



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

Processo nº 10380.720566/2013-19
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.171 – 1ª Turma
Sessão de 7 de novembro de 2017
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO
Recorrente EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

ETAPAS DE VERIFICAÇÃO A SEREM CUMPRIDAS PARA CARACTERIZAR A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Devem ser cumpridas duas etapas de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: primeiro, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e segundo, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação efetiva dos recursos em investimentos) foram atendidos.

PROGRAMA DO ESTADO DO CEARÁ. AUSÊNCIA DE CONDIÇÕES OBJETIVAS APTAS A QUALIFICAR RECURSO COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A imposição de condições de ordem genérica, discorrendo sobre procedimentos contábeis, cumprimento de obrigações acessórias e aumento de arrecadação, sem determinação de metas objetivas e mensuráveis, torna impossível verificar se os recursos foram utilizados para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, fazendo com que o benefício

fiscal decorrente da concessão de créditos presumidos de ICMS seja inaplicável para fins de qualificação de subvenção para investimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1270/1323) interposto por EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1101-001.228 (e-fls. 1208/1230), pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 03/12/2014, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 02/45), relativa ao anos-calendário de 2008, discorre sobre duas infrações tributárias: (1) contabilização, como subvenção para investimentos, de valores relativos a créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Ceará; e (2)

omissão de receitas decorrente de não contabilização de pagamentos efetuados pelo Banco Bradesco a título de "Prêmio de Performance".

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1037/1060), que foi julgada improcedente (e-fls. 1111/1128) pela decisão da primeira instância (DRJ).

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1133/1161). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso (e-fls. 1208/1230). Foram opostos embargos de declaração (e-fls. 1237/1247) pela Contribuinte que foram rejeitados por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 1259/1261).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1270/1323) para devolver a matéria "contabilização, como subvenção para investimentos, de valores relativos a créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Ceará". O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1329/1333 deu seguimento ao recurso. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 1335/1352).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1037/1060), que foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/São Paulo I, no Acórdão nº 16-54.172, na sessão de 15/01/2014, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

RECURSOS PÚBLICOS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. VINCULAÇÃO E SINCRONIA.

Os recursos fornecidos pela Administração Pública às pessoas jurídicas somente são classificados como subvenção para investimento e podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, quando houver vinculação e sincronia com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando desvinculada de concomitante aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO CSLL*

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

*A decisão de mérito prolatada no lançamento do IRPJ constitui
prejulgado na da CSLL, pois se trata de exigência reflexa,
apoiada nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.*

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1133/1161) pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 03/12/2014, por meio do Acórdão nº 1101-001.228 (e-fls. 1208/1230), decidiu no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa:

*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*

Foram opostos embargos de declaração (e-fls. 1237/1247) pela Contribuinte, que foram rejeitados por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 1259/1261).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1270/1323). Discorre, a princípio, que a CSRF não estaria vinculada à aplicação do disposto no § 7º do art. 112 da IN nº 1.515, de 2014, com redação dada pela IN nº 1.556, de 2015, vez que fatos de 2008 (relativos à infração fiscal) não poderiam ser alcançados por legislação superveniente, dispositivo infralegal de 2015. No mérito, aduz que não há qualquer referência a descumprimento do Termo de Acordo nº 917/2006, que o Governo do Estado do Ceará atestou o adimplemento de todas as obrigações, e transcreve cláusula no qual estabelece que os benefícios concedidos configuram-se subvenções para investimento. Entende que o subsídio para investimento em análise está vinculado a objetivos econômicos, sociais, de arrecadação fiscal e de desenvolvimento. Apresenta indicadores de incremento no recolhimento do ICMS, número de funcionários, salários pagos, quantidade de lojas, receita bruta, lucro bruto e lucro líquido. Registra que o Fisco não comprovou, sequer alegou, descumprimento com o que foi pactuado com o Estado do Ceará. Aduz que é competência do Estado o fomento do desenvolvimento estadual, conforme independência e harmonia dos entes da República Federativa do Brasil, razão pela qual o Estado do Ceará pode pactuar as subvenções vinculadas a investimento sem a interferência de outro ente federativo, inclusive a União. Ou seja, a União jamais poderia invalidar pacto firmado entre Estado Federativo, denominado Ceará e a Contribuinte. Entende que perante a regra da essencialidade material do art. 43 do CTN, as regras da subvenção para investimento foram atendidas em sua plenitude, e que os artigos 116 e 117 do CTN não garantem ao Estado, independente de cláusulas penais do respectivo contrato, que a obrigação fiscal suspensa há de ser restaurada se acaso a inadimplência venha a

ocorrer. Enfim, requer que seja reconhecida a improcedência dos lançamentos de IRPJ, CSLL, do PIS e da Cofins.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1329/1333 deu seguimento ao recurso da Contribuinte.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 135/1352). Discorre sobre o conceito de subvenção e transferência de capital no direito financeiro, sobre a natureza jurídica da “subvenção para investimentos” e a isenção do imposto de renda incidente sobre essa receita, e as receitas auferidas que não possuem a natureza jurídica de “subvenção para investimento”. Conclui que, a partir da leitura da documentação acostada aos autos, não haveria qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado do Ceará fossem obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos da autuada. Ainda, não haveria a assunção de qualquer compromisso de investimento específico pelo contribuinte, tampouco fixação de metas de desempenho real que pudesse permitir aferir a destinação do valor correspondente à subvenção. Complemente que o Termo de Acordo nº 917/2006 firmado entre o Estado do Ceará e o contribuinte não fixa qualquer compromisso específico a ser cumprido pelo beneficiário, e dispõe sobre cláusulas bastante amplas que não permitem aferir a destinação do valor correspondente à subvenção. Pugna para que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1329/1333, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

Espécie do gênero benefícios fiscais, as subvenções podem ser classificadas em (1) correntes para custeio ou operação ou (2) para investimentos.

A primeira mereceu tratamento na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que **não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas.**

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do RIR/99:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Ocorre que, posteriormente, passou a ser adotar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Nesse caso, passaram a receber ser entendidas como transferências de capital, como se pode observar no art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15/12/1976:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007);

d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007) ²(grifei).

Fato é que a legislação tributária acompanhou o entendimento, como se pode observar pela redação do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977:

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

² Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:
(Vide)

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; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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 concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (grifei)

Restou nítida a diferenciação imposta às subvenções de custeio e investimento. A primeira, entendida como transferência de **renda**, integra a base de cálculo para apuração do tributo, enquanto que a segunda, transferência de **capital**, não seria contabilizada como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, não submetida à tributação.

Contudo, há que se registrar que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve obedecer determinadas condições.

A Receita Federal manifestou-se sobre a questão no PN CST nº 112, de 1978:

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 à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (...), 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**. (grifei)*

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também e efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que cabem observações sobre os itens (1) e (2).

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101-002.335), apenas para acrescentar uma observação em relação ao item (1).

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.

Já em relação ao item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos,

serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção³.

Por sua vez, quanto aos demais itens (3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas⁴.

Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos deve ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de**

³ Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior:

"Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não auferir receitas e, conseqüentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal.

Natural, então, que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. (...)"

⁴ Vide nota anterior.

um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa,** ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

A preocupação em não banalizar a subvenção para investimentos encontra consonância com o recente **veto** (Mensagem nº 276, de 7 de agosto de 2017) imposto à seguinte proposta de redação para os arts. 9º e 10º da Lei nº 12.973, de 2014:

“Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

‘Art. 30.

.....

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.’ (NR)

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.”

Não poderiam ser mais esclarecedoras as **razões do veto**:

*“Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 (‘Novo Regime Fiscal’), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, **no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico,** além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada ‘guerra fiscal’ entre os Estados, ao invés de mitigá-la.” (Grifei)*

Assim, devem ser cumpridas **duas etapas** de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: **primeiro**, se a

legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e **segundo**, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação **efetiva** dos recursos em investimentos) foram atendidos.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

Início o exame pela **primeira verificação**: se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos considerados como subvenção para investimentos.

A Contribuinte, no decorrer da ação fiscal, discorreu que a exclusão no Lucro Real do valor de R\$32.672.426,29 seria referente a valor contabilizado a título de subvenção para investimento, decorrente a créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Ceará em função de Regime Especial de Tributação formalizado no Termo de Acordo nº 917/2006.

