



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

Processo nº 10384.720265/2010-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-000.868 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2013
Matéria IRPJ - Omissão de Receitas - Subvenção para Investimento
Recorrente FERRONORTE INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Não desnatura a subvenção para investimento apenas o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício fiscal. Se de um lado é razoável que se exija certa proporcionalidade entre os investimentos (a serem) realizados pelas empresas beneficiárias e os valores de subvenção recebidos, já que tais benefícios sugerem certa contraprestação do agente privado, não é menos razoável afirmar que não é possível exigir contemporaneidade entre estes (subvenção e investimentos). Tal assertiva é intuitiva em relação aos benefícios que envolvem ICMS, pois estes são fruídos em boa parte quando a unidade industrial está em pleno funcionamento (mediante a venda dos produtos industrializados) e, portanto, já realizou boa parte (senão todos) os investimentos prometidos ao ente público.

Ao invés de cotejar dados econômicos relativos aos anos-calendários autuados que pouco dizem no contexto em que foram concedidos os benefícios, incumbiria à Fiscalização demonstrar, alternativamente, (i) que o benefício fiscal foi utilizado sem a indispensável autorização formal do Estado ou (ii) que os investimentos prometidos ao ente estatal não foram realizados pelo contribuinte beneficiário ou (iii) que o benefício fiscal concedido é bastante desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado, descaracterizando sua natureza originária, conforme exame do projeto submetido à apreciação do Poder Público local.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 17/04/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/

05/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 16/05/2014 por JOAO OTAVIO OPPERM

ANN THOME, Assinado digitalmente em 17/04/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO

Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência consubstanciada no item 2 dos lançamentos (impostos, taxas e contribuições não dedutíveis), vencidos os conselheiros José Evande Carvalho Araújo e Ricardo Marozzi Gregorio. O conselheiro José Evande Carvalho Araújo apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

João Otavio Oppermann Thomé- Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros João Otavio Oppermann Thomé, Jose Evande Carvalho Araújo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, Marcos Vinicius Barros Ottoni, Antonio Carlos Guidoni Filho

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Contribuinte contra acórdão proferido pela Terceira Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza-CE contra acórdão assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. Fica mantida a presunção de omissão de receitas, quanto à parcela não comprovada do saldo da conta empréstimos, escriturada no balanço patrimonial da pessoa jurídica.

REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZADA. Integra o lucro real, por não se caracterizar como subvenção para investimento, o incentivo fiscal de isenção ou redução de ICMS, quando a aplicação dos recursos correspondentes não está vinculada à aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas operam efeitos somente entre as respectivas partes, não tendo o condão de vincular terceiros, estranhos à relação jurídico processual.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano calendário: 2006, 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Em se tratando de exigências reflexas, que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo*, *verbis*:

“Trata o presente processo de Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 03/40), lavrados para lançar de ofício os valores de crédito tributário abaixo discriminados:

	Principal	Multa	Juros	Total
IRPJ	1.327.658,53	995.743,88	448.919,13	2.772.321,54
CSLL	1.566.926,56	1.715.194,88	537.243,32	3.279.364,76
PIS	21.077,32	15.807,98	6.673,33	43.558,63
COFINS	97.083,44	72.812,57	30.737,84	200.633,85

Nos lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL, as infrações apuradas pela autoridade fazendária estão descritas e legalmente enquadradas da forma a seguir reproduzida:

001 OMISSÃO DE RECEITAS

PASSIVO FICTÍCIO

Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação incomprovada.

Intimado quatro vezes (vide intimação anexa às folhas 42/130) a apresentar a documentação comprobatória dos saldos (R\$ 7.934.982,26 em 31.12.2006 e R\$ 9.156.480,18 em 31.12.2007) da conta empréstimos, não conseguiu apresenta-los de forma suficiente.

Em sua última resposta anexa às folhas 131/141 reconhece não dispor da documentação que comprove o saldo de R\$ 712.505,08 em 31.12.2006 e de R\$ 564.908,77 em 31.12.2007.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Art. 40 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 281, inciso III, e 288, do RIR/99.

002 IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES (NÃO DEDUTÍVEIS)

Os valores de ICMS que o contribuinte deixou de pagar, em virtude de gozo do benefício fiscal de redução do ICMS, regulado pelo Decreto do Estado do Piauí nº 10.172, de 05.10.1999 (anexo às fls. 149/155), e alterado pelo Decreto 13.160, de 14.07.2008 (anexo às fls. 148/148), não possuem os requisitos necessários à sua caracterização como subvenção para investimento, uma vez que não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico, devendo ser (em obediência aos artigos 392 e 443 do RIR/99) computados na determinação do lucro tributável.

Observe-se que o Decreto 10.172 do Estado do Piauí (anexo às fls. 149/155) não vincula o gozo do benefício à aquisição de bens e direitos. O beneficiário do incentivo pode, perfeitamente, utilizá-lo como fonte de capital de giro, pode, pois, utilizá-lo para custeio. Dessa forma, o incentivo desse Decreto não pode ser caracterizado como subvenção para investimento. Ressalte-se ainda que o contribuinte utilizou o incentivo foi para capital de giro e não para investimento em bens e direitos, uma vez que, no ano de 2006, ao mesmo tempo em que deixou de pagar R\$ 7.184.927,82 de ICMS (vide anexo às fls. 164) seu ativo permanente aumentou em apenas R\$ 154.703,44: passou de R\$ 2.116.991,17, em 31.12.2005, para R\$ 2.271.694,61, em 31.12.2006, conforme sua DIPJ anexa à fl. 144. O mesmo aconteceu também em 2007, quando o contribuinte deixou de pagar R\$ 8.947.953,84 de ICMS (vide anexo à fl. 167) enquanto seu ativo permanente diminuiu em R\$ 124.838,94: passou de R\$ 2.271.694,61, em 31.12.2006, para R\$ 2.146.855,67, em 31.12.2007, conforme sua DIPJ anexa à folha 146.

Comprovando ainda que o incentivo concedido pelo Estado fora aplicado em custeio, verificamos que os estoques e ativo circulante da empresa aumentaram cerca de R\$ 13.000.000,00 em 2006 e R\$ 14.000.000,00 em 2007, conforme consta nas páginas de suas DIPJ anexas às fls. 144 e 146. Tendo sido, pois, neste caso, utilizado para custeio ou operações, o incentivo fiscal do Estado teria que ter tido o tratamento fiscal do artigo 392 do RIR/99 (que ordena que o mesmo seja computado na determinação do lucro operacional) e não o do artigo 443 do mesmo Regulamento.

ENQUADRAMENTO LEGAL

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

Autenticado digitalmente em 17/04/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/05/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 16/05/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/04/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 41, §§ 1º a 4º, da Lei nº 8.981/95;

Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95;

Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 300, 344, 392 e 443 do RIR/99.

Nos lançamentos concernentes à Contribuição para o PIS e à Cofins, foi capitulada uma única infração, consistente em falta de recolhimento das Contribuições, reflexo da primeira das infrações atinentes ao IRPJ e à CSLL (omissão de receitas apurada com base em passivo fictício).

Quanto à omissão de receitas, é possível verificar, nos autos, que a autoridade fiscal intimou e reintimou a Interessada a apresentar os “contratos de financiamento e empréstimos, que comprovem os saldos dos financiamentos a curto prazo constantes de suas DIRPJ [sic] relativas aos anos calendário de 2006 e 2007” (fls. 47 – item 13 e fls. 49 – item “a”).

Também se observa nos autos que, após a Interessada haver apresentado as planilhas de fls. 58 e 102, demonstrando a composição dos saldos solicitados, bem como os contratos bancários que os lastreariam, a autoridade fiscal voltou a intimá-la, desta feita para esclarecer uma série de dúvidas suscitadas nos demonstrativos apresentados (fls. 43/46).

Em atendimento a essa última intimação, a Interessada apresentou as explicações de fls. 147/148, a estas anexando as planilhas de fls. 149 e 152, contendo novas demonstrações dos saldos dos financiamentos de curto prazo. Assim se manifestou a Interessada nas explicações prestadas à autoridade lançadora:

1) Referente às dúvidas dos saldos da conta de empréstimos em 31/12/2006 no valor de R\$ 7.934.982,26;

a) Fizemos as correções apontadas pelo auditor fiscal;

b) Incluímos mais contratos de empréstimos não relacionados anteriormente.

Após realizamos esses ajustes verificamos uma diferença dos contratos em aberto em 31/12/2006 originais para o saldo da contabilidade de R\$ 712.505,08 (Setecentos e doze mil, Quinhentos e cinco reais e Oito centavos), o que nos leva a considerar como os juros e variações cambiais pagas nas liquidações.

No entanto observamos que a contabilidade realizou uma forma de contabilização dos financiamentos, pelo método de ajustes dos saldos de financiamentos existentes nos bancos em relação à contabilidade.

2) Referente às dúvidas dos saldos da conta de empréstimos em 31/12/2007 no valor de R\$ 9.156.480,18 e do saldo da conta fornecedor externo MIDLAND em 31/12/2007 no valor de R\$ 4.277.026,23 totalizando R\$ 13.433.506,41;

a) Fizemos as correções apontadas pelo auditor fiscal;

b) Incluímos mais contratos de empréstimos não relacionados anteriormente.

Após realizados esses ajustes verificamos uma diferença dos contratos em aberto em 31/12/2007 originais para o saldo da contabilidade de R\$ 564.908,77 (Quinhentos e sessenta e quatro mil, novecentos e oito reais e setenta e sete centavos), o que nos leva a considerar como os juros e variações cambiais pagas nas liquidações.

Em relação aos ajustes contábeis segue a mesma explicação do item 1.

Em seguida a fiscalização formalizou o auto de infração, nos termos acima mencionados.

Irresignada com as autuações, a Interessada manejou a Impugnação de fls.221/256, alegando, em síntese, que:

Quanto à primeira infração:

O autor do procedimento fiscal não observou o fato de que no levantamento do passivo fictício em 31/12/2006, existem os valores de R\$ 337.034,35 (trezentos e trinta e sete mil trinta e quatro reais e trinta e cinco centavos) relativo a juros incorridos sobre o saldo da conta empréstimos e o valor de R\$ 213.507,22 (duzentos e treze mil quinhentos e sete reais e vinte e dois centavos) relativo a variação cambial sobre o saldo da conta empréstimo, conforme previsão contratual, logo esses valores devem ser excluídos da composição do passivo dito como fictício, uma vez que está devidamente comprovada a existência da obrigação, fato que foi apontado em resposta às fls. 131/132 ao termo de intimação fiscal, portanto, não procede a afirmação do autor do procedimento fiscal de que o requerente reconhece não dispor da documentação que comprove o referido saldo, pelos menos em parte. Do mesmo modo, no levantamento do passivo fictício em 31/12/2007, existe o valor de R\$ 611.672,76 (seiscentos e onze mil seiscentos e setenta e dois reais e setenta e seis centavos) relativo a juros incorridos sobre o saldo da conta de empréstimo, logo, esse valor deve ser excluído da composição do passivo dito como fictício, uma vez que está devidamente comprovado a existência da obrigação, fato que também foi indicado em resposta as fls. 131/132 ao termo de intimação fiscal, portanto, não procede a afirmação do autor do procedimento fiscal de que o requerente reconhece não dispor da documentação que comprove o mencionado saldo.

[...]

Para comprovar o fato de que não existe passivo fictício no montante apurado pelo autor do procedimento fiscal em 31/12/2006 no valor de R\$ 712.505,08 (setecentos e doze mil quinhentos e cinco reais e oito centavos) e 31/12/2007 no valor de R\$ 564.908,77 (quinhentos e sessenta e quatro mil novecentos

e oito reais e setenta e sete centavos) segue em anexo com esta impugnação planilhas demonstrativas com os cálculos dos juros incorridos e variação cambial ocorrida no período, juntamente com os contratos de empréstimos, onde fica demonstrado e provado que não existe a figura do passivo fictício nos valores apontados pelo auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Assim, requer o cancelamento da autuação dos itens em discussão, por não representar a verdade material dos fatos.

Em seguida a Impugnante transcreve ementas de julgados dos extintos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em que aquele órgão do contencioso administrativo tributário se manifesta no sentido da incidência de variação monetária (cambial) nos contratos em moeda estrangeira.

Quanto à segunda infração:

O autor do procedimento fiscal não observou o fato de que os valores indicados às fls. 05/07 dos autos, se refere à redução dos valores do ICMS a recolher previsto no Decreto nº 10.172/99 e suas alterações posteriores, e se trata na verdade de subvenção para investimento, tendo em vista que os citados valores foram utilizados para aquisição de instalações, de móveis e utensílios, de máquinas e equipamentos para implantação ou expansão do empreendimento econômico, conforme comprovam cópias de notas fiscais de aquisições que seguem em anexo com esta impugnação. Assim, senhor julgador, os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que foram utilizados para aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, conforme determina o mencionado Decreto, se caracterizam como subvenção para investimento, não devendo ser computados na determinação do lucro real, bem como na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, nos termos do disposto nos arts. 392 e 443 do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 112, de 1978. Neste aspecto não pode prosperar a presente autuação, uma vez que se trata de subvenção para investimento, não cabendo o argumento do autor do procedimento fiscal de que o Decreto nº 10.172 do Estado do Piauí não vincula o gozo do benefício à aquisição de bens e direitos, o que permitiria ao beneficiário utilizá-lo como fonte de capital de giro, o que não é verdade, uma vez que está comprovado nos autos que o incentivo foi utilizado para aquisição de máquinas e equipamentos. Logo, requer o cancelamento da autuação referente ao presente item.

Em seguida, a Impugnante transcreve ementa de julgado dos extintos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e de Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, em que aqueles Órgãos do contencioso administrativo tributário se manifestam, respectivamente, no sentido de que não devem ser computados na determinação do lucro real os valores relativos a redução/isenção de ICMS que possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos

referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, por se tratarem de subvenções para investimento; e

Invoca ainda, em sua defesa, os artigos 43, 44, 97, 113, 114 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN para argumentar que:

A fonte da obrigação tributária é a Lei. O nascimento da obrigação tributária (circunstância e momento em que o tributo passa a ser devido) ocorre com a subsunção do fato a norma, surgindo o fato jurídico tributário. Após a ocorrência do fato impositivo, é que o crédito tributário deverá ser constituído pelo lançamento, que é a forma pela qual se materializa o direito da Fazenda Pública à cobrança, pela declaração da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido (CTN, Arts. 97, 113, 114 e 142). No caso em comento, não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária no montante levantado pela autoridade fiscal.

[...]

Diante do exposto, fica demonstrado e provado que não houve a falta de recolhimento do IRPJ e CSLL, tendo em vista que os valores referentes à redução do ICMS se trata de subvenção para investimento ficando fora do campo de incidência dos citados tributos Assim, requer o cancelamento da autuação do item em discussão.

É o relatório.””

O acórdão acima ementado julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, sob o fundamento de que **(i)** a Contribuinte não teria se desincumbido de comprovar a existência de parte dos passivos mantidos em sua contabilidade no encerramento dos anos-calendário de 2006 e de 2007, já que, - a par de não ter sido feita a prova de que os valores de juros e variação cambial (fls. 257/258) incidentes sobre os empréstimos pactuados teriam sido contabilizadas a crédito da conta representativa das obrigações -, os cálculos apresentados são inconsistentes; e **(ii)** a Fiscalização teria “*caracterizado corretamente a infração, desincumbindo-se de sua tarefa ao demonstrar que os valores de ICMS que o contribuinte deixou de pagar, em virtude de gozo do benefício fiscal de redução do ICMS, não possuem os requisitos necessários à sua caracterização como subvenção para investimento, uma vez que não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico*”.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere a: **(i)** à natureza de subvenção para investimento dos benefícios fiscais de ICMS estabelecidos pelo Estado do Piauí, já que para a caracterização da subvenção para investimento é irrelevante a análise da destinação real dada aos fundos correlatos; ao contrário, a verificação do escopo investidor da concessão da subvenção deve ser feita de maneira abstrata, desvinculada do emprego prático dos importes subvencionados; não caracterização de subvenção para custeio, mas sim de subvenção para investimento, não sujeita à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; **(ii)** inexistência de omissão de receitas em decorrência de suposto passivo fictício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

(i) Omissão de Receitas

Conforme mencionado no relatório supra, a Fiscalização exige da Contribuinte IRPJ e reflexos sob acusação de omissão de receitas apurada por alegada manutenção, no passivo, de obrigação cuja existência não teria sido comprovada no curso do procedimento fiscal, quais sejam: saldo de R\$ 712.505,08 em 31.12.2006 e de R\$ 564.908,77 em 31.12.2007.

Em sua defesa, a Contribuinte alega que *“existem os valores de R\$ 337.034,35 (trezentos e trinta e sete mil trinta e quatro reais e trinta e cinco centavos) relativo a juros incorridos e não pagos sobre o saldo da conta empréstimos e o valor de R\$ 213.507,22 (duzentos e treze mil quinhentos e sete reais e vinte e dois centavos) relativo a variação cambial sobre o saldo da conta empréstimo, conforme previsto em contrato, escriturado na contabilidade, na conta empréstimo, em obediência ao regime de competência previsto na Lei n. 6.404/76, tudo demonstrado e comprovado em planilhas e contratos juntados aos autos que não foram considerados na apuração do valor do passivo fictício (...)devendo a autuação do presente item ser revista em relação ao valor apurado em 31.12.2006”*. E continua: *“do mesmo modo, no levantamento do passivo fictício em 31/12/2007, existe o valor de R\$611.672,16 (seiscentos e onze mil, seiscentos e setenta e dois reais e dezesseis centavos) relativos a juros incorridos e não pagos sobre o saldo da conta empréstimo, que foi escriturado em obediência ao regime de competência”*.

Em exame a tais alegação e planilhas, o acórdão recorrido atestou não ter sido comprovada a existência do passivo referido pela Contribuinte, sob os fundamentos de que: (a) os cálculos dos juros e variação cambial apresentados pela Contribuinte não estão correlacionados com os lançamentos contábeis respectivos, tal como seria de rigor, inexistindo prova de que os resultados daqueles cálculos teriam sido contabilizados a crédito da conta representativa das obrigações; e (b) os cálculos apresentados seriam inconsistentes, pois (i) os valores consignados na planilha “juros” estariam sub-avaliados; (ii) os efeitos da variação cambial foram computados apenas aos saldos dos contratos relativos ao ano-calendário de 2006, mas não foram calculados sobre os contratos do ano-calendário de 2007; (iii) o tratamento dado ao efeito da variação cambial é incoerente e contrário à realidade; (iv) foram somados os valores absolutos dos totais dos “JUROS” e da “VARIAÇÃO CAMBIAL” dos contratos do ano de 2006, apesar de esses valores constarem como positivo e negativo, respectivamente, o que demandava um resultado obtido pela soma algébrica. *Verbis*:

Em suma, pode-se dizer que a Defesa não se desincumbiu de comprovar os fatos que alega; não demonstrou de forma cabal que as parcelas dos saldos das contas representativas das obrigações “em aberto”, escrituradas no passivo, correspondem a juros e variações cambiais, registrados de acordo com o

método de ajustes dos saldos de financiamentos praticado em sua contabilidade.

Além de faltar a prova essencial da escrituração contábil acima explanada, os cálculos contidos nas planilhas (fls. 257/258 e 259/260) não se apresentam razoáveis para justificar os argumentos da Impugnante, pois revelam as seguintes inconsistências:

a) os valores consignados na coluna “JUROS” de ambas as planilhas estão superavaliados, pois foram calculados para todo o período compreendido entre as datas de assinatura e de vencimento de cada contrato, ou seja, não foram computados apenas até as datas dos balanços (31.12.2006 e 31.12.2007), a que se referem os saldos das contas representativas das obrigações, objeto do presente lançamento;

b) o efeito da variação cambial foi computado apenas sobre os valores correspondentes aos saldos dos contratos relativos ao ano-calendário 2006, mas não foi calculado sobre os saldos dos contratos relativos ao ano de 2007;

c) foi dado tratamento positivo ao efeito da variação cambial ativa (desvalorização do Dólar em relação ao Real) sobre o saldo de cada contrato do ano de 2006 e tratamento negativo ao efeito da variação cambial passiva (valorização do Dólar em relação ao Real), quando as consequências corretas dão-se precisamente em sentido contrário;

d) foram somados os valores absolutos dos totais dos “JUROS” e da “VARIAÇÃO CAMBIAL” dos contratos do ano de 2006, apesar de esses valores constarem como positivo e negativo, respectivamente, o que demandava um resultado obtido pela soma algébrica.

Em recurso voluntário, a Contribuinte restringe-se a reproduzir as razões de impugnação sem trazer aos autos elementos e considerações que pudessem ilidir os fundamentos do acórdão recorrido sobre a questão.

Em vista dos fatos de (a) os valores indicados pela Contribuinte não coincidirem com os valores de passivo por ela contabilizados e tidos como não comprovados pela Fiscalização; e (b) os cálculos em referência não estarem relacionados aos lançamentos contábeis respectivos e apresentarem inconsistências não refutadas no recurso voluntário, impõe-se reconhecer que (i) a Contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a existência dessa parte do passivo informado em sua contabilidade; e (ii) por conseguinte, a procedência dos lançamentos nessa parte.

(ii) ICMS Subvenção para Custeio x Subvenção para Investimento

Cinge-se em saber se o benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Piauí à Contribuinte tem natureza de subvenção para investimento, tal como alega a Recorrente, ou tem natureza de subvenção para custeio, tal como atestam a Fiscalização e o acórdão recorrido.

Sobre o tema, o art. 38 do Decreto-Lei no. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, prevê que:

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:

§ 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.

A legislação citada estabelece dois requisitos para a caracterização de benefício fiscal como subvenção para investimento, quais sejam: (i) ser concedida para fins de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (ii) ser registradas como reservas de capital. Caso não obedeça a tais requisitos, a subvenção será considerada como custeio, devendo ser tributada à luz do art. 392 do RIR/99, *verbis*:

Subvenções e Recuperações de Custo

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

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

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

Seção IV Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de

1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Segundo Bulhões Pedreira (in Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. Volume II. p. 683),

Dois requisitos são necessários para que se caracterize a transferência de capital: (a) que o doador tenha a intenção de fazer contribuição para o estoque de capital da pessoa jurídica, e (b) que esta não modifique a natureza da transferência, transformando o capital em renda.

Se a subvenção tem por fim proporcionar à pessoa jurídica recursos para atender aos custos e despesas de suas atividades ou operações correntes, a transferência é de renda e deve ser computada nos resultados do exercício em que recebida.

Ainda que a pessoa jurídica deixe de utilizar a transferência com esse fim, esse fato não modifica a natureza da transferência definida pelo doador: a conversão de renda em capital é posterior ao recebimento da transferência.

A transferência de capital pressupõe a intenção do doador de contribuir para o estoque de capital da pessoa jurídica, e não para o custeio de suas atividades ou operações. Mas a pessoa jurídica que a recebe pode mudar essa destinação, transformando capital em renda. Por isso, a caracterização da transferência de capital, para efeitos fiscais, pressupõe tanto a intenção de quem transfere quanto o tratamento que a pessoa jurídica dá, na sua contabilidade, à transferência recebida: somente há transferência de capital se a pessoa jurídica credita os valores recebidos à conta de reserva de capital. Se o crédito é feito à conta de resultados, a lei tributária considera que a pessoa jurídica transformou a transferência de capital em transferência de renda e a submete ao imposto.

Não se discute a destinação contábil dada pela Contribuinte ao montante subvencionado em sua contabilidade, pois é incontroverso que este (montante) foi registrado em conta de reserva de capital.

Segundo a Fiscalização, os valores de ICMS que a Contribuinte deixou de recolher não teriam natureza de subvenção para investimento “uma vez que não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico, devendo ser (em obediência aos artigos 392 e 443 do RIR/99) computados na determinação do lucro tributável”. Afirma a Fiscalização que a legislação piauiense não vincula o gozo do benefício à aquisição de bens e direitos, o que teria permitido à Contribuinte utilizá-lo como fonte de capital de giro. Para

comprovar essa assertiva, a Fiscalização cita que, no ano de 2006, a Contribuinte teria deixado de recolher R\$ 7.184.927,82 de ICMS (fls. 164, anexo), enquanto seu ativo permanente teria aumentado apenas R\$ 154.703,44, conforme DIPJ à fl. 144. Assim também teria ocorrido em 2007, quando a Contribuinte teria deixado de pagar R\$ 8.947.953,84 de ICMS (fl. 167, anexo) enquanto seu ativo permanente teria diminuído em R\$ 124.838,94, conforme DIPJ à fl. 146. Por sua vez, os estoques e ativo circulante da Contribuinte teriam aumentado cerca de R\$ 13.000.000,00 em 2006 e R\$ 14.000.000,00 em 2007, conforme consta nas páginas de suas DIPJ anexas às fls. 144 e 146.

O acórdão recorrido sustenta que é requisito indispensável à caracterização da subvenção para investimento “*a conexão perfeita na aplicação de recursos subvencionados, (...) destinando-os ao ativo fixo do empreendimento*”, conforme Parecer Normativo CST n. 112/78. Segundo o acórdão, citado requisito não estaria atendido no caso, pois **(a)** não há na legislação estadual menção específica quanto ao destino a ser dado pela empresa aos recursos provenientes da SUBVENÇÃO, concedida pelo Governo do Piauí, via isenção e redução de ICMS, o que significaria dizer que a aplicação da economia tributária, proporcionada pela SUBVENÇÃO, poderia ser carreada para qualquer necessidade da empresa, inclusive para o capital de giro; **(b)** não foi carreada qualquer prova no sentido de que os recursos provenientes da subvenção teriam sido aplicados nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Em sua defesa, a Contribuinte afirma que as subvenções para investimento jamais podem ter por destinação de “custeio ou despesas correntes” em virtude da rígida imposição da legislação fiscal e contábil/societária de que os valores respectivos sejam mantidos em conta de reserva de capital. Segundo a Contribuinte, para caracterização da subvenção para investimento é irrelevante a análise da “destinação real” dada aos recursos respectivos (pois o “dinheiro não é carimbado” e o regime contábil é previsto pela legislação sem “margem de escape”). E conclui: é relevante o “escopo visionado pela entidade pública concedente”. “*Deve-se analisar, pois, se a instituição do benefício tem por fim desenvolver o setor ou a região abrangidos, de um lado, ou se tem a simples finalidade não desenvolvimentista, de auxílio ao contribuinte no suporte de suas despesas usuais. Este é o derradeiro e único critério de diferenciação, consoante a melhor interpretação da lei*”.

Pois bem.

Em julgamento proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo n. 10283.005506/2003-91, do qual este Relator participou e acompanhou o voto condutor do acórdão respectivo (Ac. n. 9101-00.566), restou assentado que configura outorga de subvenção para investimentos, cumulativamente, a intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada (via reserva). *Verbis*:

“SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa

jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.

.....
Concluindo esta análise, em resumo resta claro o entendimento de que:

- a) as transferências de recursos do Estado do Amazonas, realizadas com base na Lei Estadual n-2 1.939/1989, constituem subvenção para investimento, pois visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região;*
- b) a concessão do benefício, conforme o Decreto Estadual n. 12.814-A/1990, está condicionada a determinadas exigências documentais que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;*
- c) as exigências legais, traduzidas pelos benefícios sociais, nada mais representam que a contraprestação do favor fiscal, pois não possuem o condão de fixar o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos, e*
- d) os recursos decorrentes da restituição do ICMS, devidamente contabilizados em conta de Reserva de Capital, estão de acordo com a condição estabelecida pelo referido § 22 do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/77." (Processo nº 10283.005506/2003-91, Acórdão nº 9101-00.566 - 1ª Turma, Sessão de 17 de maio de 2010)*

Naquela oportunidade não se discutiu a questão do emprego contemporâneo do valor subvencionado (investimento) ao recebimento da subvenção como condição para a não inclusão dos valores respectivos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, embora a leitura do voto condutor permita inferir o entendimento de que seria impróprio (não razoável) falar-se em **imediata** destinação dos recursos recebidos, excepcionado o requisito contábil mencionado.

Para solução do caso, portanto, cumpre perquirir **(a)** se tais requisitos estão presentes; e **(b)** se é necessário haver contemporaneidade entre o recebimento da subvenção e o investimento pelo contribuinte, conforme atestam a Fiscalização e o acórdão recorrido.

Os incentivos fiscais em referência foram concedidos pela Lei Estadual n. 4.859, de 27.08.1996, regulamentada pelo Decreto no. 10.172, de 1999, nos seguintes termos:

Art. 1º O incentivo fiscal de dispensa do pagamento referente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, a ser concedido aos empreendimentos industriais e agroindustriais, considerados prioritários para o Estado do Piauí, por motivo de implantação, realocização, revitalização e ampliação de

unidades fabris já instaladas, obedecerá a forma e as condições previstas nesta Lei.(destacamos)

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

**I - empreendimento industrial ou agroindustrial prioritário - aquele que adquira, sempre que possível, matérias-primas e insumos produzidos e/ou extraídos no Estado, absorva mão-de-obra local, disponha de mercado consumidor garantido, interna e/ou externamente, possa influir na criação de pequenas e microempresas e explore, preferencialmente, os potenciais agrícolas e minerais, podendo, excepcionalmente, ser formado por empresas especializadas necessárias à instalação da planta industrial;*

*** Inciso I com redação dada pela Lei nº 5.875, de 20/07/2009, art. 2º.**

II - implantação - a instalação de estabelecimento industrial ou agroindustrial que venha a entrar em operação a partir da data da publicação do Regulamento desta Lei;

III - realocização - o deslocamento de estabelecimento de sua área original para outro município, segundo política estabelecida pelo Governo;

IV - revitalização - a reativação das atividades do estabelecimento, desativado há mais de 12 (doze) meses, contados do último faturamento, na forma em que dispuser o Regulamento;

V - ampliação - o aumento da capacidade instalada do estabelecimento, do qual resulte incremento real de receita e/ou absorção de mão-de-obra, de pelo menos 1/3 (um terço) da já existente, exceto se decorrente de fusão ou incorporação de empresas, de que trata o § 6º do art. 4º;

VI - industrialização - qualquer operação da qual resulte alteração da natureza, funcionamento ou utilização do produto, como:

(...)

VII - atividades prioritárias - as que utilizem matérias-primas produzidas e/ou extraídas dentro do próprio Estado, a serem definidas através de ato do Poder Executivo.

.....

§ 3º A ampliação de que trata o inciso V deste artigo será aferida pelo incremento real da receita, que se constitui no valor monetário proveniente das saídas de bens de sua produção, hipótese em que o benefício alcançará, apenas, o valor do imposto decorrente da parcela excedente da receita, entendida na forma em que dispuser o Regulamento.

Art. 8º O interessado declarará, ao requerer o incentivo, que atende aos requisitos e condições previstos nesta Lei, devendo cada processo ser objeto de parecer da comissão técnica responsável pela análise das propostas.

Parágrafo Único. A aferição do atendimento aos requisitos e condições estabelecidos nesta Lei será feita pela comissão referida no caput deste artigo, respeitada, no que couber, a competência do Departamento de Arrecadação e Tributação - DATRI, da Secretaria da Fazenda - SEFAZ.

**Art. 10. O beneficiário do incentivo fiscal, objeto desta Lei, deverá iniciar suas operações no prazo previsto no cronograma constante do projeto apresentado, no período de até 12 (doze) meses, contados da data da publicação do decreto concessivo.*

** Art. 10 com redação dada pela Lei nº 5.875, de 20/07/2009, art. 2º.*

**Parágrafo único. Excepcionalmente, em decorrência das necessidades técnico-operacionais para implantação do empreendimento, o início das atividades poderá ocorrer em prazo superior ao previsto no caput, mediante relatório técnico circunstanciado elaborado pelo beneficiário do incentivo e homologado pela CODEN.*

**Parágrafo único acrescentado pela Lei nº 5.875, de 20/07/2009, art. 1º*

Art. 14. Fica o Poder Executivo autorizado a criar o Conselho de Desenvolvimento Econômico - CODEN, que terá por função definir a política estadual de desenvolvimento industrial e/ou agroindustrial e de concessão dos incentivos fiscais previstos nesta Lei.

Do texto legal extrai-se que o incentivo fiscal somente é concedido (i) a empreendimentos considerados prioritários para o Estado do Piauí que (ii) estejam em processo de implantação, realocização, revitalização ou ampliação. Não se destina a qualquer empresa localizada no Estado ou ao financiamento de atividades já instaladas, mas somente àquelas que tenham projeto de desenvolvimento aprovado pelo Estado. Visa a incentivar a indústria e produção de bens expressamente selecionados pelo Poder Executivo em todas as regiões do Estado. Tais circunstâncias ficam ainda mais evidentes ao longo do regulamento (Decreto n. 13.772/2009), *verbis*:

Art. 4º - ...

§ 1º - O requerimento para concessão do incentivo (modelo anexo) será dirigido ao Secretário da Fazenda, instruído com os seguintes documentos:

I - projeto executivo do empreendimento proposto;

II - formulário-síntese para análise;

(...)

§ 2º - No requerimento, o interessado declarará, em campos próprios e sob as penas da lei, que atende aos requisitos e às condições prescritas para fruição do incentivo fiscal.

§ 3º - O processo instruído na forma deste artigo será protocolizado na Secretaria da Indústria, Comércio, Ciência e Tecnologia - SICCT, em seguida encaminhado à Comissão Técnica responsável pela análise das propostas, a qual emitirá parecer.

§ 4º - Na emissão do parecer técnico, a referida Comissão restringir-se-á aos requisitos e condições legais, manifestando-se circunstanciadamente sobre cada um deles e a respeito do projeto de viabilidade econômico-financeira do empreendimento, identificando especificamente o(s) produto(s) a ser(em) beneficiado(s), quando for o caso.

§ 5º - Durante a análise do pedido de incentivo para ampliação, a Comissão Técnica fará avaliação da capacidade instalada do empreendimento, para evitar que seja concedido incentivo à mera ativação de capacidade ociosa.

§ 8º - A empresa que pleitear incentivo para mais de um produto, com início de produção não coincidente, receberá benefício da dispensa do ICMS para cada etapa do empreendimento, à medida que esta for implantada, não gerando direitos quanto ao benefício das etapas seguintes não implantadas, observado ainda o prazo máximo estabelecido pelo art. 4º, caput, da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, para todo o empreendimento.

Art. 6º - Compete, também, à Comissão Técnica:

I - manter cadastro especial, em que se inscreverão os estabelecimentos das empresas beneficiárias de incentivos fiscais, sem prejuízo das demais obrigações estabelecidas na legislação do ICMS;

II - acompanhar e avaliar o projeto de viabilidade econômico-financeira do empreendimento;

III - comunicar ao Departamento de Arrecadação e Tributação - DATRI e ao Departamento de Fiscalização - DEFIS, da Secretaria da Fazenda - SEFAZ, para a adoção de providências cabíveis, o não atendimento, pelo beneficiário, dos requisitos e condições estabelecidos para a concessão e/ou fruição do incentivo fiscal, constatado na fase de execução do projeto;

IV - recomendar ao Conselho de Desenvolvimento Econômico - CODEN, através de parecer técnico circunstanciado, a revisão, suspensão ou revogação do benefício concedido, conforme o parágrafo único do art. 7º, da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996.

Art. 17 - O registro dos documentos fiscais, a apropriação do crédito e a apuração do imposto serão feitos obedecendo as seguintes regras e critérios, sem prejuízo, no que couber, das demais normas aplicáveis:

I - as operações de entradas e de saídas serão lançadas normalmente, na sua totalidade, nos livros "Registro de Entradas", "Registro de Saídas" e Registro de "Apuração do ICMS", apenas para efeito de registro e base para o cálculo do valor do crédito a apropriar, proporcional às saídas;

II - as operações de saídas serão lançadas, também, nas páginas/folhas subseqüentes dos livros "Registro de Saídas" e "Registro de Apuração do ICMS", individualizadas, conforme o percentual aplicável ao incentivo fiscal de 100%, 70% ou 60%, sob o título "Produto(s) Incentivado(s) _____% ou Produto(s) Não Incentivado(s)";

III - a apropriação dos créditos fiscais, calculados na forma do § 1º deste artigo, será feita no livro "Registro de Apuração do ICMS", no campo 006 - "Por Entradas com Crédito do Imposto", constante das páginas a que se refere o inciso anterior.

.....
** Art. 24 - Fica criado o Conselho de Desenvolvimento Econômico-CODEN, de que trata o art. 14 da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, órgão colegiado de caráter deliberativo, composto pelos Secretários da Indústria, Comércio, Ciência e Tecnologia, da Fazenda, do Planejamento e da Agricultura, Abastecimento e Irrigação, pelos Presidentes da Federação das Indústrias do Estado do Piauí, da Federação da Agricultura do Estado do Piauí e da Associação Industrial do Piauí, por um representante de instituição de financiamento e fomento de âmbito federal que atue na Região Nordeste e por um representante do Poder Executivo do Município de Teresina, sendo os dois últimos indicados pelos respectivos órgãos.*

** Art. 24 com redação dada pelo Dec. nº 9.676, de 31 de março de 1997, art. 1º.*

§ 1º - O CODEN tem as seguintes atribuições:

I - formular a política industrial do Estado;

II - aprovar a concessão de incentivos fiscais, após a análise de parecer da Comissão Técnica;

III - avaliar, periodicamente, o desempenho das empresas incentivadas, propondo, quando for o caso, a suspensão, a revogação ou a revisão do benefício;

IV - exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento dos objetivos do programa de incentivos fiscais;

V - aprovar formulários, normas, rotinas e procedimentos a serem adotados para a execução do programa;

VI - elaborar e aprovar seu regimento interno;

VII - analisar e resolver os casos omissos.

Art. 25 - A obtenção do benefício fiscal deverá ser amplamente divulgada pela empresa, obrigando-se, especialmente, a exhibir na frente do estabelecimento beneficiado, placa alusiva ao incentivo, medindo, no mínimo, 1,00m², com a seguinte expressão: "O GOVERNO DO ESTADO DO PIAUI PARTICIPA DESTE EMPREENDIMENTO COM OS INCENTIVOS FISCAIS DA LEI n.º. 4.859/96".

Tal como assentado pelo precedente da 1ª Turma da CSRF acima citado, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Piauí “*têm por objetivo geral o desenvolvimento econômico do Estado, mediante a expansão e modernização da atividade econômica*”. Concedidos por atividade vinculada do agente público mediante procedimento específico em que aferida a capacidade e eficiência de cada empreendimento econômico segundo projeto próprio, tais incentivos promovem desenvolvimento regional mediante investimentos realizados para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado (ou, nos termos da legislação, para implantação, realocação, revitalização e ampliação de unidades fabris).

Em suma, a legislação estadual manifesta a intenção do Ente Público em transferir capital às pessoas jurídicas na forma de subvenção para investimento, manifestação esta *expressa* conforme disposto no art. 25 do Regulamento acima citado. Assim, não há como considerar que a renúncia fiscal seja somente para permitir aos beneficiários a recuperação de custos de sua atividade operacional, desvinculada do interesse público maior.

Não desnatura a subvenção para investimento apenas o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício fiscal.

Se de um lado é razoável que se exija certa proporcionalidade entre os investimentos (a serem) realizados pelas empresas beneficiárias e os valores de subvenção recebidos, já que tais benefícios sugerem certa contraprestação do agente privado, não é menos razoável afirmar que não é possível exigir contemporaneidade entre estes (subvenção e investimentos). Tal assertiva é intuitiva em relação aos benefícios que envolvem ICMS, na medida em que estes são fruídos em boa parte quando a unidade industrial está em pleno funcionamento (mediante a venda dos produtos industrializados) e, portanto, já realizou boa parte (senão todos) os investimentos prometidos ao ente público.

No caso, ao invés de cotejar dados econômicos relativos aos anos-calendários autuados que pouco dizem no contexto em que foram concedidos os benefícios, incumbiria à Fiscalização demonstrar, alternativamente, (i) que o benefício fiscal foi utilizado sem a indispensável autorização formal do Estado ou (ii) que os investimentos prometidos ao ente estatal não foram realizados pelo contribuinte beneficiário ou (iii) que o benefício fiscal concedido é bastante desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado, descaracterizando sua natureza originária, conforme exame do projeto submetido à apreciação do Poder Público local.

Ausente citada prova, e atendidos aos demais requisitos acima citados para caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimento, impõe-se reconhecer a improcedência dos lançamentos nesta parte.

(iii) Conclusão

Por tais fundamentos, oriento o voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto pela Contribuinte para dar-lhe parcial provimento para cancelar a exigência consubstanciada no item 2 dos lançamentos (impostos, taxas e contribuições não dedutíveis).

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho

Declaração de Voto

Depois de pedido de vistas dos autos, analisei o excelente voto proferido pelo Conselheiro Relator, bem como as especificidades dos fatos narrados no processo, e cheguei a conclusões diversas quanto à tributação dos valores recebidos a título de benefício fiscal de ICMS.

Observe-se que a autuação se baseou nos seguintes fundamentos:

a) a concessão do benefício fiscal pelo Estado do Piauí não possui os requisitos necessários à sua caracterização como subvenção para investimento, uma vez que não existe vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico;

b) o contribuinte utilizou o incentivo recebido como capital de giro, pois não houve o correspondente aumento em seu ativo permanente, mas sim incremento em seus estoques.

Em suma, afirmou a autoridade fiscal que nem o benefício fiscal concedido poderia se enquadrar como subvenção para investimento, nem o contribuinte se utilizou dos valores auferidos para implemento de seus investimentos.

Tal entendimento está de acordo com as conclusões do Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, que, após análise dos fundamentos contábeis e jurídicos das subvenções para investimentos, bem como da legislação aplicável à matéria, **concluiu em seu item 7.1:**

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

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

Observe-se que o citado parecer dedicou um parágrafo exclusivo para descrever como deveria se dar a modalidade de redução de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) para que pudesse ser considerada subvenção para investimento, exigindo o depósito dos impostos não pagos em conta especial, que só retornariam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Transcrevo:

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

De fato, não foi essa a sistemática adotada pela empresa. Em análise do Livro Razão da pessoa jurídica, verifica-se que a conta “ICMS A RECUPERAR” (fl. 157) era debitada no valor do incentivo a crédito de uma conta de Patrimônio Líquido denominada “RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS” em 2006 (fl. 164), e “INCENTIVO FISCAL ESTADUAL” em 2007 (fl. 167), sendo que parte da conta de 2006 foi parcialmente integralizada no capital social (fl. 163). Assim, o ICMS que deixava de ser pago não ficava vinculado a uma conta específica de depósito, que só poderia ser utilizada para a implantação do empreendimento, mas disponível no caixa da empresa.

Entretanto, em análise dos documentos que regem o benefício fiscal em comento, devo discordar do primeiro fundamento da autuação, pois penso que o modo como foi concedido o benefício não pode, de *per se*, descaracterizá-lo com subvenção para investimento.

Observe-se que o Decreto do Estado do Piauí nº 10.172, de 05.10.1999 (fls. 149 a 155), em seu art. 1º, concede à recorrente incentivo fiscal à IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR, nos termos do disposto no art. 4º, inciso I, alínea "a", da Lei nº 4.859, de 27 de

agosto de 1996, para fabricação de chapas cortadas, perfilados de chapa de aço, tubos de aço com costura e vergalhões.

Por sua vez, a leitura conjunta dos arts. 1º, 2º e 4º, inciso I, alínea "a", da citada Lei nº 4.859, de 1996, do Estado do Piauí, leva à conclusão de que o incentivo concedido se relacionava à implantação de estabelecimento industrial que viesse a entrar em operação a partir da data da publicação do regulamento da lei. Transcrevo:

Art. 1º O incentivo fiscal de dispensa do pagamento referente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, a ser concedido aos empreendimentos industriais e agroindustriais, considerados prioritários para o Estado do Piauí, por motivo de implantação, realocização, revitalização e ampliação de unidades fabris já instaladas, obedecerá a forma e as condições previstas nesta Lei.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

(...)

II - implantação - a instalação de estabelecimento industrial ou agroindustrial que venha a entrar em operação a partir da data da publicação do Regulamento desta Lei;

(...)

Art. 4º O incentivo fiscal a que se refere o art. 1º, relativamente à implantação, terá o prazo máximo de 15 (quinze) anos, observadas as seguintes condições:

I - empreendimento que fabrique produto sem similar, assim definido aquele que, por sua natureza, espécie, características e uso, considerados de forma cumulativa, seja diverso de qualquer outro fabricado no Estado, observado o disposto no § 1º deste artigo:

a) dispensa de 100% (cem por cento) do ICMS apurado, durante os 07 (sete) primeiros anos, e de 70% (setenta por cento), por mais 03 (três) anos, se instalado na Capital:

1 - nas saídas, do estabelecimento, dos produtos de sua fabricação;

2 - pela importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos industriais, suas partes, peças e acessórios, destinados ao ativo imobilizado, e de matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos para aplicação no processo industrial, observado o disposto no § 5º;

3 - na entrada de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos industriais, suas partes, peças e acessórios, procedentes de outra Unidade da Federação, destinados a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento;

4 - na utilização de serviço de transporte vinculado à operação, de que trata o item anterior;

(...)

Já o §1º do art. 4º da indigitada lei traz metas de aumento de emprego que devem ser atingidas pelo novo empreendimento, bem como indica as atividades a que deve se dedicar. E o art. 10 deixa claro que as operações decorrentes do incentivo devem se iniciar no prazo previsto no cronograma constante do projeto apresentado, no período de até 12 meses, contados da data da publicação do decreto concessivo. E ainda o art. 7º define as consequências para o não cumprimento das condições e os requisitos legais. Transcrevo:

Art 4º

§ 1º O incentivo fiscal, na forma estabelecida no inciso I, alíneas "a" e "b", deste artigo, será concedido a todas as empresas que o requererem, desde que:

I - o empreendimento a ser implantado propicie, em número de empregos diretos e/ou produção, um aumento de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento), produzindo o mesmo bem, incentivado ou não.

II - a implantação do empreendimento esteja enquadrada em qualquer dos casos considerados como atividades prioritárias, de que trata o inciso VII do art. 2º.

(...)

Art. 7º O incentivo fiscal de que trata esta Lei será concedido mediante ato do Poder Executivo, na forma em que dispuser o Regulamento.

Parágrafo Único. O ato autorizativo para fruição do incentivo fiscal não gera direito adquirido, podendo ser o mesmo revisto e o benefício suspenso ou revogado, de ofício, quando comprovado que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições, não atendia ou deixou de atender aos requisitos legais para sua concessão ou fruição ou incorreu em infração dolosa, com simulação, fraude ou conluio, bem como se for comprovada a alteração das características do produto que tenha fundamentado a concessão do incentivo, respondendo, inclusive criminalmente, os responsáveis, na forma da lei, hipótese em que o imposto dispensado torna-se devido, com os acréscimos legais.

(...)

Art. 10. O beneficiário do incentivo fiscal, objeto desta Lei, deverá iniciar suas operações no prazo previsto no cronograma constante do projeto apresentado, no período de até 12 (doze) meses, contados da data da publicação do decreto concessivo.

Parágrafo único. Excepcionalmente, em decorrência das necessidades técnicooperacionais para implantação do empreendimento, o início das atividades poderá ocorrer em prazo superior ao previsto no caput, mediante relatório técnico circunstanciado elaborado pelo beneficiário do incentivo e homologado pela CODEN.

Ora, parece-me evidente que se trata de incentivo à implantação de empreendimento novo, especificado em projeto apresentado, vinculado a metas a serem atingidas, e com punições específicas pelo seu não cumprimento.

O simples fato de não se especificar que tais recursos devem ser aplicados em ativos fixos da empresa não pode servir para caracterizar todo o benefício como subvenção para custeio.

Há que se admitir que a evolução dos negócios jurídicos tenha permitido novas formas de concessão de incentivos fiscais diversas daquelas conhecidas quando da elaboração do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, não sendo possível se engessar os agentes econômicos na consecução de seus objetivos.

Mesmo se a contabilização se der de forma diversa, caso se prove que os recursos foram aplicados nos termos dos investimentos previstos no ato concessivo, estaremos diante de autêntica subvenção para investimento.

Assim, caso a acusação fiscal estivesse fundamentada apenas na suposta impossibilidade do incentivo fiscal concedido ser caracterizado como subvenção para investimento, fulminado estaria o lançamento.

Contudo, a autuação possui um segundo fundamento: o de que o contribuinte não aplicou os recursos recebidos na implantação do investimento, mas sim na aquisição de seus estoques.

Ora, pela análise da legislação acima feita, ficou claro que o incentivo fiscal do Estado do Piauí foi concedido para a implantação de um empreendimento específico que deveria iniciar suas operações no prazo máximo de 12 meses após a concessão do benefício que, no caso, ocorreu em 10 de outubro de 1999.

Assim, apesar de razoável o argumento de que inicialmente o projeto tem que começar com capital próprio, pois os incentivos somente serão gerados após o início da atividade, e assim podem servir para custear dispêndios já ocorridos, a comprovação da efetiva utilização dos recursos para esse propósito é parte fundamental para se garantir o efetivo usufruto da isenção.

Mesmo se utilizados para ressarcir gastos da fase pré-operacional, ou ainda para pagar despesas diferentes da aquisição do ativo fixo, é ônus do beneficiário associar criteriosamente todos os recursos auferidos com dispêndios relativos ao empreendimento.

Caso assim não faça, a consequência que se apreende da legislação apresentada é a perda do benefício, no âmbito estadual, e a tributação pelo imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, na esfera federal.

E nem se argumente que o Estado do Piauí não contestou o cumprimento dos requisitos da isenção, e assim não caberia ao Fisco Federal fazê-lo. As esferas são independentes, cabendo ao contribuinte satisfazer às suas exigências.

A regra geral é a de que as subvenções são tributáveis. A exceção é a não tributação das subvenções para investimento, que atendem a regras específicas, sendo ônus do beneficiário demonstrar que se enquadra na exceção.

E é nesse aspecto que diverjo do Conselheiro Relator, que entendeu que a autoridade fiscal não comprovou que o benefício fiscal não foi utilizado corretamente.

A Fiscalização cumpriu seu papel ao:

a) solicitar toda a comprovação das verbas que não transitaram pelo resultado;

b) não admitir a classificação como subvenções para investimento por não considerar o despacho concessivo apto para tanto (argumento não admitido), e por não haver comprovação de que os valores foram aplicados em investimentos;

c) demonstrar que os recursos foram utilizados para despesas de custeio.

Em sua impugnação, o contribuinte afirmou que os recursos foram utilizados para aquisição de bens e direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, e apresentou documentos nesse sentido (fl. 221). Defendeu, inclusive mediante a apresentação de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, que deveriam ser considerados como subvenção para investimento os recursos **vinculados** com à implantação do empreendimento econômico.

Analisando esses argumentos e provas, o julgador a quo considerou que não estava provado que as notas fiscais anexadas aos autos estavam vinculados à implantação do empreendimento. Transcrevo (fl. 457):

No que tange à afirmação de que os recursos foram utilizados para aquisição de instalações, móveis, utensílios, máquinas e equipamentos, relativos à implantação ou expansão do empreendimento econômico, não me convenci pela notas fiscais anexadas. Trata-se de algumas notas fiscais de bens adquiridos ao longo de diversos anos, inclusive períodos que extrapolam os anos-calendário envolvidos na ação fiscal.

No recurso voluntário, ao invés de contestar essa conclusão, trazendo aos autos provas robustas de que aqueles gastos foram realizados no empreendimento beneficiado com a isenção, o recorrente alterou completamente sua linha de defesa, argumentando não ser necessário comprovar a efetividade dos gastos, em linha com alguns julgados do CARF e da CSRF.

De fato, não é possível se concluir que as notas fiscais apresentadas (fls. 295 a 401) foram utilizados na implantação do empreendimento industrial, e não nas outras unidades não incentivadas da empresa. Tal prova se daria com a demonstração da contabilização em separado dos custos da unidade.

Assim, não julgo possível se deferir o benefício da não tributação dos valores recebidos apenas com a prova de que os incentivos fiscais foram fornecidos para investimento, sem a comprovação do efetivo uso nessa finalidade.

Reconheço que decisões recentes do CARF adotaram entendimento de que, ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado, sendo irrelevante a análise das contrapartidas impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante. Entre outras, cita-se o Acórdão nº 1101-00.661, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Penso que tal entendimento extremo, que define as subvenções para investimento somente com base na intenção do órgão que concede o benefício, destoa da finalidade do instituto, que retira da tributação apenas as subvenções efetivamente utilizadas para investimento. Afinal, como já visto, os atos que concedem a isenção deixam claro regras a serem cumpridas, e disciplinam o procedimento para cassação do benefício. Se bastasse a intenção original do órgão estatal, sem necessidade de cumprimento efetivo, não haveria a possibilidade de revogação posterior.

Assim, espera-se que tal interpretação seja, como de costume, temperada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Já a jurisprudência mais recente da 1ª Turma da CSRF também vem relaxando as exigências do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, seja admitindo isenções do ICMS sem a aplicação obrigatória em ativos permanentes, seja permitindo que os valores recebidos não tenham que ser aplicados obrigatoriamente em investimentos futuros.

Além do Acórdão nº 9101-00.566 já citado pelo Conselheiro Relator, mas que, de acordo com seu entendimento, não tratou da obrigação da imediata aplicação dos recursos, destaco o Acórdão nº 9101-001.094, julgado na sessão de 29 de junho de 2011, tendo por relator o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que enfrenta diretamente a matéria. Transcrevo sua ementa:

IRPJ. Subvenção para Investimento. Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação.

Após concluir que o incentivo sob análise não exigia a aplicação de todos os recursos na implantação do empreendimento, e de que seria natural existir essa diferença entre o momento de aplicação do recurso e o gozo do benefício, o relator concluiu:

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.

Assim, salvo melhor juízo, conclui-se que somente poderia se considerar isentos do Imposto de Renda os valores efetivamente utilizados na ampliação ou expansão do empreendimento, **mas que essa aplicação não estava em discussão naqueles autos.**

Como já explicado, entendo que a aplicação dos recursos está em discussão nestes autos desde o lançamento, não tendo o contribuinte comprovado o efetivo uso dos recursos nos investimentos subvencionados.

Assim, salvo melhor juízo, penso que o entendimento aqui exposto está de acordo com esse posicionamento da CSRF, que flexibiliza os ditames do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, mas não retira do beneficiário o ônus de comprovar sua aplicação.

Foram essas as razões que me levaram a orientar meu voto no sentido de também negar provimento ao recurso voluntário nessa parte.

(assinado digitalmente)

Jose Evande Carvalho Araújo