



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.732638/2012-81
Recurso Embargos
Acórdão nº 1302-004.127 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado DASS NORDESTE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. SANEAMENTO.

Constatada a obscuridade sobre fundamento da decisão, impõe-se o esclarecimento com vistas a sanar o vício apontado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RECONHECIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160. ABRANGÊNCIA LIMITADA AOS INCENTIVOS FISCAIS VINCULADOS AO ICMS.

O art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017 dispõe que as subvenções concedidas pelos Estados e o Distrito Federal, relativas ao ICMS são consideradas subvenções para investimento. Portanto, há que se perquirir se a subvenção concedida pelo ente federado encontra-se vinculada a incentivos fiscais relacionados com o ICMS. A mera ratificação junto ao CONFAZ, por parte do ente federado, com o registro e depósito da documentação concessiva de incentivos financeiros desvinculados do ICMS junto àquele órgão, não satisfaz as exigências para o reconhecimento como subvenção para investimento, independente de qualquer outro requisito.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO X CUSTEIO.
EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SINCRONIA.

Quando o PN CST Nº 112/1978 estabelece a exigência de perfeita sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação do subvencionado, quer referir-se à necessidade de que a subvenção concedida seja proporcional ao investimento exigido para a instalação ou ampliação do empreendimento. Se o protocolo firmado entre o ente público e a empresa subvencionada não estabelece qualquer meta de investimento a ser efetuado por esta, fica caracterizada a finalidade subsídio ao custeio da atividade e não da implantação ou ampliação do empreendimento. Da mesma forma, se o protocolo de intenções não estipula um valor limite para o recebimento de incentivos pelo subvencionado em face dos investimentos exigidos, o seu reconhecimento como subvenção para investimento, para efeitos de exclusão

da base tributável dos tributos federais, deve ser limitada ao montante de investimentos exigidos no acordo.

PIS/COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, os valores decorrentes de subvenção para custeio, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, receita operacional tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, com efeitos infringentes, para, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins exigido sobre a parcela das subvenções recebidas do governo do Ceará por meio do programa FDI/PROAPI, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Ricardo Marozzi Gregório que davam provimento em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lucia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente)

Relatório

Trata-se de embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 1302-003.477, por meio do qual os membros desta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, em sessão realizada 15/04/2019, deram provimento parcial ao recurso voluntário, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

EMPRÉSTIMO. RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO OBSERVÂNCIA. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os juros devidos mensalmente a pessoa jurídica optante pelo lucro real, em virtude de estipulação efetuada em contrato de empréstimo, devem ser reconhecidos pela credora de acordo com o regime de competência. A previsão de pagamento de juros para data futura e certa caracteriza termo convencional, não se confundindo com condição suspensiva de eficácia de negócio jurídico, que subordina a ocorrência do fato gerador de tributo a observação de evento futuro, porém incerto.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 02/1996, para que se reconheça a postergação, não basta o mero registro da receita em período posterior, mas também é necessária a comprovação de que o referido ajuste importou em pagamento majorado do tributo na mesma proporção que deixou de ser pago anteriormente, uma vez que o lançamento deve ser efetuado pelo valor líquido, depois de compensado o valor do imposto ou da contribuição correspondente. Não comprovado o oferecimento das receitas omitidas à tributação e respectivo pagamento dos tributos, não pode ser reconhecida.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO X SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160. REQUISITOS. PREENCHIMENTO.

Comprovado os requisitos estabelecidos no art. 3º da LC 160, que introduziu os §§ 4º e 5º da Lei 12.973/14, impõe-se reconhecer o caráter de investimento das subvenções examinadas no processo, independente de qualquer outra condição ou situação de fato discutidas nos autos.

PIS/COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores decorrentes de subvenção para investimentos, que passaram a ser registrados como receitas com o advento da Lei n.º 11.638/2007, devem ser excluídos da tributação do PIS e da Cofins pelos contribuintes que adotaram o RTT, em face da neutralidade tributária estabelecida pela MP. 449, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL,

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se ao lançamento da CSLL as conclusões relativas ao IRPJ.

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 20/05/2019, para fins de ciência do teor do acórdão (despacho de encaminhamento à fl. 1960). De acordo com o disposto no art. 79 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 19/06/2019.

Em 21/06/2019 foram opostos, tempestivamente, os embargos de declaração nos quais a embargante alegou a existência dos seguintes vícios de obscuridade e omissões no acórdão embargado.

Os embargos foram parcialmente admitidos, conforme despacho do presidente substituto desta turma, proferido em 09/09/2019 (fls. 1970/1977), apenas quanto ao primeiro ponto, nos termos abaixo transcritos:

[...]

a) Obscuridade quanto à aplicação da Lei Complementar n.º 160/2017 a subvenções não relacionadas ao ICMS

A embargante narra que o Acórdão n.º 1302-003.477 decidiu excluir as receitas de subvenções das exigências fiscais em razão da inovação introduzida pela Lei Complementar n.º 160/2017 quanto à caracterização das subvenções para investimento. A nova Lei, que inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, estabeleceu novas regras no tocante às subvenções para investimento concedidas na forma do art. 155, II, da Constituição Federal, ou seja, às subvenções relacionadas ao ICMS.

Defende a Fazenda Nacional que o acórdão embargado teria incorrido em obscuridade na parte em que aplica as disposições da Lei Complementar n.º 160/2017 à subvenção, recebida pela contribuinte, referente ao FDI/PROAPI, que consiste no perdão de dívida relativa a valores mutuados junto ao Banco do Ceará, uma vez que esta hipótese não estaria abrangida pela nova legislação.

Verifico que o Acórdão n.º 1302-003.477 efetivamente foi obscuro a respeito da aplicação da inovação legislativa trazida pela Lei Complementar n.º 160/2017 à referida subvenção que não se relacionaria com créditos de ICMS.

O voto condutor do acórdão embargado reproduz manifestação da contribuinte DASS NORDESTE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA em que são enumerados os programas que lhe possibilitaram o recebimento de subvenções no ano-calendário 2008:

A manifestação da recorrente (fls. 1859/1872), mediante a qual trouxe aos autos os atos que confirmam os incentivos com caráter de investimentos pelos estados da Bahia e Ceará e o respectivo depósito no Confaz, descreve de forma bastante didática o cumprimento dos requisitos, verbis:

(...)

3.2 BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO ESTADO DO CEARÁ

Conforme se constata nos autos, em relação ao Estado do Ceará, são questionados os seguintes incentivos:

(...)

b) FDI/PROAPI (item 2.2 do TVF – fl. 49): Por meio de contrato de mútuo com instituição financeira, a Recorrente obtém financiamento de 11% do valor FOB das mercadorias exportadas. Na liquidação do mútuo a Recorrente obtém, a título de incentivo, desconto equivalente a 90% do montante do financiamento tomado.

Ao tratar da inovação trazida ao tema pela Lei Complementar nº 160/2017, o voto menciona seus efeitos quanto às subvenções relacionadas ao ICMS (tributo objeto do inciso II do art. 155 da Constituição Federal do 1988), não deixando claros os motivos pelos quais a decisão concluiu pela aplicação dos novos critérios legais tanto para as subvenções relacionadas ao tributo estadual quanto para aquela operacionalizada por meio da concessão de empréstimos por instituição financeira oficial estadual, em condições favorecidas:

Não obstante, independentemente das razões de mérito das infrações apontadas pela fiscalização e as trazidas pela recorrente, tal discussão ganhou novos contornos com a aprovação da Lei Complementar nº 160/2017, que veio alterar a Lei nº 12.973/2014, inserindo os § 4º e § 5º ao seu artigo 30.

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, têm efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30, se mantém desde que atendidos os seguintes requisitos: (i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos e, (ii) registro em reserva de lucros.

A Lei Complementar estabeleceu a aplicação das novas regras contidas nos §§ 4º e 5º inclusive aos benefícios anteriormente concedidos, ainda que em desacordo com o art. 155, II da C, desde que atendidas as exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, conforme o disposto nos arts. 10 e 3º da LC 160/2017.

Diante das novas disposições e exigências da lei, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15/12/2017, que estabeleceu procedimentos para a remissão, anistia e a reinstituição regada pelo convênio e fixa prazos para os Estados e o Distrito Federal para a publicação dos atos normativos no Diário Oficial do Estado e registro das normas perante o Confaz.

Assim, com vistas a verificar o cumprimento das exigências, com relação aos incentivos objeto de discussão, este colegiado determinou o sobrestamento do julgamento até que se esgotasse o prazo para que as unidades da federação ratificassem os benefícios porventura concedidos unilateralmente, à revelia do CONFAZ, e efetuassem o registro e depósito junto à secretaria daquele conselho da documentação correspondente aos atos concessivos dos benefícios. Determinou, ainda, que esgotado o prazo para as providências requeridas dos estados membros(29/12/2018), a contribuinte fosse intimada a comprovar o cumprimento dos requisitos legais.

Em cumprimento à intimação, a recorrente apresentou a documentação pertinente que se analisa adiante.

Embora o contribuinte não tenha suscitado em seu recurso a aplicação das disposições da LC 160 ao caso concreto, impõe-se o seu conhecimento de ofício por força dos preceitos do art. 30, § 5º da Lei nº 12.973/2014.

Para fins de análise da documentação apresentada quanto ao preenchimento dos requisitos formais contidos no art. 3º supra referido, destaca-se a necessidade de adoção, pelo Estado Federado subvencionante, dos procedimentos ali descritos, especialmente:

a) a ratificação dos benefícios porventura concedidos unilateralmente (isto é, sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito às regras contidas no art. 155, §2º, inciso XII, "g", da CRFB), mediante publicação de decreto, portaria ou quejandos (inciso I);

b) "o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados" em "a", acima.

Preenchidos tais requisitos, devem ser, as referidas subvenções, tratadas independente de quaisquer exigências adicionais (§ 4º do art. 30 da Lei 12.973), com sendo "para investimento".

(...)

Assim, me parece que sob o aspecto do cumprimento desta disposição legal, não existe óbice ao reconhecimento da subvenção para investimentos, se cumpridos os requisitos estabelecidos no disposto nos arts. 10 e 3º da LC 160/2017 e pelo Convênio ICMS 190, de 15/12/2017.

Posto isto, passo a analisar o cumprimento dos preceitos do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar 160.

(...)

Com efeito, a documentação apresentada comprova o preenchimento integral dos requisitos estabelecidos nos arts. 10 e 3º da LC 160/2017 e pelo Convênio ICMS 190, de 15/12/2017, impondo-se o reconhecimento dos incentivos fiscais concedidos pelos estados da Bahia e do Ceará como subvenções para investimento.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, no que concerne ao IRPJ e à CSLL, para excluir do lançamento as exigências relativas ao ajuste do RTT decorrente das subvenções para investimento recebidas do Estado da Bahia e do Ceará, nos termos anteriormente expostos. (grifou-se)

Verifica-se que a análise desenvolvida pelo acórdão embargado efetivamente é centrada em aspectos atinentes a subvenções relacionadas ao ICMS.

O § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, refere-se a “incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal”, ou seja, ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS.

A decisão também menciona que o art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 declara que a nova regra (exigibilidade, para fins de caracterização da subvenção como sendo para investimento, apenas da intenção do Estado em estimular a implantação e a expansão de empreendimentos e do registro em reserva de lucros) aplica-se “inclusive aos incentivos e aos benefícios financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal”.

Ou seja, também faz referência expressa ao ICMS a parte da decisão que trata da necessidade de ratificação dos programas de incentivo concedidos unilateralmente pelos Estados (sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito às regras da alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal).

Assim, concluo que efetivamente existe obscuridade na decisão embargada, havendo a necessidade de esclarecimento, por parte da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, a respeito das razões adotadas para aplicar a regra introduzida pela Lei Complementar nº 160/2017 também ao programa FDI/PROAPI, subvenção, a princípio, não relacionada ao ICMS.

Acolho, portanto, a alegação de obscuridade apresentada pela Fazenda Nacional.

Na sequência, o processo foi encaminhado a este relator para análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional são tempestivos e atendem aos pressupostos regimentais. Assim, dele conheço.

O despacho de admissibilidade acolheu apenas a alegação de existência de obscuridade no acórdão embargado, quando analisou o enquadramento dos incentivos fiscais conferidos pelo governo do Ceará, referente a financiamentos concedidos por meio do programa FDI/PROAPI, às disposições da LC. 160, sem abordar aspectos atinentes à natureza daquele incentivo, notadamente sua caracterização como incentivo vinculado ao ICMS.

Com efeito, o voto condutor do acórdão embargado, restringiu-se à análise formal quanto ao preenchimento dos requisitos estabelecidos pela Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, disciplinados pelo Convênio ICMS nº 190, de 15/12/2017, quais sejam:

a) a ratificação dos benefícios porventura concedidos unilateralmente (isto é, sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito às regras contidas no art. 155, §2º, inciso XII, "g", da CRFB), mediante publicação de decreto, portaria ou quejandos (inciso I);

b) "*o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados*" em "a", acima.

E, de fato, o art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017, é taxativo ao dispor que as subvenções concedidas pelos Estados e o Distrito Federal, relativas ao ICMS são consideradas subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos que não os estabelecidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, *verbis*:

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: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"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."

Assim, há que se perquirir se a subvenção concedida pelo ente federado encontra-se vinculada a incentivos fiscais relacionados com o ICMS. Não basta, portanto, que sejam cumpridos os aspectos formais disciplinados pelo Convênio ICMS n.º 190, de 15/12/2017.

A mera ratificação junto ao CONFAZ, por parte do ente federado, com o registro e depósito da documentação concessiva de incentivos financeiros desvinculados do ICMS junto àquele órgão, não satisfaz as exigências para o reconhecimento como subvenção para investimento, independente de qualquer outro requisito.

Sob o ponto de vista formal, a recorrente trouxe aos autos a comprovação de que foram cumpridos integralmente os requisitos em relação aos incentivos fiscais concedidos pelo governo do Ceará, por meio dos programas FDI/PROVIN e FDI/PROAPI.

Ocorre que os incentivos concedidos por meio do Fundo de Desenvolvimento Indústria do Ceará – FDI, instituído pela Lei n.º 10.367, de 07/12/1979, possuem naturezas diversas. Conforme descrito no acórdão embargado, *verbis*:

Conforme se constata nos autos, em relação ao Estado do Ceará, são questionados os seguintes incentivos:

a) FDI/PROVIN (item 2.1 do TVF – fl. 47): Por meio de **contrato de mútuo com instituição financeira estadual, a totalidade do ICMS mensalmente gerado nas operações internas era financiada com correção pela TJLP**. Na liquidação do mútuo, a Recorrente obtém, a título de incentivo, desconto equivalente a 99% do montante do financiamento tomado;

b) FDI/PROAPI (item 2.2 do TVF – fl. 49): Por meio de **contrato de mútuo com instituição financeira, a Recorrente obtém financiamento de 11% do valor FOB das mercadorias exportadas**. Na liquidação do mútuo a Recorrente obtém, a título de incentivo, desconto equivalente a 90% do montante do financiamento tomado.

Nota-se que, enquanto o programa FDI/PROVIN se vincula ao financiamento incentivado do ICMS devido mensalmente, o FDI/PROAPI, tem como base o valor FOB das mercadorias exportadas pela empresa.

Ambos os incentivos, são financiados com recursos do FDI, nos termos das cláusula sexta do Protocolo de Intenções firmado com o Estado do Ceará para a implantação de uma unidade industrial destinada a fabricação de calçados (fls. 302/309), *verbis*:

CLÁUSULA SEXTA

APOIO DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ ATRAVÉS DO FDI

Nas exportações :

O Estado compromete-se a conceder à EMPRESA, empréstimo de 10,5% (dez vírgula cinco por cento) sobre o valor do faturamento nas exportações, amparado na Lei no 12.478 de 21.07.95, para aplicação em capital de giro da Empresa, cujo montante deverá constar, expressamente, do contrato a ser oportunamente firmado entre a Empresa e o Banco do Estado do Ceará S/A - BEC, órgão gestor do Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI.

Nas vendas internas :

Empréstimo de 75% do ICMS das vendas internas, recolhido dentro do prazo legal, para aplicação em capital de giro da Empresa, cujo montante deverá constar, expressamente, do contrato a ser oportunamente firmado entre a Empresa e o Banco do Estado do Ceará S/A - BEC, órgão gestor do Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI.

A desvinculação do financiamento concedido por meio do programa FDI/PROAPI com o ICMS, fica nítida ao analisarmos a cláusula oitava do Protocolo de Intenções, *verbis*:

CLÁUSULA OITAVA**OCORRÊNCIAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

Na ocorrência de reforma tributária, que resulte na alteração, substituição ou extinção do ICMS, o Estado no que lhe couber assegurará, integralmente, o benefício pactuado neste instrumento, garantindo sua execução com base no tributo que venha a substituir ou compensar o vigente ICMS, de forma a manter-se o percentual deste tributo incidente sobre o faturamento da empresa.

Nas exportações

Os empréstimos aludidos na Cláusula sexta permanecem inalterados tendo em vista que não se vinculam à incidência de ICMS, com prometendo-se o Estado a prover o Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI dos recursos necessários.

O protocolo de intenções deixa claro, extirpe de qualquer dúvida, que os incentivos fiscais concernentes à empréstimos vinculados à exportação “não se vinculam à incidência do ICMS”.

Pelo exposto, impõe-se retificar a conclusão do acórdão embargado no tocante ao reconhecimento do incentivo fiscal concedido por meio do programa FDI/PROAPI do governo do Ceará, como subvenção para investimento, tão somente pelo preenchimentos dos requisitos formais estabelecidos nos arts. 10 e 3º da LC 160/2017 e pelo Convênio ICMS 190, de 15/12/2017.

E, diante desta primeira conclusão, impõe-se adentrar ao exame das razões de mérito da acusação fiscal trazida no Termo de Verificação Fiscal - TVF e da defesa apresentada no recurso voluntário, quanto à natureza (investimento x custeio) do referido incentivo - FDI/PROAPI, nos termos da legislação pertinente.

Da Tributação das Subvenções Recebidas por meio de Incentivos Fiscais

A fiscalização considerou indevido o ajuste negativo do RTT, feito no lucro real e na base de cálculo da CSLL, dos valores recebidos a título de subvenção concedida pelos governos da Bahia e do Ceará para a instalação de empreendimentos industriais naqueles estados da federação, sob o entendimento de que se tratam de subvenções para custeio e não para investimentos.

A recorrente defende que se trata de subvenções de investimentos concedidas pelos citados estados como contrapartida pela instalação de empreendimentos industriais visando ao fomento da atividade econômica em regiões pouco desenvolvidas.

Destaca que o CARF já cancelou idênticos lançamentos ao julgar o processo administrativo fiscal n.º 10380.012049/2009-88, abrangendo os anos-calendário 2004 a 2007, e que este conselho reconheceu a natureza de subvenção para investimento para os incentivos fiscais concedidos através dos mútuos subsidiados, confirmando a decisão da DRJ/Fortaleza e, por outro lado, reformou-a na parte em que o órgão de primeira instância não reconheceu essa natureza para os incentivos de créditos presumidos do ICMS da Bahia.

Sustenta que os incentivos fiscais recebidos têm natureza de subvenção para investimento, seja pela ótica da Lei Fiscal (art. 38, parágrafo 2º do Decreto-Lei n.º 1.598/1977), como pelo entendimento mais restrito da Receita Federal que, com suporte no Parecer Normativo n.º 112/78, exige a efetiva aplicação do valor subvencionado em ativo permanente.

Alega que os Protocolos de Intenções assinados com os Estados do CE e BA, bem como as Leis Estaduais que os amparam, demonstram a intenção dos entes federativos em fomentar atividades industriais em regiões de seus territórios de baixo desenvolvimento econômico

Ressalta que as provas anexadas em Impugnação provam que registrou os incentivos fiscais na conta “Reservas de Incentivo Fiscal”, observando o tratamento contábil exigido pelo artigo 443 do RIR/99 e utilização restrita a absorver prejuízos e aumentar o capital social, o que foi feito em 30/04/2003 (R\$ 2.500.000,00) e em 30/04/2008 (R\$ 52.570.435,05);

Aponta que o PN n.º112/78 ao pretender impor como requisito a efetiva e específica aplicação do valor subvencionado em bens e direitos do ativo permanente, não estaria compatível com a Lei., mas que, mesmo sob tal ótica restritiva da RFB, ainda assim teria ocorrido o cumprimento do requisito de seu PN, uma vez que, levando-se em consideração todos os valores da série histórica da implantação do empreendimento.

Destaca que, ao longo de 9 anos, foram recebidos incentivos fiscais de ICMS de R\$ 90.799.242,30, e, embora os Protocolos tenham sido assinados entre 1996 a 1998, esses benefícios somente surgiram com o início da atividade industrial, ocorrido a partir de 2000; fatos que já foram objeto de análise no mencionado PAF n.º 10380.012049/2009-88, que aponta que, até 2007, o investimento em Ativo Permanente da empresa já atingira o montante de R\$ 170.071.000,00, ou seja, muito superior à soma de todo o incentivo fiscal recebido, até 2008, de R\$ 90.799.242,30.

A decisão recorrida, por sua vez, encampou as conclusões da fiscalização no sentido de que não restou comprovada a natureza de subvenções para investimentos e que, ao contrário, restou demonstrado que os valores recebidos de ambos os Estados concedentes dos

incentivos eram de livre aplicação por parte da interessada, como reforço de capital de giro, e, por fim, que os incentivos não estavam vinculados à aplicação em bens do ativo permanente com vistas a instalação do complexo industrial.

O acórdão recorrido destaca o entendimento trazido em pareceres normativos da Receita Federal, em especial o PN. CST n.º 2/1978 e o n.º 112/1978, analisando seu alcance, *verbis*:

[...]

A exegese dos dispositivos transcritos foi enfrentada pela Receita Federal, tendo a antiga Coordenação do Sistema de Tributação - CST expedido os Pareceres Normativos n.º 2, de 04 de janeiro de 1978, e n.º 112, de 29 de dezembro de 1978, tendo este segundo reexaminado o tratamento fiscal conferido às subvenções, principalmente em razão da complementação estabelecida pelo art. 38, § 2º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a conferir:

2.9 – A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos “Resultados Não-Operacionais”. Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.

2.10 – A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como foi o art. 44 da Lei n.º 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST n.º 2/78 (DOU de 16.01.78). 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 n.º 143/73 (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 de 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 de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13 – Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL n.º 1.598/77, é que **seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.** Em outras palavras quem está suportando o 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 n.º 2/78.

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

Conforme observado no item 2.14, acima transcrito, todas as SUBVENÇÕES, em princípio, são computadas na determinação do lucro líquido, sendo que, as SUBVENÇÕES para CUSTEIO ou OPERAÇÃO integram o resultado operacional, enquanto as SUBVENÇÕES para INVESTIMENTO compõem o resultado não-operacional. Excepcionalmente, as últimas (SUBVENÇÕES para INVESTIMENTO) podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam comprovadamente aplicadas em investimentos e obedecidas as demais restrições.

O conceito de “subvenção para investimento” fixado pela Administração Tributária corresponde a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

[...]

Posteriormente, a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, apreciando recurso de divergência sobre a matéria, ratificou o entendimento já enunciado no Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978, por meio da Solução de Divergência n.º 15, de 1.º de setembro de 2003, esclarecendo com mais exatidão o conceito de subvenção, sob a ótica da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, como se observa nos excertos a seguir transcritos:

“14. **Subvenção**, como bem sintetizou o Parecer Normativo n.º 112, de 1978, sob o ângulo da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu receptor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

15. **As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999.** As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.

16. **Somente as Subvenções para Investimento podem gozar do benefício fiscal do art. 443 do RIR, de 1999. Entende-se por subvenção para investimento, conforme**

acentuou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, item 2.11, 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. E não basta 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.

(...)

18. O art. 443 está inserido na Seção IV do Capítulo VII do Subtítulo III do Título IV do Livro II, do RIR, de 1999. O Capítulo VII está intitulado como “Resultados não Operacionais”. **Isto porque as Subvenções para Investimento têm a natureza de receitas, mais precisamente, sob a ótica da legislação do imposto de renda, de “resultados não operacionais”.** Tais resultados são, via de regra, tributáveis. Para não serem tributáveis, exige-se o cumprimento de alguns requisitos legais. Para que as subvenções para investimento gozem do favor fiscal do art. 443 do RIR, de 1999, conforme se apreende deste dispositivo, exige-se que: 1) a subvenção seja realmente uma subvenção para investimento, tal como acima conceituado; 2) seja o subvencionador pessoa jurídica de direito público; 3) que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; 4) e por último, que a subvenção seja registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída.

19. Assim, o benefício do art. 443 do RIR, de 1999 **consiste em não oferecer aqueles “resultados não operacionais” à tributação, registrando contabilmente a transferência dos recursos em uma conta de reserva de capital, ao invés de uma conta de resultado (receita), como seria de ordinário. A contrapartida do lançamento deverá ser a débito de contas do Ativo, já que há o ingresso de recursos.** Ora, registrando-se já contabilmente desta forma sequer há necessidade de se efetuar exclusões do lucro líquido contábil, quando da apuração do Lucro Real.” (g.n)

As subvenções correntes para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada e serão sempre tributáveis.

Já as subvenções para investimento, sob o disciplinamento do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, com as alterações do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que satisfeitas as condições, 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 a absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Ao analisar a natureza de cada um dos incentivos fiscais concedidos, o acórdão recorrido concluiu, *verbis*:

[...]

Incentivos do Estado do Ceará

O Estado do Ceará celebrou com a contribuinte, por intermédio do Banco do Estado do Ceará (BEC), dois contratos de mútuo, condicionados à instalação, no Município de Itapipoca, indústria de fabricação de calçados, devendo os investimentos atingir o valor de R\$ 12.000.000,00, ocupar 1.000 pessoas e produzir 10 mil pares de

calçados por dia, sendo que, se atingidas uma das duas últimas metas, o investimento em valor monetário deixa de ser exigido.

[...]

Conforme consignado no transcrito item 2.12 do Parecer Normativo CST Nº 112/78, deve haver uma sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, 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.**

Por sua vez, não há vinculação dos recursos não desembolsados pela fiscalizada, em razão do desconto concedido, à aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, como requer expressamente o referido Parecer.

Não se duvida que a contribuinte obteve os benefícios do Estado do Ceará em função de seu compromisso em instalar a unidade fabril no município de Itapipoca. Todavia, os benefícios financeiros auferidos com o desconto do empréstimo tomado do FDI/PROAPI e da redução e dilação do ICMS (FDI/PROVIN) não foram destinados à realização dos investimentos projetados, mormente na aquisição dos respectivos ativos.

Uma vez que tais recursos destinavam-se ao capital de giro da fiscalizada e podiam ser utilizados como bem lhe aprouvesse, não estando vinculadas a aplicações específicas, são consideradas “subvenções para custeio”, devendo, portanto, integrar a receita bruta operacional da contribuinte para efeito de determinação do lucro real.

Desta forma, é indevido o ajuste negativo do RTT feito ao lucro líquido do exercício de 2008, correspondente aos descontos dos valores mutuados (R\$ 4.635.039,07 no FDI/PROVIN e R\$ 542.039,23, no FDI/PROAPI), no montante de R\$ 5.177.078,30, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

A recorrente menciona a decisão proferida no âmbito do processo administrativo nº 10380.012049/2009-88, no qual foi proferido o Acórdão nº 1202-000.921, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção, mediante o qual aquele colegiado deu provimento ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício quanto ao lançamento que tratava da tributação das mesmas subvenções, ora examinadas, relativas aos anos-calendário 2004 a 2006, conforme se extrai da ementa, *verbis*:

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

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento de municípios no interior dos Estados do Ceará e da Bahia, consistentes em empréstimos subsidiados e crédito presumido de ICMS, configuram subvenções para investimento, notadamente quando presentes: i) a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos

econômicos de interesse público; iii)) o beneficiário da subvenção é pessoa jurídica constituída sob a forma de companhia; iv) a subvenção foi registrada em conta de reserva de capital; v) ocorreu aumento de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação das reservas ao seu capital. A conta de reserva de capital poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

As subvenções para investimento não integram a receita bruta e, por consequência, não compõem o faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto inicial para apuração da base de cálculo da CSLL.

O referido *decisum*, após examinar os termos dos acordos assinados pela interessada com os Estados do Ceará e da Bahia, concluiu, *verbis*:

[...]

Como se vê da descrição acima, restou nitidamente claras as intenções dos Estados do Ceará e da Bahia, conforme autorização legal, em promover o desenvolvimento das atividades industriais em seus territórios, notadamente em municípios localizados no interior dos Estados, de baixo desenvolvimento econômico, assegurando incentivos para implantação dos empreendimentos sob várias formas, dentre eles, com a concessão de empréstimos subsidiados e na modalidade de crédito presumido do ICMS.

Pelo que se depreende dos autos, a autuada efetivamente instalou as indústrias de calçados que se comprometeu com os Estados do Ceará e da Bahia. Em ambos cumpriu com os compromissos assumidos em relação ao montante investido, ao números (sic) de calçados produzidos e ao número de empregos gerados. Esse parece ser um fato incontroverso, tanto que a fiscalização nada relata a esse respeito e o acórdão recorrido em diversas oportunidades menciona em seu voto condutor o cumprimento das metas:

“87. A respeito da instalação, operacionalidade e cumprimento das metas estabelecidas em contrato, vale referir que a unidade fabril instalada no Município de Itapipoca empregava, em dezembro de 2004, mais de 1.000 pessoas (~1.500), de acordo com informações prestadas ao Ministério do Emprego e Trabalho (fls. 730 e 692). Nesse mesmo ano, a produção de calçados alcançou a marca de 1.789.262 pares de calçados (filial 2 – Bairro Madalena), consoante informações prestadas ao Ministério da Integração Nacional (fls. 730).

Nos dois anos seguintes, o nível de empregabilidade cresceu e a produção se manteve na mesma ordem de grandeza (fls. 692/750).

88. Analisando o investimento em bens do ativo permanente, a contribuinte procura demonstrar, com base no DOAR (fls 670/690), a constante aplicação de recursos em aquisições desses bens do ativo permanente, de modo que existiriam "motivos convergentes sobre a não utilização dos valores como capital de giro".

Veja-se a série histórica elaborada pela impugnante (...).

A série histórica a que se refere o voto condutor é a seguinte: de acordo com os balanços patrimoniais publicados (fls. 670 a 690) em 1998, o “ativo permanente” era de R\$ 1.824.874,81, passando para R\$ 25.651.503,60 em 2004, R\$ 53.404.316,37 em 2005, **R\$ 49.130.240,43 em 2006** e R\$ 170.071.000,00 em 2007. Já o valor das

“reservas de capital”, em que foram registradas as subvenções para investimento”, totalizavam **R\$ 50.682.880,99 ao final de 2006** (fls. 682), último ano fiscalizado. Esse valor é próximo aos investimentos em “ativo permanente” nesse mesmo ano, o que também vem a demonstrar o cumprimento da finalidade da lei fiscal de incentivo à implantação de empreendimentos econômicos.

Prossegue ainda o voto condutor:

91. Por último, verifica-se se os recursos registrados em conta de reserva de capital foram utilizados somente para absorver prejuízos ou aumentar o capital social.

92. Os recursos obtidos com a renúncia parcial do empréstimo e com o crédito presumido de ICMS foram registrados mensalmente na contabilidade em conta de Reserva de Capital (fls 126/137). O primeiro registro é feito por ocasião da operação de pagamento de cada parcela do empréstimo, como subvenção para investimento, enquanto o segundo, ao tempo das operações de saída de produtos. Posteriormente, no ano de 2008, parte dos valores registrados nas reservas de capital (R\$ 53.197.645,19), apenas aquelas oriundas de crédito presumido, foi incorporada ao capital social, consoante registros contábeis às fls. 657/658 e Demonstrações Financeiras publicadas no Diário Oficial do Estado (fl 687), após aprovação em Assembléia Geral (fl 647).

93. Assim, a Reserva de Capital decorrente de empréstimos subsidiados concedidos pelo Estado do Ceará (e também pelo Estado da Bahia) não foi ainda utilizada.”

[...]

No caso em exame, a interessada obteve dos Governos dos Estados do Ceará e da Bahia incentivos à implantação de novas unidades industriais nesses Estados. Os benefícios concedidos se referem às unidades implantadas naqueles Estados, nos termos dos “protocolos de intenções” e dos “contratos de mútuo subsidiados” firmados com os governos estaduais, gozando o favor fiscal após realizado o novo empreendimento.

[...]

Assim, como é fácil concluir, a outorga dos benefícios pelos Estados do Ceará e da Bahia não está restrita à concessão de empréstimos em condições especialíssimas, mas corresponde a um conjunto de medidas concretas que têm como contrapartida uma série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos para a implantação das unidades fabris.

Importa, na essência, não só o conjunto de obrigações assumidas e cumpridas pelas partes, como também o objetivo visado pelo Estado, que se traduz na transferência de recursos com vistas a proporcionar efetivo aumento do estoque de capital da empresa. Presentes, i) a intenção da pessoa jurídica de direito público de subvencionar determinado empreendimento; ii) a concretização dessa intenção, mediante transferência de capital; iii) a incorporação dos recursos recebidos no patrimônio da pessoa jurídica beneficiada, do que resulta aumento do estoque de capital financeiro registrada contabilmente em conta de reserva de capital, temos o que se denomina “subvenção para investimentos”.

Já o fundamento utilizado pela fiscalização para efetuar o lançamento foi de que os incentivos teriam sido aplicados em capital de giro e, portanto, não poderiam ser caracterizados como subvenção para investimentos nos termos do que dispõe o art.

443 do RIR/99. Entretanto, a razão do lançamento fiscal não encontra sustentação na legislação fiscal.

Como se viu na exposição do presente voto, a empresa recebeu incentivos fiscais do Poder Público, cumpriu com as metas a que se propôs, efetuou os registros contábeis exatamente como determinam as leis comercial e fiscal, incorporando ao capital social parte dessas reservas (R\$ 53.197.645,19), fls. 647, podendo-se concluir caracterizada a hipótese de subvenção para investimento, exatamente como estipula o art. 443 do RIR/99.

[...]

Do exposto, forçoso concluir que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Bahia e do Ceará são caracterizados na modalidade subvenções para investimento, nos termos do estabelecido no art. 182 da lei das sociedades anônimas e no art. 443 do RIR/99, classificadas como transferências de capital creditadas a conta de reserva de capital, sem trânsito por contas de resultado.

Assim, sobre o IRPJ mantido pelo acórdão recorrido é de se dar provimento ao recurso voluntário.

Postos todos os argumentos acerca da matéria em discussão, passo ao exame do caso concreto.

De início, importa fixar alguns parâmetros acerca da matéria em discussão.

Como já visto, a exclusão das subvenções para investimento do lucro real, foi estabelecida pelo art. 38 do DL. 1598/1977, *verbis*:

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:

[...]

§ 1º - [...]

§ 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)

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)

Do dispositivo acima citado, reproduzido no art. 443 do RIR/1999, se extrai que para serem reconhecidas como subvenções para investimentos estas devem ser concedidas como estímulo à implantação de empreendimentos econômicos, e serão excluídas do lucro real, desde que: I) sejam registradas como reserva de capital e só possam ser utilizadas para aumento de capital ou absorção de prejuízos; ou, II) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a

exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

A lei é lacônica e não dispõe sobre os requisitos necessários à caracterização de subvenção para investimento, referindo-se tão somente a que sejam aquelas "concedidas como estímulo à implantação de empreendimentos econômicos".

Não obstante, é razoável supor que seja exigida da empresa beneficiária, como contrapartida, a realização de investimentos com vistas à implantação do empreendimento acordado.

Nota-se também, que, de acordo com o dispositivo, tal subvenção pode ser feita "inclusive mediante isenção ou redução de impostos".

O acórdão recorrido, com base no Parecer Normativo CST n.º 112/78, aponta para a necessidade de haver uma sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, para caracterizar a subvenção para investimento, *verbis*:

[...]

Conforme consignado no transcrito item 2.12 do Parecer Normativo CST N.º 112/78, deve haver uma sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, 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. (grifo nosso)

Por sua vez, não há vinculação dos recursos não desembolsados pela fiscalizada, em razão do desconto concedido, à aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, como requer expressamente o referido Parecer.

Não se duvida que a contribuinte obteve os benefícios do Estado do Ceará em função de seu compromisso em instalar a unidade fabril no município de Itapipoca. Todavia, os benefícios financeiros auferidos com o desconto do empréstimo tomado do FDI/PROAPI e da redução e dilação do ICMS (FDI/PROVIN) não foram destinados à realização dos investimentos projetados, mormente na aquisição dos respectivos ativos.

Uma vez que tais recursos destinavam-se ao capital de giro da fiscalizada e podiam ser utilizados como bem lhe aprouvesse, não estando vinculadas a aplicações específicas, são consideradas “subvenções para custeio”, devendo, portanto, integrar a receita bruta operacional da contribuinte para efeito de determinação do lucro real.

[...]

O entendimento central do acórdão recorrido está amparado nos subitens 2.11 e 2.12 do PN/CST n.º 112/1978, que dispõe, *verbis*:

2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST n.º 2/78 (DOU de 16.01.78). 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 n.º 143/73 (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 de 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 de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

(grifo nosso)

Me parece indiscutível que os recursos decorrentes das subvenções para investimentos são contrapartidas à implantação ou ampliação do empreendimento econômico objeto do acordo.

No entanto, também, me parece que o entendimento no sentido de que os recursos obtidos por meio dos incentivos sejam uma espécie de "recurso carimbado" para especificamente serem empregados as inversões do ativo permanente desborda da previsão legal, na medida em que esta expressamente prevê a subvenção sob a forma de redução ou isenção de tributos.

Ora, a redução ou isenção de tributos, especialmente no caso do ICMS, somente se viabiliza com o início das operações decorrentes do empreendimento, uma vez que incidirão a partir da comercialização dos produtos que passarão a ser fabricados.

Em regra, os entes subvencionadores, mais comumente os Estados, não dispõe de recursos imediatos para subvencionar a implantação do empreendimento, cabendo ao (futuro) subvencionado realizar os investimentos necessários ao início das operações, para posteriormente, receber os incentivos sob a forma de redução ou isenção de impostos, ou financiamentos subsidiados do ICMS, p.ex.

Entendo que, quando o PN trata da exigência de perfeita sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação do subvencionado, só pode referir-se à necessidade de que a subvenção concedida seja proporcional ao investimento exigido para a instalação ou ampliação do empreendimento.

De fato, se o acordo não estabelece qualquer meta de investimento a ser efetuado pelo subvencionado, somente se pode entender que a subvenção tem apenas a finalidade de ajudá-lo no custeio da atividade e não na sua implantação ou ampliação.

O entendimento acima delineado vai ao encontro dos fundamentos do voto proferido no Acórdão n.º 9101-001.094, proferido pela CSRF, de 19/06/2011, relator o

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que analisou incentivo concedido também pelo Estado da Bahia. Vejamos alguns excertos do voto, *verbis*:

Assim, passa a ser de grande importância, para fins de aplicação do referido dispositivo, diferenciar subvenção para investimento de subvenção para custeio, já que a primeira pode ser isenta do IRPJ, enquanto a segunda sempre 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 o benefício fiscal em questão, a recorrida, após apresentar projeto de instalação de um empreendimento econômico em Itabuna-BA, assinou com o Estado da Bahia o Protocolo de Intenções mediante o qual se comprometeu a realizar, inicialmente, investimentos de pelo menos R\$ 60.000.000,00 no aludido complexo industrial. Todavia, não havia o compromisso expresso de aplicar todas as receitas de subvenção na ampliação ou expansão do empreendimento.

Nesse ponto, é procedente a alegação da recorrente que, na legislação aplicável ao Programa não existe 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. Realmente, o Decreto no 6.734/97 do Estado da Bahia, que regulamentou a matéria não impõe qualquer vinculação entre a receita de subvenção a gastos específicos na implantação ou expansão do empreendimento, se não vejamos com dispõe o § 5º do art. 1º

[...]

Como se verifica, nas condições postas no § 5º acima transcrito, não há qualquer 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, mas apenas parâmetros para calibragem do percentual do crédito presumido a ser concedido caso a caso.

[...]

Ora, houve, então, uma vinculação entre a obtenção do benefício e a implantação da indústria no Estado da Bahia. Resta, então, saber se, para o enquadramento como subvenção para investimento, havia de ter expressa disposição,

no referido termo de compromisso, que todos os valores obtidos com o benefício deveriam ser aplicados integralmente nos 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.

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 auferem 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 (sic) e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa de capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. Daí, há que se entender que, na hipótese *sub examine*, o estímulo à implantação do empreendimento de que trata o § 2o do art. 38 do DL no 1598/77, dar-se-á com o reforço do caixa da empresa, sem que com isso desnature-se a subvenção para investimento.

Note-se que não está em discussão se houve ou não investimento no montante de R\$ 60 milhões alegado pela contribuinte. Toma-se, assim, por verdade aquilo que não foi expressamente refutado. Assim, entendo que o compromisso de aplicação de R\$ 60 milhões na implantação da indústria de malharia, atende a vinculação exigida, por lei, entre a concessão do benefício e a obrigação de ampliar ou expandir o empreendimento. **Por outro lado, o montante dos valores obtidos com o benefício que exceder o total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, logicamente, não gozará de isenção de IR e deverá ser tido como subvenção para custeio, já que poderá ser aplicado livremente pelo beneficiário.** No caso em tela, se o valor aplicado na implantação e, posteriormente, na expansão do empreendimento é maior ou menor do que o valor oriundo do benefício que será recebido durante 20 anos, é uma outra questão que não foi posta para ser dirimida na presente demanda, mesmo porque deveria ter sido investigada

pela autoridade lançadora, para eventualmente, desconsiderar parte dos valores oriundos do benefício não destinado à finalidade legal.

(destaques e grifos nossos)

Na esteira desse entendimento, há que se concluir que o fato dos recursos oriundos dos incentivos fiscais concedidos, ora examinados, não terem sido vinculados diretamente à aquisição de bens para o ativo fixo da interessada, por si só, não desnatura a sua condição de subvenção para investimento, como sustenta o acórdão recorrido.

Por outro lado, é incontroverso que a subvenção concedida pelo Estado do Ceará, sob a forma de financiamentos subsidiados e incentivos fiscais estavam condicionada a implantação de empreendimentos econômicos naqueles estados, conforme se extrai dos documentos dos autos e do TVF e, ainda, expressamente referido no acórdão recorrido, conforme excertos:

[...]

O Estado do Ceará celebrou com a contribuinte, por intermédio do Banco do Estado do Ceará (BEC), dois contratos de mútuo, condicionados à instalação, no Município de Itapipoca, indústria de fabricação de calçados, devendo os investimentos atingir o valor de R\$ 12.000.000,00, ocupar 1.000 pessoas e produzir 10 mil pares de calçados por dia, sendo que, se atingidas uma das duas últimas metas, o investimento em valor monetário deixa de ser exigido.

O primeiro contrato (**Mútuo FDI/PROAPI 34.0005/0**, aprovado pela Resolução Cedin 033/97 – fls 121/127) tem por objeto “empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 11% (onze por cento) do montante FOB de cada exportação mensal de produtos de exportação de fabricação própria (...) durante o prazo de 180 (cento e oitenta) meses consecutivos no período de setembro/1997 a agosto/2012 (...)” (cláusula 1.1).

[...]

O segundo contrato (**Mútuo FDI/PROVIN 33.0246**, aprovado pela Resolução Cedin 99/062, de 1999 – fls. 114/117) tem por objeto “a concessão pelo BEC de um empréstimo de execução periódica, com garantia fidejussória, equivalente a 100% (cem por cento) do valor do ICMS efetivamente recolhido pela MUTUÁRIA, em 180 (cento e oitenta) meses no período de novembro/1999 a outubro/2014, mediante entrega de Nota Promissória dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a produção própria” (cláusula 1.1).

[...]

Não se duvida que a contribuinte obteve os benefícios do Estado do Ceará em função de seu compromisso em instalar a unidade fabril no município de Itapipoca. Todavia, os benefícios financeiros auferidos com o desconto do empréstimo tomado do FDI/PROAPI e da redução e dilação do ICMS (FDI/PROVIN) não foram destinados à realização dos investimentos projetados, mormente na aquisição dos respectivos ativos.

[...]

A implantação dos empreendimentos, portanto, não está em discussão, posto que todos os incentivos fiscais, reconhecidos pela recorrente como subvenção para investimentos, foram gerados com base e a partir das operações realizadas pela empresa após sua instalação.

Não obstante o que até agora foi colocado, resta analisar um dos aspectos anteriormente levantados, concernente no valor dos investimentos que deveriam ser feitos em contrapartida aos incentivos que seria concedidos.

A autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, questiona a efetividade dos compromissos de investimentos a serem realizados fixados no protocolo firmado, conforme os excertos abaixo:

Sobre o Acordo firmado com o Estado do Ceará

[...]

A empresa comprometeu-se a realizar investimentos totais no valor de R\$ 12 milhões na implantação de seu complexo industrial, "proporcionar a ocupação" de 1.000 pessoas e produzir 10 mil pares/dia, quando da plena capacidade. Na cláusula segunda do protocolo, entretanto, o investimento deixa de ser exigido, desde que a produção e a ocupação sejam atingidos. Vejamos:

Parágrafo 1º - Considere-se cumprida a cláusula segunda, de investimentos projetados pela empresa, uma vez atingidos os objetivos físicos, quais sejam, de 10.000 pares de sapatos/dia e/ou de 1.000 pessoas ocupadas.

Logo, não há que se falar em subvenção destinada a investimentos, o que é reforçado nos contratos firmados para cada um dos benefícios estaduais, como veremos a seguir.

A recorrente, por sua vez, rebate os argumentos e afirma que levando-se em consideração todos os valores da série histórica da implantação do empreendimento, e não somente o ano-calendário 2008, como fez o Auditor-Fiscal, a Impugnante manteve nível de investimento em ativo permanente compatível com os valores recebidos a título de subvenção dos governos da BA e CE.

Aponta que ao longo de 9 anos, foram recebidos incentivos fiscais de ICMS de R\$ 90.799.242,30, e, embora os Protocolos tenham sido assinados entre 1996 a 1998, esses benefícios somente surgiram com o início da atividade industrial, ocorrido a partir de 2000; destacando que todos esses documentos e fatos já foram objeto de análise no mencionado PAF nº 10380.012049/2009-88, do qual se extrai a conclusão de que, até 2007, o investimento em Ativo Permanente da empresa já atingira o montante de R\$ 170.071.000,00, ou seja, muito superior à soma de todo o incentivo fiscal recebido, até 2008, de R\$ 90.799.242,30.

A recorrente apresenta uma tabela demonstrativa das subvenções acumuladas (fls.1789):

Ano	Proapi	Provin	ICMS BA (f. 1)	ICMS BA (f. 2)	ICMS BA	PROCOMEX	TOTAL
2000			3.436,99				
2001			245.034,98				
2002			2.386.541,32				
2003			5.490.684,17				
2004			10.135.585,90	246.064,16	9.701,53		
2005			11.228.395,69	1.499.545,33	617.508,61	1.354.119,39	
2006			10.142.333,32	1.008.519,02		3.574.373,23	
2007	24.928,54	3.703.007,93	11.500.923,49	1.183.370,68		1.375.651,13	
2008	542.039,23	4.635.039,07	12.768.783,93	1.038.781,81		6.084.872,85	
SALDO	566.967,77	8.338.047,00	63.901.719,79	4.976.281,00	627.210,14	12.389.016,60	90.799.242,30

:

Examinando os termos do protocolo, verifica-se que é assegurado o gozo dos incentivos por longos prazos.

O Protocolo de Intenções firmado com o Estado do Ceará (fls. 362/389), fixa (na cláusula sexta) em 120 meses, a contar da assinatura do contrato, para o prazo global de operação. A cláusula sétima estabelece que, "vindo a ocorrer ampliação de mais de 50% da capacidade de produção do empreendimento previsto neste protocolo, assegura-se a EMPRESA, todos os benefícios referidos anteriormente" pelo prazo de mais 120 meses.

Considerando que os benefícios concedidos estão atrelados à financiamentos liberados com base na receita de exportação da recorrente ou a créditos presumidos do ICMS que chega a 90% do valor devido, e, tendo em conta os longos prazos fixados para o gozo dos incentivos há que se perquirir até que ponto estes cumprem o objetivo de subvencionar o investimento realizado e se, uma vez satisfeitos os valores investidos, estes continuam a ter caráter de subvenção para investimento ou de mero custeio.

Para tanto, retomo o raciocínio anteriormente exarado em face do que dispõe o art. 38, § 2º do DL. 1598/1977 e do entendimento trazido no PN.CST. 112/1978. Com efeito, afirmo:

Entendo que, quando o PN trata da exigência de perfeita sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação do subvencionado, só pode referir-se à necessidade de que a subvenção concedida seja proporcional ao investimento exigido para a instalação ou ampliação do empreendimento.

De fato, se o acordo não estabelece qualquer meta de investimento a ser efetuado pelo subvencionado, somente se pode entender que a subvenção tem apenas a finalidade de ajudá-lo no custeio da atividade e não na sua implantação ou ampliação.

No presente caso, me parece que existe um nítido descasamento entre os investimentos para implantação dos empreendimentos e os benefícios fiscais e incentivos acordados. O acordos fixa qualquer limite, além do prazo, para a fruição do benefício.

Assim, me parece que tem razão a autoridade fiscal quando, analisando em conjunto os incentivos concedidos pelos estados da Bahia e Ceará, aponta no TVF que, ainda

que se admita que se trava de subvenção para investimento, os benefícios recebidos até 31/12/2007 extrapolam em quase três vezes o investimento ao qual estava obrigada a empresa.

Assim, me parece razoável considerar que, ao menos do ponto de vista da não incidência dos tributos federais, que a subvenção para investimento fique limitada ao montante do investimento na implantação do empreendimento exigida como contrapartida da empresa subvencionada.

Qualquer valor que ultrapasse deve ser considerado como subvenção para custeio, na medida em que o investimento exigido e feito já foi integralmente ressarcido por meio dos benefícios auferidos.

Entendo que os valores que excederam ao valor do investimento fixado no protocolo de intenções firmados, inexistindo novas exigências de aportes como contrapartidas, devem ser considerados como mera subvenção para custeio.

A recorrente alega que os investimentos realizado no ativo permanente da empresa, de acordo com as demonstrações financeiras anexadas aos autos já atingira o montante de R\$ 170.071.000,00, ou seja, muito superior à soma de todo o incentivo fiscal recebido até 2008, R\$ 90.799.242,30.

Tal argumento foi acolhido no julgamento dos recursos interpostos no processo nº 10380.012049/2009-88, no qual foi proferido o Acórdão nº 1202-000.921, nestes termos:

A série histórica a que se refere o voto condutor é a seguinte: de acordo com os balanços patrimoniais publicados (fls. 670 a 690) em 1998, o “ativo permanente” era de R\$ 1.824.874,81, passando para R\$ 25.651.503,60 em 2004, R\$ 53.404.316,37 em 2005, **R\$ 49.130.240,43 em 2006** e R\$ 170.071.000,00 em 2007. Já o valor das “reservas de capital”, em que foram registradas as subvenções para investimento”, totalizavam **R\$ 50.682.880,99 ao final de 2006** (fls. 682), último ano fiscalizado. Esse valor é próximo aos investimentos em “ativo permanente” nesse mesmo ano, o que também vem a demonstrar o cumprimento da finalidade da lei fiscal de incentivo à implantação de empreendimentos econômicos.

Com a devida vênia do r. entendimento daquele colegiado, entendo que, além de não estarem identificadas quais foram as inversões efetivamente vinculadas aos respectivos empreendimentos, nas demonstrações financeiras acostadas (fls. 600/619), o fato de a recorrente ter realizado investimentos em valores superiores ao pactuado nos protocolos de intenção não é suficiente para caracterizar os valores dos incentivos recebidos, excedentes aos investimentos pactuados, como subvenção para investimento.

Para sustentar tal entendimento, volto ao subitem 2.12 do PN. CST 112/1978, o qual mais uma vez transcrevo, *verbis*:

[...]

2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de 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 de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

[...]

Assim, o fato de a recorrente ter ampliado os seus investimentos, acima dos valores acordados no Protocolo de Intenções, decorre essencialmente de suas opções empresariais e, evidentemente, as subvenções (excedentes) recebidas devem ter contribuído sobremaneira em tal ampliação, mas estão completamente desvinculados do acordo firmado.

Conforme observei, deve existir uma simetria entre os investimentos pactuados e os valores subvencionados, o que é fixado no Protocolo de Intenções. Ou seja, a subvenção concedida deve ser proporcional ao investimento exigido para a instalação ou ampliação do empreendimento.

A apropriação dos valores recebidos como subvenções obtidas em conta de reserva de capital, na mesma linha, não tem o condão de validar a natureza da subvenção como investimento.

Assim, inexistindo no protocolo de intenções, um limite de valor fixado para o gozo dos benefícios e, tampouco qualquer exigência de controle quanto aos investimentos efetivamente realizados, como condição para o auferimento dos benefícios, entendo que todo o valor excedente ao fixado para investimento na implantação do empreendimento deve ser considerado como subvenção para custeio.

No caso do protocolo firmado com o governo do Ceará, conforme extensamente analisado, a implantação do empreendimento naquele Estado é uma realidade inegável pelos elementos dos autos, de sorte que, não havendo a autoridade fiscal se desincumbido de comprovar que não foram realizados investimentos pactuados no montante de R\$ 12 milhões na implantação de seu complexo industrial naquele Estado, entendo que restou caracterizada a subvenção para investimento.

Não tendo o protocolo de intenções firmado um limite de valor como subvenção para investimento, entendo que, para efeitos da incidência dos tributos federais em discussão, os incentivos fiscais recebidos devem ser considerados como subvenção para investimento até o montante de R\$ 12 milhões estabelecido como contrapartida para implantação do empreendimento.

Na demonstração da recorrente feita na tabela de fls. 1789, anteriormente reproduzida, informa-se que o montante de incentivos recebidos por meio dos programas Proapi e Provin, incluindo o ano de 2008, totalizaria R\$ 8.905.014,77.

Não obstante, no Livro Razão do ano de 2008 (Doc. 12 da Impugnação – fls. 631/643), no qual a recorrente busca demonstrar a evolução da conta Reserva de Capital, verifica-se que na Conta 2.3.02.03.003 – Subvenção p/Investimento CE, o saldo acumulado inicial (01/01/2008) é de R\$ 8.968.973,85, tendo sido acrescido ao longo do ano de 2008 em mais R\$ 5.177.078,29, com o registro de incentivos dos programas FDI/PROVIN E FDI/PROAPI.

Ao se analisar a evolução dos registros das subvenções recebidas do Governo do Ceará ao longo do ano de 2008, verifica-se que em 30/09/2008 os valores acumulados atingem o montante de R\$ 12.043.909,33, ultrapassando o valor dos investimentos compromissados no Protocolo de Intenções (R\$ 12.000.000,00).

Considerando-se o critério, anteriormente exposto, os valores relacionados ao programa FDI/PROAPI, que não estão vinculados ao ICMS, que excederem ao montante de R\$ 12.000.000,00, devem ser considerados como subvenções para custeio. No caso concreto, de acordo com as planilhas de fls. 51/59 que amparam o lançamento, do montante total de R\$ 542.039,23, das subvenções registradas na conta 2922- BEC FDI PROAPI VLR FUNDO PERDIDO CE MTZ (fl. 53), devem ser consideradas como subvenção para custeio o valor correspondente às parcelas registradas no mês de setembro (em parte: R\$ 107.698,72 – R\$ 43.909,33 = R\$ 63.789,39) e nos meses de outubro a dezembro/2008, totalizando o montante de R\$ 331.838,51.

Desta feita, entendo que devem ser reconhecidos como subvenção para investimento relativos ao protocolo firmado com o Estado do Ceará relativo ao programa FDI/PROAPI, o montante de R\$ 210.200,72, que devem ser excluído do lançamento do IRPJ e CSLL.

A recorrente alega, subsidiariamente, que ainda não se entenda se tratar de subvenções para investimentos, os valores lançados a título de IRPJ deveriam ser ajustados para aplicação do benefício do Lucro da Exploração, pois se considerados subvenção para custeio, os valores recebidos a título de incentivos fiscais estaduais passam a integrar o Resultado Operacional da empresa.

Sustenta que a SUDENE aprovou os projetos da contribuinte, sendo-lhe concedido, tanto no estabelecimento do CE como no da BA, o benefício da redução do IRPJ e adicionais não restituíveis, em um percentual de 75% calculado no Lucro de Exploração que, se deve corresponder à parcela do Lucro Operacional havido no exercício da atividade incentivada e exercida na região beneficiada, tratando-se os incentivos fiscais estaduais de subvenção para custeio, imprescindível seu cômputo no cálculo do Lucro da Exploração.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação nestes termos:

O posicionamento da Receita Federal do Brasil sobre essa questão é a de não admitir que, por ocasião do lançamento de ofício, ocorra a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto, conforme expressamente disciplinado no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo...

Portanto, a autoridade lançadora agiu corretamente ao deixar de recompor o lucro da exploração, para fins do lançamento ora efetuado.

A decisão recorrida está de acordo com a jurisprudência que têm como válidas as regras restritivas à recomposição do lucro da exploração, no caso de lançamento de ofício, contidas nas normas infra-legais da Receita Federal.

É o que se extrai do voto vencedor no Acórdão n.º 1402-002.793, de 18/10/2017, redigido pelo i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, *verbis*:

[...]

No que se refere à recomposição do lucro da exploração, o art. 66, da IN/SRF n.º 267/2002 é taxativo na vedação desse procedimento em caso de lançamento de ofício:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Nessa mesma linha, o Parecer Normativo CST n.º 11/81 nos itens 11 a 13 estabeleceu que o gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar. A jurisprudência recente desta Corte abraçou esse entendimento sem qualquer crítica à legalidade dos atos normativos supra mencionados. Como exemplo:

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, sendo vedada a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício. (Acórdão 1302-002.349, sessão de 17/08/2017).

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os ajustes ao lucro líquido na determinação do lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos de redução e isenção do imposto, limitam-se aos itens expressamente previstos na lei, não sendo enquadrado entre estes as adições decorrentes de glosas de despesas indedutíveis promovidas em procedimento de ofício. (Acórdão 1301-002.000, sessão de 03/05/2016)

Do exposto, também no que se refere à recomposição do lucro da exploração entendo que o recurso não merece ser provido.

[...]

Assim, adoto os fundamentos acima para rejeitar esta alegação.

Ante ao exposto, retifico o voto proferido no acórdão embargado para dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação ao IRPJ e à CSLL exigido sobre a parcela das subvenções recebidas do governo do Ceará por meio do programa FDI/PROAPI, considerada como subvenção para custeio, nos termos acima.

Da exigência de PIS e Cofins.

Tendo em vista o que foi anteriormente analisado com relação às exigências de IRPJ e CSLL sobre a parcela das subvenções concedidas por meio do programa FDI/PROAPI do governo do Ceará, consideradas apenas parcialmente como subvenções para investimento, impõe-se analisar o seu reflexo nas exigências de PIS e Cofins sobre a parcela considerada como subvenção para custeio.

Passo a fazê-lo.

A fiscalização efetuou o lançamento das contribuições ao Pis e Cofins sobre as receitas auferidas com incentivos fiscais, ao entender que as mesmas deviam ser classificadas como subvenções para custeio.

A recorrente defende que, mesmo que se tratasse de uma subvenção de custeio, o incentivo fiscal não seria receita para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins, na medida em que seu recebimento não é remuneração de sua atividade empresarial, possuindo natureza de ressarcimento de encargos, que deve ser registrada em “Conta Redutora dos Correspondentes Custos”, não como receita.

Sustenta que a redução do ICMS a recolher não altera a Receita Bruta da empresa, cumprindo os benefícios fiscais o papel de reduzir a despesa com o pagamento do ICMS, não representando o ingresso de receita para a empresa.

O acórdão recorrido assim se pronunciou sobre estas alegações, *verbis*:

[...]

Caso os valores em discussão fossem classificados como subvenções para investimento, ao adotar o RTT, além de poder excluí-las do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, conforme facultado pelo art. 18 da MP nº 449/2008, a Impugnante também poderia tê-las retirado da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do art. 21, parágrafo único, inciso I do mesmo diploma normativo:

[...]

Todavia, as subvenções recebidas pela contribuinte pertencem à modalidade de “custeio”, têm natureza de receita e são consideradas como “outros resultados operacionais” que, por sua vez, não estão dentre aquelas reconhecidas no art. 1º, § 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que relaciona as receitas excluídas das bases de cálculo das respectivas Contribuições.

Acerca da base de cálculo e da exigência de previsão legal para seu disciplinamento, transcreve-se o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, **redução de base de cálculo**, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

(...)

No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional (CTN) instituído pela Lei nº 5.172, de 1966, em seu art. 97, assim estabelece:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da **sua base de cálculo**, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

VI - **as hipóteses de exclusão**, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Desta forma, para as pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sob o regime não cumulativo, a receita decorrente do desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função dos créditos presumidos recebidos e do perdão da dívida de valores mutuados junto a governo estadual integram a base de cálculo das referidas contribuições.

Não encontro reparos à decisão recorrida ao considerar as subvenções para custeio têm natureza de receita e são consideradas como “outros resultados operacionais” passíveis de tributação pelo PIS e a Cofins.

Não tem razão a recorrente quando sustenta que os benefícios recebidos teriam a natureza de redução de encargos com o ICMS e não de receitas.

A redução dos valores devidos a título de ICMS é apenas a forma indireta, estabelecida pelo ente público para realizar a subvenção à empresa subvencionada, mas sem dúvida trata-se de transferência de recursos públicos em prol da atividade exercida pelo particular, com vistas ao fomento ou incentivo da atividade econômica.

Assim, quando se trata de subvenção para investimento, antes da edição da Lei nº 11.638/2007, era registrada diretamente como contrapartida em reserva de capital, sem passar pelas contas de resultado. Após tal lei passou a ser exigido o seu registro em conta de resultado, mas sua tributação foi excluída, em face da neutralidade tributária estabelecida pela MP. 449, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Por outro lado, as subvenções para custeio ou operação devem ser classificadas nos resultados operacionais da empresa beneficiada e serão sempre tributáveis, inclusive pelas contribuições do PIS e da COFINS.

Assim, no presente caso, cabe estender às exigências do PIS e da Cofins as conclusões aplicadas ao IRPJ e a CSLL, para excluir do lançamento os valores reconhecidos como subvenção para investimento relativos ao protocolo firmado com o Estado do Ceará relativo ao programa FDI/PROAPI, no montante de R\$ 210.200,72.

Ante ao exposto, retifico o voto proferido no acórdão embargado para dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação ao PIS e a Cofins exigido sobre a parcela das subvenções recebidas do governo do Ceará por meio do programa FDI/PROAPI, considerada como subvenção para custeio, nos termos acima analisados.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher os embargos da Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para sanar a obscuridade apontada e retificar a decisão embargada para dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto às exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em face das subvenções para investimento recebidas do Estado do Ceará relativa ao Programa FDI/PROAPI, para excluir da base de cálculo dos lançamentos o montante de R\$ 210.200,72, ratificando-se os demais pontos do acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado