei Estadual de nº 4.859/96 o Decreto nº 9.942, de 15 de julho de 1998 outorgou o incentivo fiscal nos seguintes termos:

"Art. 1º - Fica concedido ao estabelecimento da empresa BIKE DO NORDESTE S/A, inscrito no CGC/MF, sob nº 02.220.262/0001-97 e no CAGEP sob nº 19.440.014-0, sede e foro na Av. Getúlio Vargas nº 1150, Bairro Tabuleta, município de Teresina-PI, incentivo fiscal equivalente à IMPLANTAÇÃO, para, utilizando os processos de transformação e montagem industrial, fabricar bicicletas, kits, aros e rodas, produtos COM SIMILAR, na forma do disposto no art. 4º, inciso II, alíneas "a" a "d", da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996.

Art. 2º - O incentivo fiscal de que trata este Decreto terá o prazo máximo de 10 (dez) anos, e corresponderá, observado o disposto no § § 1º e 2º, à dispensa de 60% (sessenta por cento) do ICMS apurado durante esse período de tempo, nos termos do art. 4º, inciso II, alíneas "a" a "d", da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, na ocorrência de:

[...]

*§ 1º - O incentivo fiscal de que trata este artigo será considerado como IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR, portanto, com dispensa do pagamento de 100% (cem por cento) do ICMS apurado, pelo prazo de 15 (quinze) anos, observado o disposto nos §§ 55 e 65, na forma do art. 4º, inciso III da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, desde que fiquem comprovadas a criação e manutenção, nos quadros da empresa, de 500 (quinhentos) ou mais empregados, na ocorrência de:

*Caput do § 1º com redação dada pelo nº 10.962, de 23 de dezembro de 2002, Art. 1º."

Como se vê o incentivo fiscal outorgado corresponde a IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR de unidade produtora, pelo que foi dispensado o pagamento de 100% do ICMS.

Logo, nos termos da legislação do imposto de renda os valores desses incentivos não devem ser computados na determinação do lucro real.

A recorrente tem razão quando argumenta que o Estado do Ceará é competente, no plano legal, para, em vez de exigir a aplicação estrita do subsídio para investimento diretamente na aquisição de um torno mecânico ou na construção de paredes ou galpões, pactuar que a empresa invista, sim, em resultados, isto é, no emprego, no faturamento, na arrecadação, estabelecendo, é claro, uma mão dupla contratual, de modo a punir aquele que não implementar os bens pactuados. Contudo, sequer esta contrapartida mencionada foi aqui pactuada, e em tais condições a forma de escrituração das vantagens auferidas submete-se ao regramento contábil e tributário extensamente aqui abordado, sem que isto represente qualquer ofensa ao princípio federativo ou da moralidade. Em suma, o Estado do Ceará pode atuar dentro dos limites legais para pactuar subvenções vinculadas a investimento, mas como aqui assim não procedeu, nada impede que a União Federal por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, exija os tributos incidentes sobre a receita correspondente à subvenção para custeio representada pelo benefício conferido à contribuinte.

Por fim, no que se refere aos efeitos do §1º no art. 43 do CTN, está exaustivamente demonstrada a forma de reconhecimento contábil do incentivo conferido pelo Estado do Ceará à contribuinte, em razão da sua caracterização como subvenção para custeio. Ainda que o acordo com o Estado do Ceará determine seu registro em conta de Reserva de Capital, as demais condições para sua caracterização como subvenção para investimento não foram atendidas, e neste contexto o resultado correspondente à redução do custo das mercadorias vendidas contabilizado pela contribuinte não pode ser excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. É certo que não se discute, aqui, em essência, a subvenção, pois há o acordo firmado com o Estado do Ceará, o crédito presumido foi escriturado e reduziu suas obrigações fiscais em face daquele ente tributante, e a Fiscalização nada opôs à manutenção dos valores em conta representativa de reserva. Também não se nega o direito de o Estado cobrar de volta o tributo caso regras sejam descumpridas. Mas nada disso desnatura o benefício usufruído pela contribuinte como subvenção para custeio, aspecto suficiente para justificar seu cômputo no lucro tributável.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

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

Autenticado digitalmente em 17/12/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 17/12/2014

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 07/01/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass

inado digitalmente em 06/01/2015 por ANTONIO LISBOA CARDOSO

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO

O cerne da questão aqui discutida, diz respeito a saber se os valores dos créditos da Recorrente, empresa tributada pelo lucro real - concernentes ao programa do Estado do Ceará, concernente à dispensa de recolhimento do ICMS, a título de crédito presumido, se o mesmo integra o resultado operacional da pessoa jurídica.

De acordo com o voto condutor do presente acórdão, prolatado pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, considerou que o referido benefício configura subvenção para custeio, e como tal deve integrar o resultado operacional da pessoa jurídica, vez que vinculado apenas à elevação do nível de recolhimento do imposto.

Igualmente considerou a decisão recorrida, que tais benefícios, estão classificadas na Lei nº 4.506/64 como receita bruta operacional, mas que a Lei nº 6.404/76 tratou as subvenções para investimento como transferência de capital, e foi assim incorporada ao Decreto-lei nº 1.598/77, mas com acréscimos interpretados por meio dos Pareceres Normativos CST nº 2/78 e 112/78, que especificaram sua forma de contabilização e declararam **“a necessidade de sua aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos” (grifado), tendo assim expressamente constado:**

Assim, o Fisco considera como subvenções p/ investimento apenas aquelas transferências de numerários ou reduções de tributo cujos valores se revertam em ativos ou outros investimentos explicitamente mensuráveis, ligados à implantação/expansão dos projetos fomentados, e que sejam compatíveis com o valor disponibilizado pelo Poder Público. (grifado).

Essa simples afirmação acima transcrita demonstra a visão estreita que estão emprestando ao conceito de investimentos que estão aplicando no presente caso, não podendo ser compreendido como sendo aquele aplicado no ativo imobilizado, ao contrário, deve ter um sentido genérico, conforme muito bem defendeu o i. Conselheiro e presidente desta Primeira Seção, Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão nº 9101-001.798, da 1ª T. da CSRF, julgado na sessão de 19/11/2013, julgando caso semelhante ao aqui analisado, também do Estado do Ceará, conforme depreende-se o seguinte trecho do v. acórdão:

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 genérico (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).

Ora, na verdade o benefício concedido pelo Estado do Ceará não está condicionado apenas à elevação da arrecadação de ICMS, mas se destina à aquisição de mercadorias, admissão de pessoal, aquisição de ativo imobilizado, dentre outros, conforme faz prova a Declaração firmada pelo Secretário da Fazenda do Estado do Ceará, datada de 24 de novembro de 2014, entregue juntamente com os memoriais pela Recorrente, nesta sessão de julgamento.

A elevação do ICMS recolhido, dos salários pagos e dos demais tributos recolhidos pela Recorrente, como resultado da elevação do faturamento, que não pode ser decorrente apenas da elevação dos preços, conforme afirmado na sessão, pois, as empresas comerciais não aumentam os preços de suas mercadorias vendidas de modo próprio, ao contrário, se elevam os preços artificialmente não conseguem vender, seria desconhecer completamente as regras de mercado e da livre concorrência próprios da iniciativa privada.

Logo, as benesses fiscais decorrentes do referido programa caracterizam subvenção para investimento e, por isso, não podem integrar a base de cálculo das exações ora discutidas, vez que não se destinou apenas à elevação da arrecadação de ICMS, mas também, conforme já frisado, à aquisição de mercadorias, admissão de pessoal, aquisição de ativo imobilizado, dentre outros, os quais foram atendidos pela Recorrente, razão pela qual entendo que não são computadas na determinação do lucro nos termos do artigo 443 do Decreto 3000/99.

(documento assinado digitalmente)

Antônio Lisboa Cardoso - Conselheiro