



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

Processo nº 10384.721477/2013-41
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1101-001.232 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2014
Matéria IRPJ/CSLL - Subvenções
Recorrente 5ª TURMA DA DRJ/SÃO PAULO
Interessado INDÚSTRIAS DUREINO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

Subvenções para Investimento. Benefício Fiscal de Redução de ICMS Apurado. Comprovação. Não Tributação.

Constatado que os benefícios fiscais instituídos pela Lei Estadual 4.859, de 27/08/1996, do Estado do Piauí visam, precipuamente, estimular a implantação, realocização, revitalização ou ampliação de empreendimentos industriais naquele ente federado, requisitos que o artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 adota para definir a subvenção como “de investimento”, e não tendo a Fiscalização trazido aos autos elementos suficientes para caracterizar a subvenção como sendo de custeio, os lançamentos não podem subsistir.

Os valores assim obtidos podem ficar ao abrigo da tributação do IRPJ, por força do artigo 443, do RIR/1999.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

Multa Isolada. Cancelamento.

Exonerado o principal, do qual a multa isolada decorre por reconstituição do lucro mensal, imperioso seu cancelamento. Exigência cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** do recurso voluntário; 2) por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício, votando pelas conclusões o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE - Relator

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

Relatório

Trata-se de procedimento fiscal realizado pela Fiscalização da DRF/Teresina - PI, concluído com a lavratura de Autos de Infração em face da contribuinte INDÚSTRIAS DUREINO S.A. – CNPJ nº 10.981.488/0001-39, no total de R\$ 7.137.529,32, abrangendo os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, contemplando lançamentos de IRPJ, CSLL e Multa Isolada de IRPJ.

Impugnada a exigência, foram os autos submetidos à apreciação da 5ª Turma da DRJ/São Paulo que, mediante Acórdão nº 58.000, de 20/05/2014, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a impugnação, exonerando parte dos lançamentos e mantendo parcela remanescente, em decisão assim ementada naquilo que compõe o objeto da decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

COMPROVAÇÃO. NÃO TRIBUTAÇÃO.

Comprovando a contribuinte que as receitas de incentivos fiscais de ICMS classificam-se como subvenções para investimento, correta a sua não tributação. Exigência exonerada.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA APÓS O TÉRMINO DO ANO-CALENDÁRIO.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (de 50%) é cabível após o encerramento do ano-calendário correspondente, inclusive nos casos em *“que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido”*.

EXONERAÇÃO PARCIAL.

Em face da exoneração de parte da matéria tributável (subvenções para investimento), exonera-se parcialmente a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Tendo em conta que a decisão inaugural julgou parcialmente procedente a impugnação, exonerando valores que suplantaram o limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda - MF nº 3 de 03 de janeiro de 2008 (DOU 07/01/2008), tornou-se obrigatório o devido reexame dos autos por parte deste Colegiado de 2º Grau relativamente aos montantes exonerados.

De outro lado, em relação ao que restou mantido pela DRJ, a contribuinte optou por extinguir, mediante pagamento, o crédito tributário ali constituído.

Deste modo, ainda que a defesa da contribuinte tenha, tempestivamente, acostado aos autos peça contestatória que nominou de “Recurso Voluntário” (fls. 972/987), é certo que inexistente litígio a se apreciar, posto que extinto o crédito tributário, extinto estará eventual refrega, por falta de objeto.

Dizendo de forma diferente, ao optar por pagar o valor do crédito tributário mantido pela DRJ, inexistente a exigência que permita a instauração de litígio (art. 14, do PAF), ainda que a empresa tenha apostado em sua peça “*ser prudente a interposição de recurso em razão do recurso de ofício a ser julgado e que poderá restabelecer exigências exoneradas pela DRJ e trazer reflexos nas demais*”.

Discordo da recorrente por entender que eventuais consequências advindas do julgamento agora iniciado somente afetará o tema em litígio, não aquele cujos lançamentos foram exonerados.

Ademais, a própria contribuinte, por seus patronos, literalmente expôs (fls. 973):

“Logo de saída e antes mesmo de qualquer comentário à r. Decisão recorrida, faz-se o registro do fato de que a Recorrente, com o intuito de comprovar sua absoluta boa-fé, promoveu prontamente o pagamento do saldo devedor que restou após o acolhimento parcial de sua impugnação, independentemente de o crédito tributário correspondente ser ou não devido sob sua ótica”

Situação confirmada pela autoridade preparadora (fls. 969):

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 10384.721477/2013-41

INTERESSADO: INDUSTRIAS DUREINO S. A.

DESTINO: COBRANÇA/SACAT/DRF/TSA - Expedir Processo

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

EXTINTA POR PAGAMENTO A PARTE MANTIDA, PROPOMOS O ENCAMINHAMENTO DESTES PROCESSOS AO CARF PARA Apreciação do Recurso de Ofício.

Assim, de prelúdio, embora tempestivo, NÃO CONHEÇO do Recurso Voluntário ofertado, por falta de objeto.

Com relação à parcela exonerada e motivo do Recurso de Ofício da 5ª. Turma da DRJ/SPO, por bem resumir a celeuma remanescente, reproduzem-se excertos do Relatório ali estampado e que dizem respeito à matéria objeto do R.O.(fls. 929 e seg):

DA ACUSAÇÃO FISCAL

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS

“A contribuinte, estabelecimento industrial fabricante de produtos derivados da soja e palma (óleos, margarinas, farelos, sabonetes, sabão etc.) e produtos de limpeza (detergentes, amaciantes, desinfetantes etc.), auferiu, nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, receitas de incentivos fiscais de ICMS, em decorrência de dispensa de recolhimento do ICMS apurado nos períodos acima citados, concedidos pelo governo do Estado do Piauí, a título de subvenção, nos termos expressos no Decreto nº 10.258/2000, com texto atualizado até o Decreto nº 12.054/2005, incluído entre os documentos apresentados em resposta ao Termo de Início de Fiscalização.

Os valores de incentivos fiscais foram contabilizados nas contas 3.3.01.01 RECEITA COM INCENTIVO FISCAL ICMS, no ano de 2008, 45617 RECEITA COM INCENTIVO FISCAL ICMS, no ano de 2009, e 30478 RECEITAS COM SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS, no ano de 2010, e provém, exclusivamente, dentre as hipóteses estabelecidas no artigo 2º do Decreto nº 10.258/2000, com texto atualizado até o Decreto nº 12.054/2005, da hipótese elencada no inciso I do referido artigo, dada a igualdade entre os valores contabilizados nessas contas de receitas e os valores contabilizados nas contas de ICMS a RECOLHER, no passivo circulante, e ICMS s/FATURAMENTO, conta redutora da receita bruta.

A contribuinte excluiu, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos períodos objetos do presente procedimento fiscal, os valores contabilizados nas contas de receitas acima referidas, dando-lhes o tratamento tributário estabelecido no artigo 443 do RIR/99, revelando, assim, seu entendimento de que as receitas de incentivos fiscais de ICMS auferidas são subvenções concedidas em contrapartida à realização de investimentos de implantação e/ou expansão de seu empreendimento”.

Após reproduzir considerações expressas pela Administração Federal no Parecer Normativo nº 112/1978, prossegue:

“O exame das contas do Ativo Imobilizado, constantes da escrituração contábil dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, bem como do demonstrativo elencando a movimentação ocorrida nessas contas, apresentado pela contribuinte em resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 001, demonstrou que as mutações patrimoniais registradas nesse grupo de contas representam mutações normais, condizentes com o funcionamento ordinário de qualquer empresa em operação, com mesmo porte e organização da contribuinte, revelando transações corriqueiras de aquisição de bens móveis, para aprimoramento das atividades e/ou em substituição a bens obsoletos, defeituosos, ultrapassados ou inservíveis, mas não revelando, de forma nenhuma, a aplicação de recursos em investimentos, condizentes com a relevância das

mutações patrimoniais que se espera sejam produzidas nas contas do Imobilizado em razão da implantação e/ou ampliação de um empreendimento econômico. O quadro abaixo, levantado com os dados informados nas DIPJs dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, clarificam o que foi dito acima (valores em reais)”:

Ano-calendário	Saldo inicial	Saldo final	Alteração
2008	8.611.397,05	8.653.579,94	42.182,89
2009	8.653.579,94	9.015.732,31	362.152,37
2010	9.015.732,31	9.527.497,25	511.764,94

“As diligências efetuadas na escrituração da contribuinte revelaram também que não foi constituída reserva específica de lucros exigida no inciso III do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, que permitiria o controle das restrições legais referentes à utilização dos valores recebidos em decorrência de subvenção para investimentos.

Assim sendo, a fiscalização entende que os valores auferidos pela contribuinte em razão de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Piauí, a despeito da denominação dada e/ou das contrapartidas aceitas por este ente público para gozo do benefício, caracterizaram-se como subvenção para custeio, já que integrados ao capital de giro da contribuinte, pois ausente a realização de investimentos em implantação e/ou ampliação de empreendimento econômico nos períodos fiscalizados, e proporcionaram-lhe a aplicação desses recursos maior capacidade econômica para suportar os custos e despesas decorrentes das atividades operacionais e administrativas desenvolvidas por ele no período.

Diante do exposto, entende a fiscalização que o correto tratamento tributário dos valores auferidos em decorrência dos incentivos de ICMS usufruídos nos períodos fiscalizados é sua inclusão no lucro operacional, com vedação de sua exclusão na apuração do lucro real, de acordo com norma estabelecida no artigo 392 do RIR/99, caracterizando a infração aqui descrita”.

MULTA ISOLADA SOBRE FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

“Em face das infrações acima descritas (EXCLUSÕES INDEVIDAS e DESPESAS NÃO COMPROVADAS), há que se cobrar multa isolada sobre falta e/ou insuficiência de pagamento de IRPJ/CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

A base de cálculo com base em balanço de suspensão ou redução, informadas pela contribuinte nas Fichas 11 (IRPJ) e 16 (CSLL) das DIPJs 2009, 2010 e 2011 (anos-calendário 2008, 2009 e 2010, respectivamente), foram refeitas em razão da inclusão das infrações supracitadas, conforme

demonstrativos Multa Isolada – IRPJ e Multa Isolada – CSLL, integrantes dos Autos de Infração”.

DOS LANÇAMENTOS

“Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos aos anos-calendário 2008, 2009 e 2010”:

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até mar/13	3.782.336,27	IRPJ
	1.456.577,38	Multa exigida isoladamente - IRPJ
	1.415.040,57	CSLL
	483.575,10	Multa exigida isoladamente - CSLL (*)
	7.137.529,32	TOTAL

(*) No Termo de Verificação está grafado erroneamente como Multa exigida isoladamente - IRPJ

DA IMPUGNAÇÃO

“Cientificada dos lançamentos em 22/05/2013, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 10/06/2013, a impugnação de fls. 781/828, alegando, em síntese, o seguinte:

A pretensão fiscal pode ser desdobrada, essencialmente, em 3 exigências, a saber:

- 1. Despesas não comprovadas;*
- 2. Exclusões indevidas; e*
- 3. Multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada”.*

EXCLUSÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DOS VALORES RELATIVOS A INCENTIVOS FISCAIS A TÍTULO DE ICMS (SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO)

Da indevida desclassificação, para fins de IRPJ e CSLL, do incentivo fiscal de ICMS deferido à empresa. Sua indubitosa caracterização como subvenção para investimento. Ilegalidade da pretensão fiscal (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 38, § 2º; RIR/99, artigo 443)

• Da ilegalidade do Parecer Normativo CST nº 112/78. Estabelecimento de restrição/condição não contida no comando do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (artigo 443 do RIR/99)

“Antes de qualquer coisa, o que está em questão, em última análise, é a possibilidade de o Fisco Federal, por via indireta, “apropriar-

se" de parcela significativa (mais de 1/3) das receitas renunciadas pelos Estados-membros como forma de fomentar o seu desenvolvimento, o que, sem qualquer exagero, constitui grande ameaça a toda política de incentivos fiscais por meio da qual os Estados do Norte e Nordeste tentam, a duras penas, superar a desigualdade histórica que sempre lhes descolou das demais regiões da Federação.

O "x" da questão está na correta interpretação do comando do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, incorporado pelo RIR/99 em seu artigo 443.

Inicialmente, cumpre lembrar a clássica advertência do imortal Francesco Ferrara, de que "nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que gostaria que lá estivesse, mesmo que lá não estivesse, ou de lá retirar o que lhe desagradasse" (grifado pela impugnante).

E, ao que tudo indica, o Parecer Normativo CST nº 112/78 (PN CST nº 112/78), a pretexto de interpretar o artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, parece ter se desviado desta recomendação.

De fato, não é necessário maior esforço hermenêutico para se isolar do comando legal unicamente 3 elementos postos como pressupostos para a sua atuação, a saber: (1) a intenção do subvencionador de "estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"; (2) o registro dos valores renunciados "como reserva de capital"; e (3) a exatidão "do balanço do contribuinte".

E isso em nada seria alterado pela eventual tentativa de se fazer incidir o comando do artigo 11 do CTN, que trata dos casos em que a interpretação da legislação tributária é literal.

Ocorre que o PN CST nº 112/78 estabeleceu novo requisito, não previsto no comando legal "interpretado" (artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77), qual seja, o de que:

"7.1. (...)

(...)

II - Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características:

(...)

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (...)" (grifado pela impugnante).

"Houve, aí, evidente excesso interpretativo, que, ao invés de apenas revelar o conteúdo da norma legal interpretada, claramente alterou-lhe, ao estabelecer condição por ela não prevista.

O grande José Luiz Bulhões Pedreira, incontestavelmente a maior autoridade pátria no assunto, há muito já havia desmontado a base

normativa do PN CST nº 112/78, colocando a descoberto não apenas a sua exorbitância em relação aos limites do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, mas também sua incompatibilidade com os próprios conceitos dos institutos envolvidos (vide fl. 786). Destaque-se que o autor chega a admitir que a subvenção para investimento seja utilizada para fomentar o próprio capital de giro do empreendimento, o que, pelo critério do PN CST nº 112/78, seria quase uma heresia.

Além da ilegalidade consubstanciada na criação de condição/restrrição não prevista no artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, o PN CST nº 112/78 está acometido, ainda, de outra: apequenar a importância do animus do ente subvencionador, reputando-o abertamente insuficiente para a qualificação de uma subvenção na modalidade de investimento, quando, na realidade, a tipificação do auxílio é dada, exatamente, por aquela intenção.

Mas, mais do que ilegal, o critério estabelecido pelo PN CST nº 112/78 mostra-se também ilógico e inconsistente, pois”:

Primeiro:

“Como a atuação da regra isentiva pressupõe, logicamente, a geração de débitos passíveis de serem por ela neutralizados e, naturalmente, que o empreendimento já esteja em fase de operação, o aproveitamento do benefício pelo subvencionado, via de regra, só ocorrerá depois da montagem/ampliação do parque fabril, tornando impraticável a pretendida destinação específica dos recursos subvencionados em investimentos ativáveis.

Este “deslize” foi devidamente percebido pela CSRF/CARF, conforme Acórdão nº 9101-001.094, processo nº 13558.000107/2007-88 (vide ementa à fl. 788).

Assim, admite-se que a subvenção seja utilizada para a recomposição do capital de giro do negócio, o que debela o principal pressuposto do PN CST nº 112/78, de que a única destinação possível dos recursos transferidos pelo subvencionador fossem o incremento do ativo imobilizado do beneficiário”.

Segundo:

“O modus operandi estabelecido pelo PN CST nº 112/78 é simplesmente inexecutável, na medida em que o seu cumprimento implicaria, paradoxalmente, a própria perda da posição jurídica deferida pelo artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, justamente o direito cujo gozo ele regulamentar.

Como visto, a teor do artigo 38, § 2º, letra “a”, do Decreto-lei nº 1.598/77, uma das 3 condições sine qua non para a atuação da regra de não-tributação em questão é que as subvenções para investimentos sejam

contabilizadas, necessariamente, na conta reservas de capital, disciplina, aliás, coincidente com a conferida pela Lei nº 6.404/76 ("Lei das S/A"):

Ora, se, como quer o PN CST nº 112/78, os valores relativos aos incentivos devem ser utilizados em investimentos ativáveis, passando a compor, por conseguinte, a conta do Ativo Imobilizado, então, inevitável e paradoxalmente, estaria sendo desatendido o artigo 38, § 2º, letra "a", do Decreto-lei nº 1.598 /77 c/c artigo 182, §1º, letra "d", da Lei nº 6.404/76, pois eles não poderia ser contabilizados simultaneamente como reservas de capital.

Este paradoxo foi diagnosticado de forma irresponsável pelo Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior em seu voto-condutor do Acórdão nº 1101-00.661 (vide fls. 789/790)".

Terceiro:

"Como é lógico e intuitivo, dinheiro não se "carimba", motivo pelo qual seria um autêntico non sense tentar "rastrear", com a precisão e o rigor exigidos pelo PN CST nº 112/78, o "caminho" que os valores renunciados pelo subvencionador percorreram dentro da operação e da contabilidade da empresa, o que seria indispensável para que pudesse ser verificada a (in)existência da vinculação específica prevista naquele ato infralegal.

Nesse sentido, o voto-condutor do Acórdão nº 1103-00.555, da lavra do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, põe a descoberto esta outra anomalia da regulamentação que sustentou o lançamento combatido (vide fl. 790)".

Quarto:

"As condições exigidas para o usufruto do benefício fiscal, bem como a sua específica mecânica de atuação, são questões intramuros na relação entre o subvencionado e o subvencionador (no caso, o Estado do Piauí), tocando exclusivamente a este a definição dessas condições, e, a fortiori, a verificação do seu (des)cumprimento pelo beneficiário.

Ocorre que a pretensão do Fisco Federal em questão equivale, no fundo, ao próprio estabelecimento de condições não previstas pelo Fisco Estadual".

Quinto:

"A diferença de destinação aos recursos oriundos das 2 modalidades de subvenções (para investimento ou para custeio) já é, de certo modo, assegurada pela própria forma particular de contabilização de cada uma delas: enquanto as para investimento estão submetidas a regime contábil rigoroso, devendo transitar direto para as reservas de

capital, ficando terminantemente afastada sua distribuição para os acionistas/sócios a teor do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, as para custeio estão sujeitas a uma disciplina bem flexível, sendo perfeitamente admitida a sua distribuição aos acionistas, na proporção em que contribuíram para o incremento do resultado do exercício.

Ou seja, a só vinculação dos recursos relativos às subvenções para investimentos, necessariamente, à conta reservas de capital já garante, em grande medida, a permanência dos mesmos no próprio empreendimento que o incentivo pretendeu fomentar.

E, como antecipam os excertos e ementas colacionados às fls. 792/795, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é francamente contrário à interpretação contida no PN CST nº 112/78 e, por conseguinte, à essência da pretensão fiscal aqui impugnada.

Mas, ainda que se admitisse, por hipótese, que o PN CST nº 112/78 é compatível com o artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, a só reclassificação dos valores concernentes aos incentivos em questão como subvenção para custeio – consequência da aplicação do critério proposto por aquele ato infralegal - não teria, por si só, o condão de autorizar a tributação pretendida pela fiscalização.

• Do caso concreto. Os incentivos concedidos pelo Decreto nº 10.258/2000 e sua inequívoca natureza de subvenção para investimento

“Embora, como visto no encerramento do tópico anterior, a só qualificação dos incentivos fiscais em causa como subvenção para custeio não teria o condão de autorizar sua tributação por IRPJ/CSLL, adotando-se, por hipótese, a linha mais ortodoxa, qual seja, a de que o contribuinte faria jus ao regime tributário do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 somente em relação às subvenções para investimento, cabe, agora, aplicar as premissas genericamente firmadas acima ao caso concreto, isto é, ao específico incentivo fiscal em pauta.

E, estando o fator decisivo e determinante da natureza da subvenção, como demonstrado exaustivamente, justamente no animus do subvencionado, cumpre identificar qual foi a intenção que levou o Estado do Piauí a decidir fomentar o empreendimento da contribuinte.

No caso, essa iniciativa foi formalizada através do Decreto nº 10.258/2000 (cujo inteiro já se encontra nos autos do presente processo administrativo), transcrito, em parte, às fls. 798/799, que fez as vezes do ato administrativo a que se refere o artigo 179 do CTN”.

“Embora não diga muito, até porque sua função era apenas certificar o preenchimento dos requisitos legais, ele já fornece um eloqüente indício acerca do móvel da subvenção, revelado pela onipresente referência à implantação do empreendimento da empresa.

E isso resulta de forma mais ostensiva e aberta de rápida leitura da Lei nº 4.859/96 (inteiro teor em anexo, transcrita em parte à fl. 800), diploma que, efetivamente, formata os contornos do incentivo em questão.

Em face da clareza legal, não há a mínima margem para se contestar que o incentivo embasado na Lei nº 4.859/96 está voltado, essencialmente, para o auxílio à implantação (relocalização, revitalização ou ampliação) de empreendimentos industriais, o que, aliás, não poderia ser diferente, eis que ele se constitui no principal instrumento da política de desenvolvimento econômico do Estado do Piauí.

É, assim, manifesta a precisa coincidência do objetivo desta modalidade específica de incentivos com o propósito da categoria referida pelo artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, a qual abrange a “isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

E, embora se trate de circunstância absolutamente irrelevante para os específicos fins da presente impugnação, haja vista que não cabe ao Fisco Federal averiguar o (des)cumprimento, pela contribuinte, das condições e requisitos antepostos ao usufruto daquele benefício, cumpre sublinhar que a empresa tem seguido à risca a sua parte no referido acordo, fato comprovado por ela continuar em pleno gozo da isenção, sem qualquer queixa por parte do maior interessado (Fisco Estadual).

Com efeito, o Auditor Fiscal, talvez imaginando que desta forma conseguiria um "atalho" para desqualificar a subvenção deferida à contribuinte, requisitou do órgão estadual competente informações sobre a regularidade do incentivo usufruído pela empresa. A resposta não poderia ter sido "melhor": do Ofício nº 008/2012, da Comissão Técnica de Assessoramento do CODIN (Conselho de Desenvolvimento Industrial), cujo teor já consta dos presentes autos, destacam-se as seguintes informações (destaques da impugnante):

(...)

2) Quanto aos registros fiscais a empresa apura regularmente o imposto devido e a conseqüente aplicação do percentual de dispensa, objeto dos incentivos fiscais concedidos à mesma;

(...)

4) De todo modo, foram mantidos em nosso sistema informações que permitem, na medida do possível, dar continuidade ao acompanhamento e avaliação da empresa no tocante ao desempenho das metas estabelecidas pela Comissão de Incentivos Fiscais, isto com relação ao cumprimento das finalidades dos incentivos recebidos;

5) Segue, assim, também em anexo, informações sobre o faturamento da empresa que evidenciam o incremento das atividades desenvolvidas pela mesma;

6) *A vista das informações que dispomos, consideramos que os incentivos fiscais em questão viabilizaram a implantação e a expansão do empreendimento, fortalecendo, dessa forma, o desenvolvimento industrial do Estado do Piauí, de conformidade com a Lei Estadual n. 4.859/96, que os instituiu*”.

“Uma análise superficial do próprio desempenho da contribuinte evidencia claramente que o incentivo está, indiscutivelmente, cumprindo seu papel, contribuindo sobremaneira para a consolidação do empreendimento da empresa e, por conseguinte, para o desenvolvimento industrial do Estado.

Com efeito, conforme demonstram os relatórios de sua operação (em anexo), há uma constante e significativa evolução da quantidade de soja por ela processada em sua principal atividade, que pode ser resumida na planilha de fl. 802.

Portanto, restando claro e inequívoco que (1) os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Piauí com base na Lei nº 4.859/96 tem por objetivo essencial o auxílio à implantação de empreendimentos industriais, e, ainda, que (2) a contribuinte vem cumprindo religiosamente as condições estabelecidas para o usufruto desta isenção contratual, não pode haver dúvida honesta quanto à sua qualificação como autêntica subvenção para investimento e, por tabela, na intributabilidade dos respectivos valores na forma do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, colocando a descoberto a manifesta improcedência da pretensão fiscal”.

Do suposto descumprimento do artigo 18, inciso III, da Lei nº 11.941/2009.

Expressa permissão para que os valores sejam utilizados na amortização de prejuízos.

“Para justificar a tributação pretendida, o Auditor Fiscal ainda imputou à contribuinte seguinte irregularidade: “As diligências efetuadas na escrituração do sujeito passivo revelou também que não foi constituída reserva específica de lucros exigida no inciso III do art. 18 da Lei nº 11.941/09, que permitiria o controle das restrições legais referentes à utilização dos valores recebidos em decorrência de subvenção para investimentos”.

(...)

Primeiramente, é incontroverso que a revogação, pelo artigo 10 da Lei nº 11.638/2007, do artigo 182, §1º, letra "d", da Lei das S/A, que determinava a classificação das subvenções para investimento na conta "reservas de capital", e a instituição, pelo novo artigo 195-A da Lei das S/A, da conta "reservas de incentivos fiscais", em nada afetou o regime tributário em questão.

Mas a "inovação" em que se embasou, no particular, a autuação foi a supostamente promovida artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, mais especificamente pelo seu inciso III, a teor do que a companhia deveria "manter em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício".

Mas também aí a modificação é mais de forma do que de substância: houve apenas uma ligeira permuta do nome da conta na qual deveriam ser lançados os valores em questão (de "reserva de capital" para "reserva de incentivos fiscais"), sem a mínima pretensão de alterar o respectivo regime tributário.

(...)

Recente Solução de Consulta (nº 16, de 16/10/2012) reconhece que o RTT não alterou substancialmente, sob a perspectiva tributária, o tratamento das subvenções para investimento previsto no artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (artigo 443 do RIR/99).

E, confirmando a equivalência substancial do regime tributário das subvenções para investimento pré e pós Lei nº 11.941/2009, foi expressamente reafirmada a possibilidade da sua utilização para fins de absorção de prejuízos (artigo 18, § 3º, da Lei nº 11.941/2009), sendo exatamente esse o aspecto daquela lei que mais interessa para debelar a imputação ora em xequé feita pelo lançamento impugnado.

Aliás, é sintomático que a fiscalização tenha centrado sua análise exclusivamente no inciso III do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, não dizendo uma única palavra sobre o seu § 3º, incorrendo em um aparente "silêncio eloquente".

E justamente o comando legal solenemente "ignorado" pela autoridade lançadora que evidencia, sem sobre para dúvidas, a absoluta regularidade do procedimento adotado pela contribuinte.

Como se constada do teor das DIPJs e LALURs relativos aos períodos abrangidos pela autuação, a contribuinte invariavelmente apurou prejuízos naqueles exercícios, o que, naturalmente, exclui de antemão a possibilidade de se constituir a reserva a que se refere o artigo 18, inciso III, da Lei nº 11.941/2009. Além disso, a empresa ainda possuía, no início do ano-calendário 2008, um saldo de R\$ 7.490.770,52 a título de prejuízos relativos a exercícios anteriores.

Portanto, o procedimento da contribuinte está devidamente respaldado no artigo 38, § 2º, letra "a", do Decreto-lei nº 1.598/77 (artigo 443, inciso I, do RIR/99) e no art. 18, § 3º, da Lei nº 11.941/2009, não merecendo qualquer censura".

Da incerteza do acréscimo patrimonial representado pelos incentivos fiscais. Pendência de decisão judicial acerca da sua validade na ADI nº 4.537/PI e em razão da iminente aprovação da PSV nº 69

“Ademais, há que se observar que o acréscimo patrimonial em tese representado pelos valores relativos ao incentivo fiscal de ICMS está longe de ser certo e incontroverso.

Muito pelo contrário: é fato público e notório que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados do Norte e Nordeste no contexto da sua política de atração de investimentos, como o ora em questão, constituem o principal instrumento da chamada "guerra fiscal", a qual é exercida sem a prévia anuência dos demais Estados-membros, manifestada através de Convênios celebrados perante o CONFAZ/MF, como seria exigido pelo artigo 155, § 2º, inciso XII, letra "g", da CF/88.

Sem entrar no mérito da (ir)regularidade do referido incentivo fiscal, até porque a contribuinte é a maior interessada na sua manutenção, o certo é que, queira ou não, a sua validade encontra-se, atualmente, sub judice, visto que está pendente de julgamento no STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.537/PI.

E, paralelamente à referida ADI, tramita, ainda, no STF a já notória Proposta de Súmula Vinculante nº 69, cujo objetivo é colocar uma "pá-de-cal" definitiva sobre todos os incentivos fiscais aprovados naqueles moldes.

(...)

Tampouco se poderia reputar improvável a possibilidade de o Fisco Estadual, "empurrado" por aquelas deliberações, tomar a iniciativa de exigir/cobrar da empresa os créditos tributários a título de ICMS que deixaram de ser recolhidos em virtude do incentivo glosado: além de ser inerente à decisão que pronuncia a inconstitucionalidade de ato normativo a eficácia ex tunc, o STF já teve oportunidade de, em caso análogo, rejeitar o pleito de Estado-membro no sentido da modulação temporal dos efeitos da glosa do incentivo questionado.

Em síntese, o benefício auferido pela contribuinte com os incentivos fiscais em questão é perfeitamente passível de reversão.

E isso é o suficiente para retirar-lhes os atributos da definitividade e incondicionalidade e, assim, desqualificar a aparente disponibilidade jurídica que a contribuinte teria sobre o apresente acréscimo por eles proporcionados, conditio sine qua non para sua tributação por IRPJ e congêneres, a teor do artigo 43 do CTN.

É esta também a lógica que sustenta o orientação do CARF no sentido de que o reconhecimento de receitas relacionadas a direitos sub judices só deve ocorrer quando do trânsito em julgado da sentença favorável ao contribuinte, como ilustram as ementas transcritas à fl. 812.

(...)

Até lá a pretensão fiscal é flagrantemente precipitada e, portanto, improcedente”.

MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ/CSLL

Da prejudicialidade exercida pelas demais imputações (infrações nºs 1 e 2). Conseqüente esvaziamento deste aspecto do lançamento caso infirmado o prejudicial

“É lógico e intuitivo que infirmada as exigências principais (infrações nºs 1 e 2), também cai por terra a exigência acessória (infração nº 3, “multa isolada”), porque o acessório segue a sorte do principal”.

Da inexigibilidade de multa isolada após o encerramento do ano-base. Sua indevida cumulação com multa de ofício

“E, ainda que se desconsiderasse, por hipótese, sua condição de mera exigência reflexa, ainda assim deveria ser infirmada a presente imputação.

É que a jurisprudência do CARF já se consolidou no sentido da inexigibilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário das respectivas estimativas, bem assim da impossibilidade da sua cumulação com a multa de ofício, sob pena de bis in idem, como ilustram os acórdãos de fls. 827/828.

Por mais essa razão, deve o lançamento ser julgado improcedente também quanto a este ponto”.

Apreciando o caso, a DRJ/SPO manteve integralmente os lançamentos relativos à “glosa de despesas” (item 0001 do AI) e julgou procedente a impugnação ofertada em relação à irregularidade descrita no item 0002 do AI, ou seja, “exclusões do Lucro Real e base da CSSL”, entendendo que as receitas de incentivos fiscais de ICMS restaram comprovadas como “subvenções para investimento”, portanto não sujeita à tributação pelo IRPJ e CSSL.

Na sequência, igualmente exonerou (e de outro lado manteve) parcialmente a multa isolada lançada em razão de insuficiência nos recolhimentos estimados de IRPJ, fruto direto do decido em relação aos tópicos precedentes.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro PAULO MATEUS CICCONE

Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso de Ofício, art. 34, inciso I, e art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, c/c art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda - MF nº 3 de 03 de janeiro de 2008 (DOU 07/01/2008), delo conheço.

DOS LANÇAMENTOS RELATIVOS À SUBVENÇÃO

O tema em discussão tem frequentado assiduamente as sessões das Câmaras deste Colegiado, inclusive da CSRF e, basicamente, visa solucionar conflito que se instaura entre o Fisco e os contribuintes em relação às nominadas “subvenção para investimentos” e “subvenção para custeio”, a primeira, como se sabe, ao abrigo da tributação do IRPJ por força do artigo 443, do RIR/1999, e a seguinte sem o apoio deste benefício, devendo compor as bases imponíveis das duas exações (art. 392, do diploma citado).

Neste contexto, a correta dicotomia entre os dois termos faz-se imperativa para melhor definir a refrega.

No caso em contenda, a Fiscalização pontuou que “a contribuinte excluiu, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos períodos objetos do presente procedimento fiscal, os valores contabilizados nas contas de receitas acima referidas, dando-lhes o tratamento tributário estabelecido no artigo 443 do RIR/99, revelando, assim, seu entendimento de que as receitas de incentivos fiscais de ICMS auferidas são subvenções concedidas em contrapartida à realização de investimentos de implantação e/ou expansão de seu empreendimento”, e, depois de citar e transcrever parcialmente o Parecer Normativo CST nº 112/1978, advertiu:

“O exame das contas do Ativo Imobilizado, constantes da escrituração contábil dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, bem como do demonstrativo elencando a movimentação ocorrida nessas contas, apresentado pela contribuinte em resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 001, demonstrou que as mutações patrimoniais registradas nesse grupo de contas representam mutações normais, condizentes com o funcionamento ordinário de qualquer empresa em operação, com mesmo porte e organização da contribuinte, revelando transações corriqueiras de aquisição de bens móveis, para aprimoramento das atividades e/ou em substituição a bens obsoletos, defeituosos, ultrapassados ou inservíveis, mas não revelando, de forma nenhuma, a aplicação de recursos em investimentos, condizentes com a relevância das mutações patrimoniais que se espera sejam produzidas nas contas do Imobilizado em razão da implantação e/ou ampliação de um empreendimento econômico. O quadro abaixo, levantado com os dados informados nas DIPJs dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, clarificam o que foi dito acima (valores em reais)”:

Ano-calendário	Saldo inicial	Saldo final	Alteração
2008	8.611.397,05	8.653.579,94	42.182,89
2009	8.653.579,94	9.015.732,31	362.152,37
2010	9.015.732,31	9.527.497,25	511.764,94

Para prosseguir: *“As diligências efetuadas na escrituração da contribuinte revelaram também que não foi constituída reserva específica de lucros exigida no inciso III do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, que permitiria o controle das restrições legais referentes à utilização dos valores recebidos em decorrência de subvenção para investimentos”.*

E concluir: *“Assim sendo, a fiscalização entende que os valores auferidos pela contribuinte em razão de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Piauí, a despeito da denominação dada e/ou das contrapartidas aceitas por este ente público para gozo do benefício, caracterizaram-se como subvenção para custeio ...”*

Contrapondo, a defesa rebateu as colocações da Fiscalização, repeliu ferozmente o entendimento exposto no PN CST nº 112/1978, inclusive louvando-se em Bulhões Pedreira (segundo seu dizer *“incontroversamente a maior autoridade pátria no assunto”*), e que tal autor, *“há muito já havia desmontado a base normativa do PN CST nº 112/78”* (fls. 785/786).

Na continuidade, proclama que *“mais do que ilegal, o critério estabelecido pelo PN CST nº 112/78 mostra-se também ilógico e inconsistente, pois (...) como a atuação da regra isentiva pressupõe, logicamente, a geração de débitos passíveis de serem por ela neutralizados e, naturalmente, que o empreendimento já esteja em fase de operação, o aproveitamento do benefício pelo subvencionado, via de regra, só ocorrerá depois da montagem/ampliação do parque fabril, tornando impraticável a pretendida destinação específica dos recursos subvencionados em investimentos ativáveis”,* e que *“este ‘deslize’ foi devidamente percebido pela CSRF/CARF, conforme Acórdão nº 9101-001.094, processo nº 13558.000107/2007-88”* (ementa às fls. 788).

Sobre a possível não contabilização em conta específica de Reserva de Lucros do valor da subvenção, aduz ser *“sintomático que a fiscalização tenha centrado sua análise exclusivamente no inciso III do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, não dizendo uma única palavra sobre o seu § 3º, incorrendo em um aparente ‘silêncio eloqüente (...), justamente o comando legal solenemente ‘ignorado’ pela autoridade lançadora que evidencia, sem sobre para dúvidas, a absoluta regularidade do procedimento adotado pela contribuinte”.*

Em resumo, para a Fiscalização a aplicação de valores no ativo imobilizado não foi condizente com o benefício obtido, ofendendo o entendimento do PN CST nº 112/1978, levando ao deslocamento da subvenção de “investimento” (não tributada), para “custeio”, sujeita à imposição dos tributos IRPJ e CSLL. Além disso, não teria sido constituída Reserva de Lucros específica, como preconiza o inciso III do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009.

De sua parte a contribuinte defende que o citado Parecer Normativo estaria *desmontado* em sua essência e que o § 3º, do artigo 18, da Lei citada, daria suporte ao procedimento por ela realizado.

De fato, nota-se um quadro de pequenas inversões realizadas pela contribuinte no período de 2008 a 2010 (planilha acima reproduzida), somado ao fato de que a maior parte das aquisições foi de móveis, utensílios e outros bens de pequeno valor (fls. 137/138), excetuadas as compras de dois “caminhões tratores” (em torno de R\$ 230.000,00 cada um e que provavelmente não tenham qualquer finalidade industrial direta, mas de apoio) e de um “grupo de gerador” de R\$ 200.000,00, este, sim, presumivelmente parte integrante do parque fabril.

De qualquer modo, não foram inversões de porte, de forma que, analisados os fatos sob este ângulo, caberia, em princípio, razão ao Fisco.

Todavia, a este Relator parece claro que somente esta visão restrita de incremento de ativo imobilizado não é fator determinante para diferenciar a subvenção de investimento da de custeio. É, com certeza, um dos parâmetros a ser levado em conta, mas não o único.

Primeiro porque o PN 112/1978, embora se reporte a outros textos que tratem de inversões em ativo imobilizado, não faz literal alusão a esta condição, ao contrário, pontua:

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de Subvenções para Investimento é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU 16.01.1978). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a Subvenção para Investimento seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as Subvenções para Custeio ou Operação e as Subvenções para Investimento, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.1973), 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 mas 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. (negrejou-se e sublinhou-se)

Depois porque, a própria evolução histórica e cronológica da economia nas últimas décadas mostra ser possível, nos dias de hoje, ampliar, implantar, implementar, incrementar fatores de crescimento e investimento sem grandes aportes de imobilizado, como por exemplo, investindo em tecnologia, em treinamento de pessoal, em maciça publicidade, em logística, pela melhor exploração de pontos de vendas, pela racionalização da produção, etc., de modo que, no pensar desta Relatoria, não é o simples incremento do “ativo imobilizado” que mostra a linha divisória entre “subvenção para investimento” e “subvenção para custeio”.

Ademais, veja-se que o PN expressa literalmente 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”, diga-se, não se restringe a bens corpóreos ou incorpóreos, mas avança no sentido de que haja inversões em “direitos”, nítida rubrica presente no “circulante” (Curto Prazo) ou no “não circulante” (subgrupo Realizável Longo Prazo) das empresas (cf. NBC T.3, aprovada pela Resolução CFC nº 686/1990 e alterada pela Res. CFC nº 1.049/2005, item 3.2.2.3).

Neste cenário, indubitável que somente o pequeno aporte em imobilizado não desnatura a essência da subvenção, se presentes outros pontos a lhe dar suporte.

Outro aspecto levantado pelo Fisco diz respeito a uma possível não contabilização pela contribuinte dos valores subvencionados em conta de Reserva de Lucros especialmente criada para isso.

Por bem focar o tema, lanço mão dos articulados argumentos do voto condutor da decisão de 1º Grau, com os quais concordo e aqui são adotados, neste aspecto específico, como razão de decidir:

“Quanto ao alegado (pela fiscalização) descumprimento do artigo 18, inciso III, da Lei nº 11.941/2009 (que dispõe que se deve “manter em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício”), a impugnante, entre outras alegações:

• menciona o artigo 18, § 3º, da Lei nº 11.941/2009, que dispõe que “Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes” (grifei);

• argumenta que, conforme DIPJs e LALURs relativos aos períodos abrangidos pela autuação, a contribuinte invariavelmente apurou prejuízos naqueles exercícios, o que, naturalmente, exclui de antemão a possibilidade de se constituir a reserva a que se refere o artigo 18, inciso III, da Lei nº 11.941/2009.

Analisando-se as DIPJs dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010 (em anexo), observa-se que, em todos esses períodos, a contribuinte apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, bem como lucro líquido contábil inferior às subvenções, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Ano-calendário	2008	2009	2010
Prejuízo fiscal	978.389,54	4.579.991,54	2.022.605,06
Base de cálculo negativa CSLL	978.389,54	4.579.991,54	2.022.605,06
Lucro líquido contábil	502.634,56	1.480.345,22	4.144.531,56
Subvenções	4.321.613,40	6.066.778,62	6.181.855,15

Dessa forma, considerando o disposto no artigo 18, § 3º, da Lei nº 11.941/2009, de fato, não foi possível à contribuinte constituir a reserva de lucros prevista no artigo 18, inciso III, da Lei nº 11.941/2009, nem no ano-calendário corrente, nem nos subsequentes.

Descabe, assim, esse empecilho colocado pela fiscalização ...”

Antes de se passar ao estudo da legislação do Estado do Piauí que criou e implementou o benefício, impende, por pertinente, refutar argumentos da defesa em relação ao PN CST nº 112/1978, dentre eles:

- a) o de que o “modus operandi estabelecido pelo Parecer seria inexequível, na medida em que o seu cumprimento implicaria, paradoxalmente, na própria perda da posição jurídica deferida pelo artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, justamente o direito cujo gozo ele regulamentar, isto porque (...) a teor do artigo 38, § 2º, letra “a”, do Decreto-lei nº 1.598/77, uma das 3 condições sine qua non para a atuação da regra de não-tributação em questão é que as subvenções para investimentos sejam contabilizadas, necessariamente, na conta reservas de capital, disciplina, aliás, coincidente com a conferida pela Lei nº 6.404/76”; e,
- b) que, “se, como quer o PN CST nº 112/78, os valores relativos aos incentivos devem ser utilizados em investimentos ativáveis, passando a compor, por conseguinte, a conta do Ativo Imobilizado, então, inevitável e paradoxalmente, estaria sendo desatendido o artigo 38, § 2º, letra “a”, do Decreto-lei nº 1.598 /77 c/c artigo 182, §1º, letra “d”, da Lei nº 6.404/76, pois eles não poderia ser contabilizados simultaneamente como reservas de capital”.

Tenho que labuta em erro a defesa. Na verdade, inexiste qualquer paradoxo na determinação de se contabilizar o benefício da subvenção para investimento na forma proposta no PN.

De fato, sabem os que militam na ciência contábil que as contas de Ativo (Imobilizado, no caso) são contas de natureza devedora, enquanto que as do Patrimônio Líquido (como Reservas de Capital até 2007 e Reservas de Lucros, a partir de 2008) têm função credora, de modo que não apenas é possível – como correto e natural – que os lançamentos entre elas ocorram na forma estatuída no Parecer, debitando-se as primeiras e creditando-se as do PL.

Vejo que o voto exarado pelo I. Conselheiro desta Câmara, Benedicto Celso Benício Júnior no Acórdão nº 1101-00.661, citado pela defesa, foi tomado em outro contexto e especificamente em relação ao trabalho fiscal desenvolvido naquele procedimento, não sendo aplicável ao caso presente.

Por todo o exposto, não vislumbro qualquer ilegalidade no PN CST nº 112/1978, com as ressalvas de tratamento, já feitas.

Colocadas estas considerações primeiras, cabe, agora, a análise específica da legislação piauiense, instituidora das subvenções aqui tratadas.

Prescrevia a Lei estadual nº 4.859, de 27/08/1996 (hoje revogada, mas vigente à época dos fatos), que dispunha sobre a “concessão de incentivos fiscais de dispensa de pagamentos do ICMS para empreendimentos industriais e agroindustriais, estabelecidos no Estado do Piauí”:

“Art. 1º. O incentivo fiscal de dispensa do pagamento referente ao (...) 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:

**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 empresa 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 agro industrial 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 a 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:

a) transformação – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova;

b) beneficiamento – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização ou o acabamento do produto;

c) montagem – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, nos termos em que dispuser o Regulamento;

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”.

Da leitura da lei verifica-se a exigência de que as empresas, para usufruírem dos incentivos fiscais, submetam-se ao cumprimento dos requisitos nela presentes, em quaisquer das categorias elencadas (implantação, realocização, revitalização, ampliação, etc.), sendo que seu não atendimento impõe a aplicação de penalidades, inclusive a exclusão do regime, como cristalinamente expressa o Decreto regulamentador (Decreto Estadual nº 9.591/1996): (destaques acrescidos):

Art. 5º - A Comissão Técnica de que trata o art. 8º. da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, será constituída por representantes das Secretarias da Fazenda, do Planejamento, da Indústria, Comércio, Ciência e Tecnologia e da Agricultura e por um assessor jurídico, sendo sua coordenação exercida pelo representante da primeira, obrigatoriamente ocupante do cargo de Agente Fiscal de Tributos Estaduais.

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. 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.

§ 2º - O CODEN será assessorado pela Comissão Técnica de que tratam os arts. 5º e 6º deste Decreto.

Nesse passo, para se habilitar aos benefícios contemplados na citada legislação, os interessados obrigam-se a atender o que deles exige o Decreto, findo o que, cumpridas tais determinações, o Poder Executivo expede ato concessivo do incentivo fiscal à pessoa jurídica, como ocorreu com a contribuinte, via edição do Decreto nº 10.258, de 29/02/2000 (doc. de fls. 66 e seg) no qual o Governador do Estado do Piauí, considerando o cumprimento de todos os requisitos e acolhendo pareceres técnicos da CODEN (art. 24, § 1º, II – Decreto nº 9.591/1996) e despacho autorizativo do Secretário da Fazenda, decretou:

“Art. 1º Fica concedido ao estabelecimento da empresa **INDÚSTRIAS DUREINO S.A.**, inscrito no CNPJ sob o nº 10.981.488/0001-39 e no CAGEP sob o nº 19.405.812-3, estabelecido na Rua Livramento nº 206, Bairro Terminal de Petróleo, município de Teresina – PI, incentivo fiscal pelo prazo de 10 (dez) anos, prorrogado em parte, por mais 05 (cinco) anos, na forma do Decreto nº 10.472/2000, alterado pelo Decreto nº 10.653/2001, na forma abaixo”:

Nos incisos seguintes, são listados os diversos empreendimentos a implantar e os incentivos decorrentes, exemplificativamente:

“I – no período de 1º de dezembro de 1994 a 30 de novembro de 1998, à **IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR**, com dispensa de 100% (cem por cento) do ICMS apurado, na forma do disposto no art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.503, de 10 de setembro de 1992, para fabricação dos produtos derivados da soja: **óleos, farelos, sabão, sabonetes, margarina e outras gorduras**, conforme consta no Decreto nº 9.042, de 04 de novembro de 1993;

II - no período de 1º de dezembro de 1998 a 31 de julho de 1999, à **IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR**, com dispensa de 60% (sessenta por cento) do ICMS apurado, na forma do disposto no inciso I do art. 4º da Lei nº 4.503, de 10 de setembro de 1992, para fabricação dos produtos de que trata o inciso anterior, tudo conforme estabelece o Decreto nº 9.042, de 04 de novembro de 1993;

(...)

* VI – a partir de 01 de dezembro de 2005, à **IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR**, para fabricação de **detergente em pó**, nos termos do art. 4º, I, “a”, da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, correspondente a:

a) dispensa de 100% (cem por cento) do ICMS apurado no período de 01 de dezembro de 2005 até 30 de novembro de 2012;

b) dispensa de 70% (setenta por cento) do ICMS apurado no período de 01 de dezembro de 2012 até 30 de novembro de 2015;

* VII – a partir de 01 de dezembro de 2005 até 30 de novembro de 2015, à **IMPLANTAÇÃO COM SIMILAR**, para fabricação de **desinfetantes, amaciante e detergente líquido**, na forma do disposto no art. 4º, II, da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, com dispensa de 60% (sessenta por cento) do ICMS apurado, durante esse período de tempo;

* VIII – a partir de 01 de dezembro de 2005 até 30 de novembro de 2015, à **IMPLANTAÇÃO COM SIMILAR**, para fabricação de **multiuso, limpador perfumado, água sanitária comum e água sanitária perfumada**, na forma do disposto no art. 4º, II, da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, com dispensa de 60% (sessenta por cento) do ICMS apurado, durante esse período de tempo”;

Referido Decreto teve dispositivos alterados pelos Decretos nº 10.455, de 20/12/2000 (fls. 75), nº 10.692, de 13/11/2001 (fls. 79), e nº 12.054, de 28/12/2005 (fls. 89), sem perder sua essência.

Parecem indubitáveis, portanto, i) a intenção do legislador piauiense em incrementar o desenvolvimento do Estado, para isso adotando mecanismos que entendeu cabíveis em tributo de sua esfera de competência (ICMS), procedimento nitidamente enquadrável dentre aqueles que se adotou chamar de “guerra fiscal” e do qual lançam mão alguns entes federativos na busca de investimentos em seus territórios, e, ii) a fiel observância, pela contribuinte, das normas impositivas para obtenção do benefício, tanto que teve sua inclusão autorizada no regime e sua permanência nele, sem restrições.

Exprimindo diversamente, se a contribuinte obteve permissão para usufruir dos benefícios fiscais significa, em última análise, que cumpriu com os requisitos exigidos, posto que, não o tivesse feito, não obteria o Decreto concessivo ou, caso obtido, teria sofrido sua revogação por desatendimento às normas que lhe eram impostas. A respeito, os artigos 6º e 24, do Decreto nº 9.591/1996 (regulamentador da Lei), sobre isso não deixam dúvidas.

Conjunto que se completa com os dizeres do artigo 13, do Decreto concessivo, por si só autoexplicativo:

“Art. 13. A autorização, objeto deste Decreto, não gera direito adquirido, podendo ser revista e o benefício revogado, de ofício, quando comprovado que o contribuinte:

I – incorreu em infração dolosa, com simulação, fraude ou conluio, respondendo, inclusive os responsáveis, criminalmente, na forma da lei, sem prejuízo do disposto no inciso seguinte;

II – beneficiou-se, indevidamente, do incentivo fiscal, hipótese em que o imposto torna-se devido, integralmente, com atualização monetária e acréscimos legais, de conformidade com a legislação tributária vigente;

III – desativou ou reduziu a produção do estabelecimento não incentivado, para proveito de outro incentivado, do mesmo grupo empresarial.”

Dito isto, é indubitável que os dispositivos retro transcritos mostram impositivas normas que devem observar os contribuintes piauienses se quiseram obter os favores fiscais trazidos pela Lei nº 4.859, de 27/08/1996, sob pena de exclusão do regime favorecido e até responsabilização na área criminal.

Neste eito, imperativo concluir: i) se a contribuinte apresentou os devidos projetos de “implantação” de unidades; ii) se os órgãos reguladores do Estado e o Secretário da Fazenda analisaram os projetos e deram aval autorizativo para concessão do benefício; iii) se este se exteriorizou mediante edição de Decreto do Executivo, diversas vezes complementados, sem afetar sua essência, ao contrário, mantendo a concessão e a prorrogando e, iv) se ao longo de mais de uma década a empresa não foi excluída nem suspensa do programa, parece claro que o empreendimento foi implementado e executado, presumindo seu caráter de investimento.

Não bastasse, exsurge nos autos que, **ainda no curso da ação fiscal**, o Titular da Unidade da RFB em Teresina-PI requisitou ao órgão CODEN, a quem cabe, como visto, ***“avaliar, periodicamente, o desempenho das empresas incentivadas, propondo, quando for o caso, a suspensão, a revogação ou a revisão do benefício”***, o fornecimento, ***“no prazo mais breve possível, de relatórios de avaliação periódica de desempenho da empresa incentivada INDÚSTRIAS DUREINO S.A.- CNPJ: 10.981.488/0001-39, emitidos pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico – CODEN, conforme previsto no art. 24, III, do Decreto nº 9.591, de 21/10/96”*** (Ofício nº 051/2012-DRF/TSA/Safis, de 04/06/2012 – fls. 107).

Atendendo ao requerido, o Sr. Secretário da Fazenda do Estado enviou Ofício à RFB capeando informações do CODEN, abaixo reproduzidas (fls. 108/111):



GOVERNO DO ESTADO DO PIAUÍ
SEFAZ/SEDET/SEPLAN/SDR
COMISSÃO TÉCNICA DE ASSESSOAMNTO DO CODIN -COTAC

Ofício nº 008/2012

Teresina, 19 de junho de 2012

Senhor Secretário,

Em cumprimento ao Ofício GFS Nº 606/2012 no qual V. Exa. se reporta à solicitação procedente da Delegacia da Receita Federal/PI, objeto de correspondência datada de 04.06.2012, solicitando relatórios de avaliação periódica de desempenho da empresa Indústrias Dureino S.A., temos a esclarecer o que segue:

- 1) Que a empresa acima epigrafada, portadora da Inscrição Estadual nº 19.405.812-3 e CNPJ nº 10.981.488/0001-39, é beneficiária de incentivos fiscais estaduais concedidos à luz dos decretos Estaduais anexos.
- 2) Quanto aos registros fiscais a empresa apura regularmente o imposto devido e a consequente aplicação do percentual de dispensa do ICMS, objeto dos incentivos fiscais concedidos à mesma.
- 3) Que, em razão de incêndio ocorrido nas instalações da SEDET, fato público e notório, o acervo documental desta Secretaria foi perdido, inclusive os processos administrativos relativos aos incentivos fiscais concedidos às empresas, incluindo as INDÚSTRIAS DUREIRO S. A. , o que nos impede de apresentar detalhadamente as informações solicitadas.
- 4) De todo modo, foram mantidos em nossos sistemas informações que permitem, na medida do possível, dar continuidade ao acompanhamento e avaliação da empresa no tocante ao desempenho de metas estabelecidas pela Comissão de Incentivos Fiscais, isto com relação ao cumprimento das finalidades dos incentivos recebidos.
- 5) Segue assim, também em anexo, informações sobre o faturamento da empresa que evidenciam o incremento das atividades desenvolvidas pela mesma.
- 6) À vista das informações que dispomos, consideramos que os incentivos fiscais em questão viabilizaram a implantação e a expansão do empreendimento, fortalecendo, desta forma, o desenvolvimento industrial do Estado do Piauí, de conformidade com a Lei Estadual nº 4.859/96, que os instituiu.

Assim sendo, julgamos cumpridas as informações solicitações, razão pelas quais nos colocamos à disposição de V. Exa. para outros esclarecimentos que se mostrem necessários.



GOVERNO DO ESTADO DO PIAUÍ
SEFAZ/SEDET/SEPLAN/SDR
COMISSÃO TÉCNICA DE ASSESSOAMNTO DO CODIN -COTAC

INDÚSTRIAS DUREINO S/A

CAGEP nº 19.405.812-3

FATURAMENTO

ANO	VALOR R\$
2007	25.160.770
2008	46.291.347
2009	66.565.493
2010	65.166.643
2011	62.850.249
TOTAL	266.034.501

Teresina(PI), 19 de junho de 2012

Antes de prosseguir na análise, registre-se, como bem suscitado pela decisão recorrida, que a Fiscalização, além de não mencionar na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração, a requisição feita ao CODEN (Ofício nº 051/2012-DRF/TSA/Safis, de 04/06/2012), nem a resposta correspondente (Ofício GSF nº 656/2012, de 21/06/2012), ainda intimou posteriormente a contribuinte (em 12/07/2012), **quando já estava de posse das informações requeridas**, a “*apresentar relatórios de avaliação periódica de empresa incentivada, emitidos pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico – CODEN; - De 01/01/2008 até 31/12/2010*” (item 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 1, de 12/07/2012, fl. 127), procedimento no mínimo sem sentido.

Em síntese, enquanto a Fiscalização fincou estacas apenas no exame da variação do Ativo Imobilizado da empresa ao longo dos anos e na suposta não contabilização em conta de Reserva de Lucros do montante da subvenção (temas já analisados anteriormente), a contribuinte trouxe justificativas suficientes de modo a comprovar a regularidade de seu proceder, dentre elas, i) a entrada e manutenção no sistema por longos anos, sem nenhuma contestação pelas Autoridades do Estado que concederam o benefício; ii) o atestado fornecido pelo Órgão fiscalizador – CODEN – comprovando a regularidade, iii) o substancial acréscimo no faturamento, fato que, embora não seja isoladamente capaz de comprovar o

empreendimento, não deixa de ser uma variável importante a considerar, afinal, dificilmente se duplica faturamento sem investimentos antecedentes, e, iv) o potencial aumento na matéria prima (soja) por ela utilizada (fls. 840), fato nem de longe tratado pelo Fisco, e que, assim como no caso do faturamento, se de um lado e de per si não tem o condão de atestar investimentos, de outro impõe inevitáveis questionamentos de como seria possível aumentar em torno de 50% a matéria prima processada sem que houvesse estrutura para isso, sugerindo investimentos necessários para tal desiderato.

Ademais, repise-se, frente à conclusiva e pontual resposta do CODEN, Órgão competente para avaliar (e atestar) a conformidade da subvenção concedida à pessoa jurídica e que não foi infirmada (nem sequer mencionada) pela Fiscalização, há que se concluir que o procedimento da contribuinte enquadrou-se nos ditames da legislação vigente, inclusive nos conformes do PN CST nº 112/78, devendo a subvenção por ela recebida ser classificada como “investimento” e assim, com abrigo no artigo 443, do RIR/1999, ficar ao largo da tributação de IRPJ e CSLL.

Antes de finalizar, entretanto, há outro aspecto que envolve as conclusões do PN CST nº 112/1978 que entendo deva ser analisado de forma consentânea com aquilo que concretamente o benefício contemplou. Trata-se da “sincronia” referida no seu item 2.1, *verbis*:

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

Data vênua, não vejo a restrição que muitos observam na redação do item acima. Melhor explicando, não visualizo que a “*perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*” e que “*a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*” referidas no PN signifiquem que os recursos obtidos pelo benefício subvencional devam ser aplicados no mesmo momento em que havidos (no caso, a redução do ICMS), nos empreendimentos e investimentos pactuados ou assumidos com o subvencionador.

Parece-me claro que o que o redator do PN quis traduzir foi que o benefício subvencional obtido não pode tomar outro rumo que não aquele contratual e legalmente previsto, ou seja, a empresa não poderá desviá-lo da aplicação originalmente prevista.

Concretamente, o que se tem no caso é que a subvencionada apresenta projeto de implantação de unidade, submete-o ao órgão legalmente competente para análise, recebe a aprovação, promove a implementação e só depois, às vezes depois de anos, é que consegue usufruir do incentivo de redução do ICMS.

Veja-se, a propósito, o inciso III, do art. 1º, do Decreto Estadual do Piauí nº 10.258, de 29/02/2000 (doc. de fls. 66 e seg) que concedeu a subvenção ora em análise à contribuinte:

“Art. 1º. Fica concedido ao estabelecimento da empresa INDÚSTRIAS DUREINO S.A, inscrito no CNPJ sob o nº 10.981.488/0001-39 (...), incentivo fiscal pela prazo de 10 (dez) anos, prorrogado em parte, por mais 05 (cinco) anos, na forma do Decreto nº 10.472/2000, alterado pelo Decreto nº 10.653/2001, na forma abaixo:

(...)

**III – a partir de 1º de agosto de 1999, até 30 de novembro de 2004, à IMPLANTAÇÃO COM SIMILAR, para fabricação de desinfetantes, sabão em pó, este até 31 de dezembro de 2002, amaciante e detergente líquido, na forma do disposto no art. 4º, inciso II, da Lei nº 4.859, de 27 de agosto de 1996, com dispensa de 60% (sessenta por cento) do ICMS apurado, durante esse período de tempo”.*

Exsurge destes termos que a implantação inicial do projeto será feita com recursos próprios ou de terceiros (mercado financeiro, sócios, por emissão de debêntures, etc), somente conseguindo a subvencionada utilizar-se do benefício da redução do ICMS apurado após a implementação dos investimentos, o que implica, por elementar, a assunção preliminar dos encargos do projeto, só recuperáveis em momento futuro.

Em linguagem diversa, a beneficiária dos incentivos compromete-se a promover os investimentos e, efetivados estes, recebe em troca a redução da carga tributária mediante dispensa dos recolhimentos que seriam devidos.

É neste patamar que entendo tenha o PN 112/1978 focado suas lentes, ou seja, a de que os benefícios se revertam ao investimento realizado (no dizer do parecerista, ***“a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”***), ainda que isso não ocorra “no mesmo momento” entre os dois fatos, até porque, via de regra e no caso de incentivos como o aqui analisado, é praticamente impossível que isso ocorra, dado o lapso temporal que inevitavelmente transcorre entre a aplicação de recursos para implementação do investimento e o nascimento de fatos geradores (no caso, saídas por vendas), que permitam o aparecimento da obrigação tributária (ICMS) que será exonerada, total ou parcialmente, dando origem à subvenção.

O voto condutor da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, desta 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 1ª Seção, em julgado recente, ainda que relativo a lançamentos de PIS e COFINS, muito bem definiu o fato, em tudo semelhante ao apreciado nestes autos, ponderando (os destaques são meus):

Em tais condições, não há dúvida que a subvenção é concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, consoante exige o §2º, do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, mormente porque a beneficiária é obrigada a

apresentar projeto de reativação, implementação ou ampliação de empreendimento econômico, e somente com a aprovação deste o incentivo é concedido, sempre sob a condição de comprovação contábil e física da integral realização do investimento projetado, comprovada por laudo de inspeção emitido pela Secretaria Executiva do DESENVOLVE, e, quando necessária, com assistência do DESENBHIA, nos termos do art. 16 do Decreto nº 8.205/2002.

Reitere-se: os projetos de reativação, implementação ou ampliação de empreendimento econômico são apresentados antes de o benefício ser formalmente concedido.

Desta forma, o fato de a vantagem tributária verificar-se depois de implementadas as aplicações necessárias ao empreendimento econômico não é suficiente para afirmar que a subvenção destinou-se à cobertura de déficits ou custeio de operações correntes.

Os investimentos foram realizados com a expectativa deste retorno”.

Acórdão nº 1101-001.193 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 23 de setembro de 2014

Deveras, na esteira de entendimentos firmados em diversas decisões deste Conselho, a caracterização de subvenção para investimento não depende exclusivamente da vinculação da aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos da contribuinte, posto que, sabidamente, a comprovação dessa vinculação é praticamente impossível para o contribuinte que recebe o incentivo em um dado momento e o investe em outro.

Resumo: havendo comprovação de que os valores vertidos pelo Estado como modo de incentivar o desenvolvimento do Piauí, na forma da Lei estadual nº 4.859, de 27/08/1996, foram corretamente aplicados, a característica de subvenção para investimento resta confirmada, até porque, ao contrário da Fiscalização que se limitou a comparar a evolução do “ativo imobilizado” entre 2008 e 2010 (quando, provavelmente, a maior parte dos investimentos já deveria estar concluída – lembre-se, o Decreto concessivo é de 2000, oito anos antes), constam nos autos informações do órgão fiscalizador (CODEN) autenticando a regularidade do procedimento da subvencionada (documento antes reproduzido).

Neste sentido e também sob este aspecto, entendo que a melhor leitura a se fazer da “*perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*” e da “*efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*” a que alude o PN CST nº 112/1978, é a de que o que se exige é que os incentivos sejam efetivamente destinados a subvencionar investimentos, ainda que não haja absoluta concomitância no recebimento dos recursos e sua imediata aplicação, caso específico dos incentivos que versem sobre redução do ICMS, que se exteriorizam somente quando das operações de vendas, geralmente em períodos posteriores à implementação do projeto e, em muitos casos, só possível graças justamente à consecução destes empreendimentos.

Exemplificativamente, decisões deste Colegiado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 Ementa: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO. A vinculação dos recursos recebidos à empreendimentos não se mostra necessária para a caracterização dos mesmos como subvenções para investimentos. O que se mostra indispensável para tanto é o propósito da subvenção, pois, uma vez concebido pelo subvencionador como estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico deve ser registrado como reserva de capital e não como receita, nos termos do art. 443 do RIR/99. Assim, demonstrado o cumprimento dos requisitos do art. 443 do RIR/99 e a intenção do ente público no estímulo fiscal ao desenvolvimento empresarial, nos termos da legislação estadual pertinente, correto o enquadramento como subvenção para investimentos. Ac. 1202-001.175 – 29/07/2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE. No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, a lei estadual promotora do incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa anterior do programa de incentivos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o dinheiro não precisa ser carimbado. Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação. Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal. Ac. 1102-001.203 – 24/09/2014

Por fim, não posso deixar de tecer algumas considerações a respeito da infeliz redação do Decreto Estadual nº 10.258, de 29/02/2000 que concedeu o benefício à contribuinte.

A redação diz tudo (ou nada...):

“Art. 1º Fica concedido ao estabelecimento da empresa *INDÚSTRIAS DUREINO S.A.*, inscrito no CNPJ sob o nº 10.981.488/0001-39 e no CAGEP sob o nº

19.405.812-3, estabelecido na Rua Livramento nº 206, Bairro Terminal de Petróleo, município de Teresina – PI, incentivo fiscal pelo prazo de 10 (dez) anos, prorrogado em parte, por mais 05 (cinco) anos, na forma do Decreto nº 10.472/2000, alterado pelo Decreto nº 10.653/2001, na forma abaixo:

I – no período de 1º de dezembro de 1994 a 30 de novembro de 1998, à **IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR**, com dispensa de 100% (cem por cento) do ICMS apurado, na forma do disposto no art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.503, de 10 de setembro de 1992, para fabricação dos produtos derivados da soja: **óleos, farelos, sabão, sabonetes, margarina e outras gorduras**, conforme consta no Decreto nº 9.042, de 04 de novembro de 1993;

II - no período de 1º de dezembro de 1998 a 31 de julho de 1999, à **IMPLANTAÇÃO SEM SIMILAR**, com dispensa de 60% (sessenta por cento) do ICMS apurado, na forma do disposto no inciso I do art. 4º da Lei nº 4.503, de 10 de setembro de 1992, para fabricação dos produtos de que trata o inciso anterior, tudo conforme estabelece o Decreto nº 9.042, de 04 de novembro de 1993”;

Reduzindo a termo os dizeres do Decreto, tem-se que foi concedido incentivo fiscal, pelo prazo “x”, à empresa “y”, para “**implantação sem similar**”, com dispensa de percentual de ICMS, para fabricação de”.

Ora, “**Implantação sem similar DE QUÊ**”? De uma fábrica inteiramente nova, de uma unidade fabril, de um prédio, de um barracão, de uma linha de produção, de um anexo, de um pátio?

É evidente a ausência do “objeto indireto” na oração e que lhe daria sentido.

É até possível que em relatórios internos e outros documentos venha explicitado o que se exige. Mas, nos autos, nada existe, o que dificulta a análise, confunde a interpretação e permite entendimentos os mais diversos.

Considerando que o texto é da lavra de um ente público, não deixa de ser preocupante uma redação tão confusa.

Fica o registro.

Finalmente, acerca das alegações da contribuinte de “incerteza” do acréscimo patrimonial representado pelos incentivos fiscais em face de julgamento pendente de decisão judicial na ADI nº 4.537/PI e em razão da iminente aprovação, pelo STF, da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 e que, por isso mesmo, “*deixariam de existir os atributos da definitividade e incondicionalidade, desqualificando-se a aparente disponibilidade jurídica que a contribuinte teria sobre o presente acréscimo por eles proporcionados*”, discordo dos argumentos da defesa e perfilo com a decisão recorrida, entendendo que a contribuinte obteve, sim, a disponibilidade econômica exigida pelo artigo 43 do CTN.

Mais, ainda que essa disponibilidade fosse acompanhada das condições levantadas pela defesa, há que se observar serem condições resolutórias, e não suspensivas, produzindo efeitos imediatos, nos termos do artigo 117, inciso II, do CTN.

Ademais, a própria contribuinte reconheceu tais subvenções em sua contabilidade como receitas, independentemente se sua inclusão ou exclusão nas bases imponíveis do IRPJ e da CSLL.

Conclusão que não sofre alteração mesmo que o Fisco Estadual, por força da ADI ou da Súmula Vinculante, possa vir a exigir da empresa os créditos tributários a título de ICMS que deixaram de ser recolhidos em virtude desse incentivo fiscal, posto que estes deverão ser lançados na contabilidade como despesas, no momento em que isso ocorrer (e se ocorrer), também respeitando o regime de competência.

Dessa forma, como bem articulado pela decisão recorrida, não têm qualquer influência no caso em tela nem a futura decisão judicial na ADI nº 4.537/PI, nem o resultado da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 e nem a possibilidade de o Fisco Estadual vir a exigir o ICMS não recolhido.

Cabe uma palavra final a respeito do reclamo da defesa de que, ao auditar os procedimentos e resultados relativos aos benefícios concedidos na área do ICMS, o Fisco Federal estaria intrometendo-se em assunto de estrito campo de competência de um Estado-Membro da Federação.

Equivoca-se a contribuinte. Na verdade, existem nas “subvenções para investimentos ou custeio” implicações tributárias na seara do IRPJ e da CSLL que não podem ser ignoradas pela Administração Tributária Federal, impondo exercer seu regular direito de auditar a apuração das bases imponíveis de exações que, por expressa delimitação constitucional, a ela (União) pertencem.

Em expressar diferente, não se cuida de imprimir restrições ao desejo do Estado-Membro de legislar sobre tributos de sua competência constitucional, desejo manifestado por lei votada e promulgada regularmente pelos representantes do Piauí, mas de verificar a exatidão dos montantes eventualmente devidos ao Erário Federal. Só isso.

Pelo exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício em relação aos lançamentos presentes no item 0002 do Auto de Infração e que se referem a “Exclusões Indevidas” na apuração do lucro real (subvenções).

DOS LANÇAMENTOS RELATIVOS À MULTA ISOLADA

Consoante exposto pela Decisão Recorrida, em face das autuações relativas à glosa de despesas (Ativo Diferido) e exclusão do lucro tributável de incentivos fiscais a título de ICMS (subvenções para investimento), a contribuinte teria efetuado pagamentos a menor de estimativas (de IRPJ e CSLL), sujeitando-se à multa de 50% sobre a diferença, prevista no artigo 44, inciso II, letra “b”, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

Em relação à primeira infração (glosa de despesas), como dito preambularmente, a contribuinte optou por liquidar o crédito tributário mantido pela DRJ, de modo que não há litígio a apreciar.

No que tange ao valor remanescente, oriundo da infração nº 0002 (exclusões – subvenções para investimentos), por acompanhar o principal e dele ser originário, sendo negado provimento ao recurso de ofício naquele tópico, igual sorte acomete o presente.

Dito isto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício em relação às multas isoladas remanescentes e incidentes sobre os valores relativos às exclusões de valores pertinentes à subvenção para investimento, já tratadas neste voto.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Certo, pois, que os autos devem ser lavrados de forma concomitante – artigo 9º, § 1º, do PAF e artigo 142 do CTN - e que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá nos demais, observadas as peculiaridades de cada tributo.

Vale exprimir, a decisão a ser dada nos presentes autos em relação ao IRPJ constituirá matéria julgada para as demais exações lançadas e seguirá a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

Nesta linha, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício em relação ao lançamento pertinente à CSLL.

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE – Relator