O Termo de Verificação Fiscal transcreve cláusulas do termo de acordo:

"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 vírgula 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. "
(Grifei)

O que se observa é que a condição estabelecida consiste em **elevação no nível de recolhimento do imposto, comparado com o mesmo semestre do exercício anterior.**

Transcrevo também as disposições da Lei nº 12.670, de 1996, e o Decreto nº 29.560, de 2008, ambos do Estado do Ceará, sobre o assunto, mencionados no termo de acordo.

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 subsequentes, 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.

Ora, não se constata nenhuma condição de ordem objetiva, mensurável, para que se possa averiguar se ocorreu a efetiva **implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. A título de exemplo, vale recorrer ao acórdão paradigma nº 1201-001.182, apresentado pela Contribuinte, no qual o Estado de Santa Catarina estabeleceu condições claras e objetivas, dentre as quais *(1) realização de operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda: (1.1) nos 12 (doze) meses subseqüentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de reais); e (1.2) a cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais).*

A diferença com a "subvenção" proposta pelo Estado do Ceará é evidente. **Nada se observa de concreto nos presentes autos.** Dispõe-se sobre procedimento contábil para contabilizar os valores e em aumento de arrecadação, sem se estipular qualquer parâmetro, qualquer meta, tornando impossível se averiguar o cumprimento de uma meta tangível. Não há qualquer vinculação à aplicação dos recursos em investimentos de qualquer natureza. Tampouco se verifica qualquer mecanismo de controle a ser exercido pelo ente subvencionante.

São precisas as constatações da decisão recorrida:

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. (...)

As mesmas conclusões foram extraídas pela decisão de primeira instância:

As exigências para a contribuinte fazer jus ao Regime Especial de Tributação e se revestir da condição de substituto tributário giram em torno do cumprimento regular dos prazos de recolhimento do ICMS, das obrigações acessórias e a elevação do recolhimento do imposto, não sendo exigida vinculação dos recursos não desembolsados pela fiscalizada, em razão do crédito presumido de ICMS obtido, à aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, condição essencial para a caracterização de tais recursos como subvenção para investimento, conforme assentado no PN CST nº 112/1978.

Verifica-se, com clareza, que o ente subvencionante em nenhum momento critérios objetivos que possam qualificar os recursos decorrentes da concessão dos créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimentos.

Ou seja, tendo sido descumprido o exame da **primeira verificação**, conclui-se que as subvenções em debate não são para investimentos.

Enfim, não há que se falar em ingerência da União em assuntos dos Estados. Pelo contrário. O que pretende a Contribuinte é que o Estado assuma competência que não lhe é própria no sentido de determinar sobre redução na base de cálculo de tributo de competência da União. Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, trata-se de assunto com repercussão na sua jurisdição. O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (o Estado subvencionador) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (a União).

Só porque o Estado concede a utilização de créditos presumidos no âmbito de sua competência legislativa, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. Não há a "afronta" ao pacto federativo mencionada pela Contribuinte. Na realidade, o que se observar é a preservação da autonomia e independência dos entes federados, na medida em que a União tem a prerrogativa de verificar se as condições impostas pelos Estados em matéria tributária repercutem na aplicação da legislação tributária federal.

E, ao contrário do que aduz a Contribuinte, mera disposição legislativa estadual "determinando" que o recurso seja qualificado como subvenção para investimento, e que teria cumprido os requisitos previstos no termo de acordo, **não é suficiente para conferir** a "essência" do recurso subvencionado.

Socorre-se a Contribuinte do atendimento de requisitos **formais** previstos na legislação estadual, ou seja, **não há nada da "essência" por ela alegada. Não há qualquer comunicação entre os requisitos da legislação estadual com aqueles previstos pela legislação federal**, do ente federativo competente para a instituição e arrecadação dos tributos em discussão (IRPJ e CSLL). E, no caso dos autos, como já visto, verificando-se efetivamente a essência dos valores de crédito presumido, a constatação é de que, de fato, não são subvenções para investimento. Por isso, não há que se falar em aplicação do § 1º do art. 43, ou 116 e 117 do CTN.

Processo nº 10380.720566/2013-19
Acórdão n.º **9101-003.171**

CSRF-T1
Fl. 1.369

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura