



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

Processo nº

10380.723251/2012-34

Recurso nº

De Ofício e Voluntário

Resolução nº

1302-000.390 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Data

18 de janeiro de 2016

Assunto

Saneamento.

Recorrentes

M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS e
FAZENDA NACIONAL

M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS e
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma resolvem, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator. As Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Daniele Souto Rodrigues Amadio votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto S. Jr –Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone (Suplente), Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 691

Versa o presente processo sobre recursos de ofício e voluntário interpostos em face do Acórdão nº 08024.034 da 4ª Turma da DRJ/FOR, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. RENÚNCIA PARCIAL DO PRINCIPAL. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. RECEITA OPERACIONAL. RECONHECIMENTO NO IMPLEMENTO DA CONDIÇÃO.

Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidos à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional.

DESPESAS COM AERONAVES. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com aeronaves não são dedutíveis quando não estão comprovadamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens produzidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS SOB TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA À ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

O gasto com combustíveis utilizados como insumos na fabricação de produtos gera crédito na apuração da Cofins e do PIS/Pasep Não-Cumulativos, ainda que submetidos à tributação monofásica com base em alíquota diferenciada, sendo os créditos calculados, todavia, com base nas alíquotas padrões.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 19/10/2012 (sexta-feira), conforme AR a fls. 339, e interpôs, em 19/11/2012, dois recursos voluntários: um a fls. 341, destinado à Primeira Seção de Julgamento, no qual se insurgiu contra a autuação do IRPJ referente à glosa de despesas com locação de aeronaves; e o outro a fls. 392, destinado à Terceira Seção de Julgamento, no qual contesta as autuações de PIS e COFINS, referentes à glosa de créditos na aquisição de combustíveis sujeitos ao regime de tributação monofásica.

Por meio da Resolução nº 1302-000.277, esta Turma converteu o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora providenciasse a formação de autos apartados de Cofins e PIS, de tal sorte que restou, nestes autos, apenas a matéria relativa aos lançamentos de IRPJ e CSLL.

O recurso voluntário e contrarrazões, a fls. 341 e segs., apresenta as seguintes razões de defesa:

a) que a DRJ entendeu por bem exonerar os lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL relacionados ao valor recebido pela Recorrente a título de subvenções para investimento concedidas por unidades da federação, com base na legislação estadual disciplinadora dos programas PROVIN/CE, PROADI/RN, FAIN/PB e DESENVOLVE/BA, obtidas pela M Dias

Branco em contrapartida por investimentos na instalação de novos empreendimentos industriais nas respectivas unidades da federação, pois sustentou que os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidas à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional;

b) que, ainda que tenha acertado em parte, o acórdão recorrido manteve os demais créditos fiscais, por entender que M Dias Branco não teria reunido as condições necessárias para deduzir os gastos com locação de aeronave da base de cálculo do IRPJ devido;

c) que não concorda com as aludidas imputações remanescentes, uma vez que lastreadas em entendimentos equivocados quer seja sobre as operações da sociedade e os respectivos tratamentos contábil e fiscal, quer seja sobre as legislações aplicáveis;

d) que houve erros no enquadramento legal, os quais eivaram de vício de nulidade a autuação levada a efeito, sendo que o relator do acórdão recorrido não analisou os argumentos levantados em impugnação, o que claramente viola o disposto no art. 50, I e II, da Lei 9.784/99;

e) que a exigência de IRPJ quanto à dedução de despesas pela utilização de aeronave está equivocadamente fundamentada nos arts. 251, parágrafo único, e 300 do RIR/99, pois o art. 251 e seu parágrafo único disciplinam a necessidade das empresas manterem escrituração de todas as suas operações com estrita observação às leis comerciais e fiscais, sendo que não há qualquer menção de que a recorrente não tenha corretamente escriturado seus livros;

f) que, no ano de 2008, quem estivesse submetido ao RTT estava desobrigado de seguir em sua escrituração quaisquer exigência (art. 17, §2º, MP 449/08);

g) que o art. 300 também não tem qualquer relação com as despesas para com a aeronave arrendada pela recorrente, pois a Fiscalização não apontou infração consistente em não se observar as disposições sobre a dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros;

h) que, embora a recorrente tenha comprovado regularmente a necessidade das referidas despesas para o desenvolvimento de suas atividades, a autoridade fiscal entendeu indevidamente que tal requisito não estaria suficientemente demonstrado, sendo que, ao invés de prosseguir na investigação, optou por apenas lavrar o auto de infração;

i) que cabia o aprofundamento da fiscalização, com a oitiva de testemunhas, como mencionado no acórdão ora recorrido, ou até mesmo com a intimação das autoridades competentes por regular a aviação civil e a guarda dos documentos requisitados durante a fiscalização e não apenas proceder com uma equivocada autuação, razão pela qual deve ser declarado nulo o auto de infração;

j) que os gastos referentes ao arrendamento da aeronave são imprescindíveis para o regular desenvolvimento das atividades empresariais da recorrente, pois todas as origens e destinos dos voos guardam a mais perfeita relação com a atividade da recorrente;

l) que as cidades de Salvador, São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Maceió, Recife, Fortaleza e Eusébio (CE) estão entre algumas das mais diversas localidades em que a

recorrente possui parque industrial e unidades comerciais e elas apareceram no diário de bordo apresentado, quer como destino quer como origem;

m) que da eventual insuficiência da prova a favor do contribuinte não decorre a presunção de suficiência da acusação – sem provas – que lhe é feita;

n) que a atividade desenvolvida pela recorrente torna imprescindível a utilização de um meio de transporte ágil o suficiente para que esta possa realizar seu empreendimento e, muito embora possa se admitir que essa mera coincidência seja prova indiciária do direito da recorrente de deduzir as despesas;

o) que caberia à Fiscalização comprovar tal incompatibilidade e não simplesmente presumi-la, como fez a autoridade fiscal;

p) que a aeronave possibilitou a otimização de todo o processo industrial, tanto de comercialização, assessoramento, promoção, como a prestação de serviços, no que concerne aos produtos comercializados ou fabricados pela recorrente, razão pela qual a dedução das despesas do correspondente arredamento mercantil se mostrou completamente devida e regular.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (a fls. 459 e segs.), nas quais alega, em apertada síntese, o seguinte:

Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

(...)

Nesse sentido, inclusive, destaca-se que o contraditório e a ampla defesa da parte foram exercidos por meio da apresentação de impugnação e recurso voluntário, com a indicação de preliminares e contestação do mérito da autuação, demonstrando-se, assim, que a contribuinte tinha total conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, o que por si só já afastaria a alegação de ausência de fundamentação clara do ato de lançamento. Ora, se a motivação não tivesse sido expressamente apresentada pela fiscalização, como poderia ter a empresa ter apresentado tão longas razões de defesa?

(...)

Assim, o que se percebe no caso é que a autoridade autuante analisou os fatos segundo os elementos que tinha disponíveis, oferecidos pela autuada, razão pela qual ela não pode, neste momento processual, alegar que não teria havido a correta investigação em atenção à máxima do *nemo venire contra factum proprio*.

Ademais, não se verifica ausência de dispositivo legal que fundamente o entendimento da autoridade fiscal, uma vez que no Termo de

Verificação Fiscal, assim como no próprio Auto de Infração encontra-se clara indicação dos artigos que se entendeu terem sido ofendidos pela contribuinte. A mera discordância da recorrente quanto à interpretação dada pelo AFRB a um dispositivo legal não pode levar à conclusão de que o auto de infração seria nulo por falta de previsão legal que autorizasse o lançamento.

(...)

Mas ainda que assim não fosse, e mesmo que se pudesse falar no vício em questão, o que se admite apenas para argumentar, deve-se registrar que este Conselho tem entendimento no sentido de que “o erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inocorreu preterição do direito de defesa” (acórdão nº 10313.567). Nesse sentido, ainda, os acórdãos nº 10806.208 e 10417.253.

(...)

De inicio, deve-se considerar que, apesar de devidamente intimada a apresentar os documentos que pudessem comprovar as despesas e justificar sua origem, a empresa limitou-se a entregar, à fiscalização, comprovantes de pagamentos e diários de bordo, que apenas indicavam a relação dos tripulantes da aeronave, as datas dos vôos e os deslocamentos, em códigos, deixando de informar, com isso, a relação de passageiros, o que impossibilitou a autoridade autuante de avaliar a efetiva utilização da aeronave para a realização de seus objetivos sociais, de forma a fundamentar a necessidade da despesa.

Nesse sentido, a DRJ afirma que a empresa deixou de segregar as despesas com a aeronave, não efetuou controle sobre o custo de utilização da mesma para a produção, além de ter se recusado a apresentar elementos que pudessem levar a essa informação, não sendo possível, com isso, admitir-se a dedução de qualquer despesa.

(...)

De modo idêntico ao que se deu nos processos em que proferidas tais decisões, observa-se que nos presentes autos, a recorrente limita-se a justificar a utilização das aeronaves no desempenho de suas operações comerciais em todo o território nacional, informando manter clientes, fornecedores e filiais em diversos estados da Federação, o que demandaria a constante locomoção de dirigentes e funcionários da empresa sem, no entanto, apresentar qualquer documentação referente, por exemplo, a contratos de vendas firmados, pedidos de produtos ou quaisquer outros efetivados nas viagens ou que tivessem qualquer relação com elas, não havendo nos autos, portanto, prova cabal de que as viagens realmente ocorreram em benefício da empresa.

(...)

Nos termos do que relatado outrora, a fiscalização identificou que o sujeito passivo é titular de incentivos fiscais referentes ao ICMS, concedidos por meio dos seguintes programas, que subvencionam parte do imposto devido pela empresa, sob condição resolutiva, por meio da renúncia fiscal destinada a capital de giro: Programa de Incentivo ao Funcionamento da Empresa (governo do estado do Ceará), Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte, Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, Projeto ao Programa de Promoção ao Desenvolvimento do Estado da Bahia.

A DRJ, no entanto, exonerou esta parte do crédito tributário sob o argumento de que a autoridade fiscal teria considerado o incentivo da subvenção governamental como recuperação de despesa no período em que a empresa recebeu o valor do mútuo, quando o correto seria reconhecer tal montante como receita operacional no momento da satisfação do mútuo, com a redução contratada, caso a condição pré-estipulada seja atendida.

(...)

Nesse sentido, de imediato ressalta-se que não há nos autos qualquer comprovante de que houve a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte da contribuinte nos investimentos previstos na implantação dos empreendimentos econômicos projetados perante os Estados da Bahia, do Ceará, da Paraíba e do Rio Grande do Norte, de modo a impossibilitar a caracterização do benefício recebido pela recorrente como sendo uma subvenção para investimento, não restando dúvida, portanto, que se tratam de subvenções para custeio.

A impropriedade em classificar os valores em questão como subvenção de investimento, aliás, decorre da própria legislação que regulamenta tais incentivos, uma vez não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres dos Estados-membros instituidores dos benefícios sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada.

Dessa forma, considerando que os recursos obtidos dos Estados Federados podem reforçar o capital de giro, como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado, não se pode, como pretende a empresa, classificar tais benefícios como subvenções para investimentos.

(...)

De fato, tomando como exemplo a legislação aplicável ao Programa DESENVOLVE, do Governo do Estado da Bahia, inexiste vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico:

(...)

Art. 3º Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

(...)

Observe-se que a leitura do artigo 3º deixa claro que o incentivo em apreço destoa do conceito de subvenção para investimento na medida em que uma das suas finalidades é a redução de custos de produtos ou processo já existentes, admitindo, portanto, a fruição do benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir os seus custos de produção, diferentemente, inclusive, do que sustenta a recorrente em suas manifestações.

Também a legislação referente aos outros Programas não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria, assim como, também alcançam empresas já instaladas. Como exemplo, transcreve-se a seguir a legislação do FAIN – Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, que determina que:

Art. 2º Os estímulos financeiros a que se refere o artigo anterior poderão ser concedidos através das seguintes operações:

(...)

IV financiamento

direto para investimentos fixos e capital de giro essencial.

Nesse rumo, os benefícios em tela enquadram-se como subvenções para custeio.”.

Em 29 de julho de 2014, esta Turma achou por bem converter novamente o julgamento em diligência (Resolução nº 1302-000.325), para que, desta feita, fossem adotadas as seguintes providências:

“Em face do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que sejam juntadas, aos autos, cópias dos seguintes documentos:

a) instrumentos contratuais celebrados com os governos estaduais, referentes às subvenções para investimentos e seus aditivos de que trata o item 04 da resposta ao Termo de Intimação nº 01 (a fls. 66); e

b) diário de bordo e documentos de valores significativos de “locação e despesas com a aeronave” de que tratam o item 9 da resposta ao Termo de Intimação nº 5 (doc. a fls. 74).”.

Em atendimento à diligência, foram juntados documentos a fls. 589 e segs., bem como, a recorrente se manifestou sobre a diligência requerida em resposta a fls. 573 e segs., na qual basicamente repisa os argumentos já expendidos no seu recurso voluntário.

É o relatório.

Conselheiro Relator.

O recurso de ofício atende o disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, ressalto que as nulidades apontadas pelo recorrente quanto a este item da autuação foram bem rechaçadas pela DRJ, razão pela qual transcrevo e acolho o que foi decidido no acórdão recorrido em preliminar:

“O impugnante também aponta como vício na fundamentação a referência ao art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, por entender impertinente aos fatos apurados uma vez que tanto o Auto de Infração como o Termo de Constatação Fiscal não indicam que a autuada teria promovido a escrituração equívocada ou ilegítima das subvenções para investimento em exercício diferente daquele em que supostamente deveria tê-lo feito. Segue a transcrição desse dispositivo legal:

(...)

Esse dispositivo, em uma interpretação fácil, permite que a Administração Tributária efetue lançamento tributário quando a apuração do lucro real realizada pelo contribuinte contiver inexatidão que cause a sua indevida redução. Essa hipótese normativa é perfeitamente congruente com o fato de a empresa ter excluído do lucro líquido a parcela do ICMS objeto do benefício fiscal estadual, quando este era indedutível, conforme afirmou a autoridade lançadora, no Termo de Constatação Fiscal (fl. 38):

(...)

O impugnante certamente entendeu que a imputação fiscal deveu-se à exigência de se ajustar o lucro real para adicionar o valor incentivado do ICMS, tanto que continua sua defesa, no mérito, propugnando pela não incidência do imposto sobre essa parcela.

Portanto, não há cabimento na argumentação de existência de vício na fundamentação do lançamento ou mesmo de prejuízo para a defesa do contribuinte.

(...)

Ainda em sede de preliminar, o impugnante afirma que o fato de não terem sido identificados de forma individualizada os valores correspondentes aos períodos e aos respectivos projetos de incentivos estaduais para os quais houve exigência fiscal vicia os autos de

infração. Todavia, o protesto do impugnante não deve ser acreditado, uma vez o lançamento se deu pelo valor total dos incentivos estaduais no período 2008, todos da mesma natureza e, portanto, de mesmas consequências. Não é elemento da infração o fato de o incentivo ter origem em um ou em outro projeto. A especificação exigida pelo impugnante também não é necessária, considerando ainda que o lançamento tem como fonte a escrituração contábil do contribuinte e em informações por ele mesmo prestadas (fl. 88), em que todos os valores demandados estão analiticamente registrados, oferecendo oportunidade de apresentação de questionamentos específicos, o que não foi feito na impugnação.”

Assim, perfeitas as colocações da DRJ sobre as preliminares de nulidade alegadas pela recorrente com relação ao item da autuação objeto do recurso de ofício, razão pela qual, uma vez superadas, passo a analisar o mérito.

No mérito, vale, inicialmente, verificar que a DRJ cancelou esse item do lançamento por sustentar, a fls. 309, que:

A subvenção nomeada e descrita pelo contribuinte é aquela originária no programa FDI/PROVIN, do Estado do Ceará, e outras similares oriundas de outros Estados da Federação. Esse incentivo já foi objeto de análise por parte dessa Turma de Julgamento, no Acórdão nº 0816.218, de 16 de setembro de 2009, ocasião em que se chegou à conclusão de que os incentivos somente devem ser adicionados ao lucro líquido da empresa no momento em que for implementada a condição estipulada para a consumação do benefício, conforme a seguinte ementa:

IRPJ. INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. RENÚNCIA PARCIAL DO PRINCIPAL. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. RECEITA OPERACIONAL. RECONHECIMENTO NO IMPLEMENTO DA CONDIÇÃO.

Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidos à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional.

(...)

Na espécie, a autoridade fiscal está entendendo o incentivo como recuperação de despesa no período em que a empresa recebeu o valor do mútuo, quando o correto seria reconhecê-lo como receita operacional no momento da satisfação do mútuo, com a redução contratada, caso a condição pré-estipulada seja atendida.

Destarte, entendo que a exigência relativa às subvenções deve ser exonerada.”.

Como se vê, a DRJ cancelou o lançamento por entender que houve uma inobservância do aspecto temporal, ou seja, concluiu que havia uma condição suspensiva para o gozo do benefício e que, assim sendo, a renúncia fiscal e consequentemente a recuperação de despesa com ICMS só se daria com a implementação da condição.

Para melhor compreensão dos meus pares, vale explicar que tais programas de incentivos fiscais consistiam em o Estado emprestar ao subvencionado um valor proporcional ao ICMS recolhido no mês (desembolso), concedendo-lhe um prazo para o pagamento de tal empréstimo (reembolso), mas com redução do valor devido e, em alguns casos, sem acréscimos legais. Por exemplo, no PROVIN, a cláusula sexta do protocolo de intenções, com as alterações do primeiro aditivo (doc. a fls. 592 e 596), dispõe que era desembolsado mensalmente, pelo subvencionador, em favor do recorrente, um valor equivalente a 75% do ICMS recolhido no mês, sendo que ele deveria pagar, ao final de 36 meses do desembolso, apenas 25% do montante recebido sem acréscimos legais (desembolso) - havendo assim uma subvenção equivalente a 56,25% do ICMS recolhido no mês de referência.

De plano, saliento que o acórdão da DRJ, neste ponto, não articulou idéias próprias, mas apenas limitou-se a transcrever julgados daquela DRJ e deste Conselho, um deles inclusive impertinente, já que tratava do aspecto temporal relativo ao lançamento de multa isolada, ou seja, naquele julgado entendeu-se que a multa isolada deveria ser lançada mensalmente, ao invés de lançá-la apenas no mês de dezembro com base em todo o valor da subvenção para custeio recebida ao longo do ano. Tal matéria é totalmente estranha ao que ora se analisa nestes autos, mesmo porque não houve lançamento de multa isolada nestes autos.

Além disso, conforme documento da própria recorrente a fls. 88, foram lançadas em conta de resultado do ano de 2008 justamente os valores que a Fiscalização entende que deveriam ter sido adicionados às bases tributáveis anuais de 2008, por não se constituírem em subvenção para investimento. Ora, como falar que não era esse o momento do reconhecimento da insubsistência do passivo para fins tributários, se foi esse o momento em que a própria recorrente contabilizou a subvenção no seu resultado. Se houvesse uma condição suspensiva para o gozo do benefício ainda não adimplida, sequer deveria haver o lançamento da subvenção em conta de resultado de que trata o art. 18 da Lei 11.941/09, pois seria a existência do direito à subvenção que estaria dependente da ocorrência de um evento futuro e incerto. Justamente, por não ser assim, é que a própria recorrente já reconheceu a subvenção no mesmo momento em que apropriou em conta de resultado o ICMS que lhe serviu de base de cálculo.

Vale também alertar que, em nenhum momento dos autos, a DRJ ou o recorrente fez qualquer demonstração de que os valores lançados em resultado do ano de 2008 não haviam sido já reembolsados. Deduz-se isso pelo fato de a recorrente ter informado que já lançava a subvenção em conta de resultado no mesmo momento em que era apropriado o ICMS usado como base de cálculo para o incentivo, somado ao fato de que os acordos sempre concediam largos prazos para a realização do reembolso, razão pela qual deduz-se que os valores lançados em resultado no ano de 2008 ainda não havia sido reembolsados.

A DRJ não esclarece qual a condição suspensiva que existiria em tais acordos. Ora, a fruição do benefício fiscal se dava por vários anos (10 anos, 15 anos etc.), já a obrigação de implantar/expandir a unidade fabril era para ser cumprida em alguns meses, logo, não se pode aqui colocar como condição para a obtenção do perdão de parte do valor tomado em empréstimo a cada mês a realização de investimentos que ocorreram já em tempo pretérito. Por sua vez, ao se compulsar os protocolos e aditivos juntados pela recorrente em atendimento à

segunda resolução proferida por esta Turma, não se verifica qualquer cláusula que disponha que o perdão parcial de cada empréstimo mensal ficaria condicionado ao reembolso. Lógico que o descumprimento de qualquer cláusula do acordo poderia implicar na sua rescisão e, consequentemente, na extinção do gozo do benefício, mas isso não se confunde com condição suspensiva. É verdade também que há cláusulas impondo a aplicação de índices de atualização e juros se o reembolso não fosse pago até o vencimento, o que também não se confunde com condição suspensiva.

Assim, entendo improcedentes as razões pelas quais a DRJ cancelou esse item do lançamento, o que levaria a dar provimento ao recurso de ofício. Não obstante, há que se adentrar em outro ponto, o qual não foi objeto de maior aprofundamento pela decisão da DRJ, qual seja, se os incentivos concedidos ao recorrente se enquadravam ou não como subvenção para investimento, pois, caso positiva a resposta, ainda que por outros fundamentos, teríamos que negar provimento ao recurso de ofício.

O Termo de Constatação Fiscal a fls. 37 sustenta que todos os programas de incentivos fiscais dos quais a recorrente é titular subvencionam parte do ICMS devido pela empresa sob condição resolutiva, por intermédio da renúncia fiscal destinada a **capital de giro**. Ora, se assim for, estaremos diante de uma subvenção para custeio, razão pela qual, para o deslinde da questão, cabe analisar os termos dos protocolos assinados pela recorrente, para que possamos classificar corretamente as subvenções em tela (se de custeio ou de investimento).

Quatro são os programas de incentivos fiscais em tela, quais sejam: PROVIN (CE); PROADI (RN), FAIN (PB) e o Desenvolve (BA). A questão *sub examine*, então, consiste inicialmente em saber se tais incentivos fiscais concedidos pelos referidos Estados da Federação à contribuinte se enquadra como subvenção para investimento ou para custeio.

A Subvenção é um auxílio sem qualquer exigibilidade para quem a recebe. Noutras palavras, aumenta-se o patrimônio do beneficiário com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções podem ser feitas pelo poder público, hipótese em que se efetivarão, normalmente, por meio de redução ou isenção de impostos.

Contábil e juridicamente, as subvenções para custeio e para investimento são receitas, logo, salvo na hipótese de existir uma lei isentiva, elas serão tributadas. A título ilustrativo, tomemos como exemplo, uma subvenção que importe na redução de 50% do ICMS a pagar. Ora, o ICMS a pagar, quando contabilizado no passivo da empresa tem como contrapartida uma despesa pelo valor total. Logo, se, em momento posterior, o contribuinte não mais tenha que desembolsar 50% daquela obrigação registrada no passivo, claramente, temos aí uma insubsistência do passivo, também denominada de superveniência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial. Noutros termos, teremos uma receita que aumentará o resultado do exercício no mesmo valor que fora anteriormente reduzido pela parte da despesa com ICMS subvencionada - que reduzira o lucro, mas que não fora paga.

Todavia, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 1.598/77, as duas espécies de subvenção passaram a ter consequências tributárias diversas pela legislação do IR, pois, a partir dali, o § 2º do art. 38 passou a considerar a subvenção para investimento como receita isenta do IRPJ, desde que obedecidas as condições estabelecidas no referido diploma legal. Vale assim trazer à colação o § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, *in verbis*:

“Art. 38. Omissis

(...)

§ 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:

(...)

Observe-se que, conforme disposto no artigo acima transscrito, a subvenção para investimento pode se dar por outra forma que não seja pela redução ou isenção de impostos, razão pela qual a sistemática de conceder empréstimos que depois passavam a ser devidos apenas parcialmente, como celebrado nos programas em tela, não descaracterizava, só por isso, os incentivos concedidos como subvenção para investimento.

Prosseguindo, passa a ser de grande importância, para fins de aplicação do referido dispositivo, diferenciar a subvenção para investimento da subvenção para custeio, já que a primeira pode ser isenta do IRPJ, enquanto a segunda será tributada.

A Receita Federal, ao interpretar o § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, emitiu o Parecer Normativo CST nº 112/78, no qual constam as seguintes conclusões:

a) que subvenção para investimento “é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos”;

b) que não basta apenas o animus de subvencionar para investimento, pois se impõe também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

c) que a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento;

d) que o beneficiário da subvenção para investimento terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;

Por sua vez, ao se compulsar os autos, verifica-se que para obter os benefícios fiscais em questão, a recorrida se comprometia a realizar investimentos de ampliação/expansão do seu parque fabril. Todavia, em nenhum deles havia o compromisso expresso de aplicar todas as receitas de subvenção na ampliação ou expansão do empreendimento. Assim, resta saber se, para o enquadramento como subvenção para investimento, havia de ter expressa disposição, nos referidos termos de compromisso, que vinculasse os valores obtidos com o benefício aos gastos de implantação da indústria. Primeiramente, há que se perquirir se tal interpretação encontra amparo no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77?

O § 2º do art. 38 é uma norma excepcional, logo deve ser interpretada estritamente, sem qualquer ampliação dos seus parâmetros hermenêuticos. Assim sendo, quando tal norma dispõe que a subvenção para investimento é concedida como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, há que se entender que a concessão do benefício fica condicionada ao cumprimento pelo beneficiário da exigência de ampliar ou expandir o empreendimento. Agora, se o Estado abre mão de cobrar o tributo do

contribuinte, sem que se exija dele qualquer obrigação de ampliar ou expandir seu empreendimento, tal benefício será enquadrável como subvenção para custeio, pois o beneficiário terá total liberdade para aplicar os valores oriundos do benefício. Situação diferente é esta em que o Estado, para conceder o benefício, obriga o contribuinte a ampliar ou expandir seu empreendimento.

Por outro lado, em caso de implantação de novo empreendimento, é normal que haja um descasamento entre o momento em que o contribuinte aplica os recursos em ativos fixos e aquele em que recebe a subvenção de investimento, pois 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 aufera receitas e, consequentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento (isso também vale para o procedimento adotado nos casos em tela). O mesmo raciocínio vale para situações em que o valor do investimento em expansão do empreendimento supera em muito o valor do tributo a ser pago durante essa fase, razão pela qual é normal que o gozo do benefício se arraste pelos anos seguintes ao da conclusão do investimento (em expansão). Natural, então, que, em determinadas situações, o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação ou expansão do empreendimento, para depois recompor o caixa da empresa com o recebimento das subvenções.

Destarte, o importante é verificar se o montante dos valores obtidos com o incentivo guarda equivalência com total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, pois, logicamente, não gozará de isenção tributária e deverá ser tido como subvenção para custeio os valores que excederem o valor do investimento realizado, já que pode ser aplicado pelo beneficiário para outros fins que não aqueles que justificam legalmente a isenção tributária da subvenção para investimento.

É verdade que respeitáveis vozes sustentam que basta que se constitua a reserva (antes de capital, agora de lucros – art. 195-A da Lei das S/A), para que esteja assegurado direito ao gozo da subvenção, o que, com a devida vênia, discordo. Ora, a constituição da reserva é apenas um requisito que visa evitar que tal valor, hoje transitando por resultado e sendo parte do lucro líquido, seja distribuído aos sócios a título de dividendos ou JCP. Por outro lado, o objetivo da norma isentiva é fomentar o investimento em ativo fixo de forma a aumentar a capacidade de produção do beneficiário e isso só será garantido se for exigido que valor equivalente às subvenções recebidas sejam aplicados em ativos fixos (implantação/expansão de unidade de produção). Assim, ao fim e ao cabo, a “contrapartida” à conta de reserva no patrimônio líquido deverá ser uma conta de ativo imobilizado (ativo fixo).

No caso em tela, quando se confronta o valor dos investimentos realizados com o valor das subvenções recebidas em apenas em um ano (2008), verifica-se uma certa desproporção entre tais valores, se não vejamos:

- a) no caso do Desenvolve (BA), o investimento acordado foi no montante de R\$ 90 milhões, sendo que a subvenção contabilizada, apenas em 2008, foi de R\$ 28.112.711,68, quando sabido que a recorrente gozou de tal incentivo fiscal por 12 anos (Resolução 144/2003 a fls. 627);
- b) no caso do FAIN, o investimento era da ordem de R\$ 50 milhões, sendo que a subvenção contabilizada, apenas em 2008, foi de R\$ 8.848.928,56,

quando sabido que a recorrente gozou de tal incentivo fiscal por 15 anos (Cláusula Primeira do Aditivo a fls. 632);

- c) no caso do PROADI, o investimento era da ordem de R\$40 milhões, sendo que a subvenção contabilizada, apenas em 2008, foi de R\$ 8.013.896,37, quando sabido que a recorrente gozou de tal incentivo fiscal por 10 anos (Cláusula 4º, I, do Protocolo a fls. 641).

Assim, como não há elementos nos autos para se cotejar o investimento realizado pelo contribuinte com o total das subvenções recebidas até o ano de 2008, proponho que o julgamento seja convertido em diligência para que:

a) a recorrente demonstre, com documentos idôneos, o valor do investimento realizados e das subvenções recebidas até 2008 nos programas PROVIN, FAIN, PROADI e Desenvolve, ressaltando-se que devem ser consideradas subvenções apenas aqueles valores dos empréstimos que foram objetos de renúncia pelo Poder Público; e

b) que a DRF/Fortaleza analise e se manifeste sobre a resposta da recorrente, dando-lhe ciência sobre o relatório final de diligência e concedendo-lhe prazo para falar nos autos.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator.