



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

Processo n° 10530.723956/2009-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.193 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria COFINS/Contribuição ao PIS - Subvenção
Recorrente BELGO BEKAERT NORDESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. DESCONTO POR ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO DIFERIDO.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXIGÊNCIAS REFLEXAS. COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. Ausentes elementos suficientes para caracterizar a subvenção como sendo de custeio, e ante todas as evidências que lhe atribuem a natureza de subvenção para investimento, não subsistem as exigências reflexas de COFINS e Contribuição ao PIS motivadas, apenas, pela classificação dos valores tributados como subvenções de custeio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Processo nº 10530.723956/2009-95
Acórdão n.º **1101-001.193**

S1-C1T1
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone e Marcelo de Assis Guerra.

CÓPIA

Relatório

BELGO BEKAERT NORDESTE S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador/BA que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 04/11/2009, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 3.442.240,98.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata-se de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, pretendendo a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativas aos períodos de apuração de janeiro da dezembro de 2006.

Conforme apontado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante dos Autos de Infração, foi constatada a insuficiência de recolhimento das contribuições nos períodos verificados. As divergências encontradas pelo autuante foram relativas à falta de oferecimento à tributação de receitas oriundas de descontos fiscais do ICMS relativos ao Programa de Incentivos Fiscais – Desenvolve, estabelecido pelo Governo do Estado da Bahia.

Cientificada da exigência fiscal em 04/11/09, a autuada apresenta em 20/01/09 a Impugnação, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

- *Ilegalidade do Parecer Normativo CST nº 112/78: a pretexto de interpretar a questão das subvenções, a Receita Federal extrapolou os limites do Regulamento do Imposto de Renda e do Decreto-lei nº 1.598/77, pretendendo fazer crer que a norma que institui um incentivo como a “subvenção para investimentos” precisaria impor a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria; Tal correspondência exata e evidente entre a subvenção e o investimento não é um requisito legal;*
- *Incentivo fiscal – subvenção para investimentos: a legislação estadual que previu o incentivo fiscal em análise (Desenvolve) preenche perfeitamente os requisitos do art. 443 do RIR/99, podendo ser este incentivo caracterizado como subvenção para investimentos;*
- *A totalidade dos investimentos decorrentes da subvenção analisada vem sendo direta e integralmente aplicada como investimento para ampliação do empreendimento econômico exercido pela impugnante;*
- *Subvenções não são receitas tributáveis: independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, as subvenções jamais poderiam ser consideradas como receitas para fins de tributação, pois não integram o patrimônio em definitivo, visto que não podem ser capitalizadas ou distribuídas, e representam meras recuperações de custos que não se confundem com a entrada de novas receitas.*

É o relatório.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos declarando-se incompetente para analisar a validade do Parecer Normativo CST nº 112/78 e afirmando sua compatibilidade com a acusação fiscal, na medida em que não pode ser considerada subvenção para

investimentos o benefício que auxilia a pessoa jurídica nas suas despesas, como é o caso do pagamento de tributos. Acrescentou que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e que, independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, o incentivo em questão representaria receita, nos termos da doutrina contábil invocada.

Cientificada da decisão de primeira instância em 29/11/2010 (fl. 2875), a contribuinte postou recurso voluntário, tempestivamente, em 28/12/2010 (fls. 2876/2904).

Discorre sobre a subvenção fiscal que lhe foi conferida pelo Estado da Bahia e enfrenta os argumentos que, expostos em Solução de Consulta pela SRRF/5ª RF, recusaram a este benefício o título de subvenção para investimento. Observa que referida solução de consulta fundamentou-se no Parecer Normativo nº 112/78 e conclui *que toda a discussão presente no auto de infração cinge-se a definir se o benefício fiscal Desenvolve, concedido pelo Estado da Bahia, tem natureza de subvenção para investimento ou de subvenção para custeio.*

Aborda os requisitos legais para caracterização da subvenção para investimentos, opondo-se ao entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 112/78, observando que o CARF não está submetido hierarquicamente a este ato normativo.

Entende desnecessário dispositivo legal que exclua as subvenções da base de cálculo das contribuições exigidas porque a exclusão é evidenciada pelo próprio conceito de receita. Reportando-se aos arts. 392 e 443 do RIR/99 e a doutrina, afirma que as subvenções para investimentos constituem transferências de capital, que antes da Lei nº 11.638/2007 caracterizavam reservas de capital, e assim não representam receitas do exercício, nos termos de doutrina que transcreve. Reproduzindo excertos do Parecer Normativo CST nº 112/78, acrescenta que as subvenções para investimento *são recursos vindos de fora que não importam na assunção de dívida ou obrigação, e nos termos de doutrina que transcreve conclui que a caracterização da subvenção como de investimento exige, apenas, que ela seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e seja registrada como reserva de capital para que não seja distribuída como lucro. Nada na lei exige que a norma que institua um incentivo “imponha a efetiva e específica aplicação da subvenção dos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria”.*

Invoca outras lições doutrinárias e entendimento exposto no Acórdão nº 107-08.736 para concluir que *as subvenções para investimento não precisam de correspondência específica pela norma que concede o benefício. Basta que os incentivos fiscais sejam concedidos como um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Daí a necessidade de análise da legislação estadual que institui o benefício em consonância com a materialidade do caso.*

Aborda os requisitos para concessão do incentivo fiscal em tela, discorda da exigência fiscal de um *mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício e a aplicação específica em bens ou direitos*, reporta-se ao objetivo expresso na Lei Estadual nº 7.980/2001 e ao correspondente Decreto nº 8.205/2002, destacando a necessidade de um projeto de investimento a ser previamente analisado, com posterior comprovação contábil e física de seu cumprimento, sob pena de exclusão do programa. Cita manifestação favoráveis a seu entendimento exaradas pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em circunstâncias semelhantes.

Prossegue discorrendo sobre o cumprimento dos requisitos previstos na legislação estadual e no RIR/99, reportando-se a investimento projetado e à sua execução, diz ser incontestado o registro das subvenções em reserva de capital e afirma sua evidenciação nas demonstrações financeiras que cita, destacando que tais valores jamais foram distribuídos aos sócios.

Conclui, assim, que *o incentivo fiscal em comento revela-se como uma legítima subvenção para investimento, sendo isenta também de Contribuição ao PIS e de COFINS, até porque se a legislação não caracteriza a subvenção para investimento como renda, certamente também não pode caracterizá-la como receita, evidenciando-se uma não incidência natural.*

Subsidiariamente aduz que *a Fiscalização confunde e alarga ainda mais o conceito de receitas para incluir aqui quaisquer entradas, mesmo que a título de reembolso ou recuperação de custos, mesmo que virtuais ou não definitivas.* Reproduz doutrina e limita o conceito de receita aos valores que *efetivamente adentrem nos cofres do contribuinte, integrando seu patrimônio como elemento novo e positivo, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência imediata no passivo.* Reitera que as subvenções para investimento devem ser mantidas em reservas de capital, nos termos da doutrina citada e do próprio Parecer Normativo CST nº 112/78, reporta-se à nova regulamentação contábil e destaca que os lançamentos de harmonização com a Lei nº 11.638/2007 não podem ensejar incidência tributária. Cita outros julgados administrativos e soluções de consulta favoráveis à caracterização de subvenções como de investimentos.

Acrescenta que como as subvenções para investimento não se ajustam ao conceito de renda, também não integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mormente tendo em conta *a ausência de plena disponibilidade sobre os recursos proporcionados pela subvenção, que transitam pelo patrimônio do contribuinte com o único fim de ser reinvestidos do múnus público.* Cita julgado contrário à referida incidência, e defende que a alteração da forma de contabilização das subvenções não altera sua natureza jurídica. Finaliza observando que a caracterização da subvenção como receita nova não integrava a motivação do lançamento, e representou inovação trazida pela decisão recorrida.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A acusação fiscal consta às fls. 24/36 e tem por referência os fundamentos expostos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em Solução de Consulta que analisou o Programa Desenvolve instituído pelo Estado da Bahia e concluiu tratar-se de subvenção para custeio. Os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal sintetizam esta conclusão:

Desta forma, o benefício concedido pelo Estado da Bahia - DESENVOLVE, apresenta a característica de Subvenção para Custeio, uma vez que em nenhum momento sua legislação regulamentadora determina a vinculação do incentivo com sua aplicação em atividades de implantação ou expansão. Também não existe a disciplinação para que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, ou a forma de utilização dos valores.

Assim, conclui-se que tal benefício se enquadra no conceito de Subvenção para Custeio ou Operação, e não de subvenção para investimento. Conseqüentemente segue-se o artigo 392 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) que dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

A autoridade fiscal discorre sobre o momento de ocorrência do fato gerador, vinculando-o ao efetivo recebimento da subvenção, caracterizado pela antecipação do pagamento do ICMS com desconto de 90%, demonstra as receitas mensalmente auferidas em 2006, e relativamente às exigências de COFINS e Contribuição ao PIS, aqui em litígio, consigna que:

11 -COFINS

Partindo de que as subvenções aqui tratadas são as subvenções para custeio, e, portanto RECEITAS integrantes dos Resultados Operacionais, essas estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS em virtude do §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/98. Desta forma foi construída a seguinte planilha demonstrando os valores a serem lançados.

[...]

12-PIS

Seguido o determinado pelo artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002 e §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/98, que estabelecem que a premissas para o cálculo da contribuição devida ao PIS/Pasep é o faturamento mensal, assim entendido, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil; foi confeccionada a seguinte planilha demonstrativa da diferença do tributo a ser lançada.

[...]

O voto condutor da decisão recorrida afirmou correta a exigência porque em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 112/78, e acrescentou ser *pouco frutífera a discussão em torno do tipo de subvenção, se para investimentos ou para custeio, visto que tal*

diferenciação só tem repercussão na determinação do lucro real na apuração do Imposto de Renda, sendo essa diferenciação irrelevante para a tributação pelo PIS e pela Cofins. Na seqüência, respondeu às alegações apresentadas em impugnação nos seguintes termos:

Por fim, alega a impugnante que, independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, as subvenções jamais poderiam ser consideradas como receitas para fins de tributação, pois não integram o patrimônio em definitivo, visto que não podem ser capitalizadas ou distribuídas, e representam meras recuperações de custos que não se confundem com a entrada de novas receitas.

Todavia, note-se que as cobranças em tela se amparam em legislação federal válida, que determina como base de cálculo do PIS e da Cofins a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos dispositivos seguintes das respectivas leis citadas, constam, de forma taxativa, as exclusões permitidas da base de cálculo das contribuições, dentre as quais não se encontram as subvenções.

Como já sabido, o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 faz a distinção entre o que seja subvenção para custeio e subvenção para investimento. A primeira trata-se de transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-las nas suas operações, custos e despesas, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. Já a subvenção para investimento consiste também na transferência de recursos, todavia não com o escopo de auxiliá-la em suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, o incentivo fiscal do ICMS tem natureza de subvenção que, a teor do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, trata-se de verba que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica, como se tivesse sido aportada pelos sócios, sem que “isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação”.

Assim, o benefício fiscal em tela constitui receita, uma vez que reduz o ICMS a recolher, acarretando a baixa do passivo sem a concomitante diminuição do ativo. Correto, portanto, o entendimento do autuante.

As orientações oriundas da doutrina contábil não divergem da legislação tributária. Observe-se, a respeito, a posição de Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke a respeito das subvenções (“Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, 2ª Edição, Editora Atlas, 1988, página 309), in verbis:

II – Subvenções

Há diversos casos de subvenções, e são mais comuns aqueles concedidos às empresas pelo governo (federal, estadual ou municipal) como incentivo ou ajuda a setores econômicos ou regiões em cujo desenvolvimento haja interesse especial.

Um exemplo são os recursos concedidos pelo governo a empresas públicas e sociedades de economia mista, destinados à aplicação em immobilizações para expansão, sem contrapartida representada por recebimento de ações (quase não mais existe na atualidade). Nesse caso, são verdadeiras doações com o nome de subvenções para investimentos que não devem ser registradas como receita, mas creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital.

No caso de subvenções para atender a despesas de custeio (cobertura de prejuízos, déficits), seu registro deve ser como receita do exercício. Nesse caso, tal receita deve ser registrada separada e destacadamente do resultado das operações normais.

Em relação às empresas privadas, as subvenções para investimento mais comuns, dentro da acepção legal ainda existente, são as na forma de devolução, isenção ou redução de impostos devidos pela empresa.

As subvenções para investimentos não são computadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda, desde que registradas como reserva de capital (art. 443, inciso I, Decreto nº 3.000/99).

Tratando-se de subvenções destinadas a investimentos (expansão empresarial), são creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital – Doações e Subvenção para Investimento – para a qual a empresa deve ter subcontas por natureza de subvenção recebida. São alguns exemplos:

1) isenção ou redução do imposto de renda: é o caso de empresas incentivadas nas áreas da Sudene, Sudam etc. O valor do imposto de renda que deixa de ser pago deve ser apropriado a crédito dessa Reserva. Essa apropriação é comumente feita contra recebimento integral da despesa de imposto de renda do exercício.

2) incentivo de ICMS: para determinados empreendimentos, devido a sua localização ou ramo de atividade, a critério da respectiva Legislação Estadual, poderão ser concedidas, como incentivo fiscal, reduções do ICMS devido ou devoluções de ICMS recolhido.

Tal incentivo é uma subvenção e os recursos correspondentes devem ser obrigatoriamente aplicados na expansão da empresa. (grifou-se)

Em resumo, as subvenções para investimentos integram o resultado não-operacional, e as subvenções para custeio integram o resultado operacional da pessoa jurídica, o que é irrelevante para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins. Para estas contribuições inexistente hipótese de exclusão ou isenção que contemple as subvenções (sejam de custeio ou de investimento), sendo que tais valores integram a base de cálculo e deverão sofrer a tributação.

Nestes termos, afirmando que o presente caso trata de subvenção para custeio, a autoridade julgadora rejeitou a alegação da contribuinte de que ainda assim estas parcelas não se sujeitariam à incidência de COFINS e Contribuição ao PIS. Logo, não se verificou qualquer acréscimo à motivação do lançamento e o cabimento da discussão acerca da classificação das subvenções para investimento como receitas tributáveis pela COFINS e Contribuição ao PIS somente será avaliado se afastado o entendimento firmado pela autoridade lançadora de que o benefício auferido pela contribuinte representaria subvenção para custeio.

Apreciando as exigências correlatas de IRPJ e CSLL, a 2ª Turma da 2ª Câmara desta 1ª Seção decidiu, por unanimidade de votos, tratar-se aqui de subvenção para investimento. Do acórdão nº 1202-000.616 transcreve-se o voto condutor de lavra do Conselheiro Geraldo Valentim Neto:

A questão apresentada – qual seja, definição da natureza da subvenção (se para custeio ou investimento) consistente na concessão, por Estado-Membro, de créditos de ICMS ao contribuinte -, já foi analisada pela Câmara Superior de Recursos

Fiscais no julgamento do Recurso Especial nº 141.268, de 17 de maio de 2010. Vejamos:

“Recurso nº 141.268 – Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101-00.566 —1ª Turma

Sessão de 17 de maio de 2010

Matéria IRPJ E OUTRO

Recorrente COMPAZ COMPONENTES DA AMAZÔNIA S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: 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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.” (grifos nossos)

Verifica-se da leitura da ementa acima que a Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou que a aplicação dos valores recebidos, por conta do benefício fiscal, na efetiva implantação do empreendimento, ao contrário do quanto disposto no PN/CST 112/1978, não é obrigatória para a caracterização da subvenção na categoria “para investimento”.

Este também foi o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF), como pode se verificar na leitura da ementa do Acórdão nº 108-09.767, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 13 de novembro de 2008 (vide também no mesmo sentido Acórdão 107-09.492, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U. em 02 de março de 2009), in verbis:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2003, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta (Decr. 70.235/72, art. 59, § 3º).

IRPJ - REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER - SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO – NÃO-CARACTERIZAÇÃO - Os incentivos concedidos pelo estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere a art. 392 do RIR/99. O Parecer Normativo CST 112/78 faz interpretação em desacordo com o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79.

LANÇAMENTOS DECORRENTES E MULTAS ISOLADAS - Aplica-se aos lançamentos decorrentes (CSLL) as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal. Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais. Recurso Voluntário Provido.” (grifos nossos)

Com efeito, é bastante claro o voto do Conselheiro Relator Claudemir Rodrigues Malaquias nos autos do Acórdão 9101-00.566, transcrito anteriormente e acolhido por unanimidade pelos demais Conselheiros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao consignar o seguinte:

“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 nº 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 nº 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 nº 1.598/77”. (págs. 11/12, grifos nossos)

O caso ora analisado possui as mesmas características que foram examinadas e julgadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do referido Acórdão 9101- 00.566.

*Como no item “a” acima transcrito, a concessão de dilação de prazo para pagamento do ICMS, bem como de desconto na antecipação da parcela do ICMS incentivado, por meio da Lei nº 7.980/2001 e do Decreto nº 8.205/2002, teve o intuito de **incrementar o investimento na indústria do Estado**. Esta intenção está **expressamente** declarada no artigo 3º da Lei e 1º do Decreto, in verbis:*

Lei nº 7.980/2001

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

§ 1º Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - nova indústria, a que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - **expansão industrial, o aumento resultante de investimentos permanentes de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido;**

III - **reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;**

IV - **modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica dos quais resultem aumento significativo da competitividade**

do produto final e melhoria da relação insumo/produto ou menor impacto ambiental.

§ 2º Considera-se, também, expansão, o aumento da transformação industrial que objetive ganhos de escala ou de competitividade, ou a conquista de novos mercados ou que implique em aumento real no valor da produção total do empreendimento.”

Decreto nº 8.205/2002

“Art. 1º O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, **tem por objetivos de longo prazo** complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, mediante diretrizes que tenham como foco:

I - o fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e à **expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados;**

II - a desconcentração espacial dos adensamentos industriais e formação de adensamentos industriais nas regiões com menor desenvolvimento econômico e social;

III - a integração e a verticalização das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado;

IV - o desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e assimilação de novas tecnologias; V - a interação da empresa com a comunidade em que pretenda atuar;

VI - a geração de novos produtos ou processos e redução de custos de produtos ou processos já existentes;

VII - prevenção dos impactos ambientais dos projetos e o relacionamento da empresa com o ambiente.

§ 1º Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - novo empreendimento, a implantação de projeto que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - expansão, o aumento projetado, resultante de investimentos permanentes, de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física anual em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido;

III - reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;

IV - modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica que resulte, cumulativa ou alternativamente, em:

a) aumento significativo da competitividade do produto final;

b) melhoria da relação insumo/produto;

c) menor impacto ambiental.

§ 2º Considera-se, também, expansão, o aumento da transformação industrial que implique em acréscimo no valor real da produção total do empreendimento ou que objetive ganhos de escala, elevação da competitividade ou conquista de novos mercados.” (grifos nossos)

Da mesma forma que no item “b” acima transcrito, o Decreto nº 8.205/2002 instituiu obrigações acessórias, de maneira a garantir que os recursos estatais fossem transferidos apenas às pessoas jurídicas que investissem em seu parque industrial, alcançando os objetivos estabelecidos pela Lei nº 7.980/2001. Vejamos a redação dos artigos 7º a 9º do referido Decreto:

“Art. 7º O Conselho Deliberativo, órgão de orientação e deliberação superior do DESENVOLVE, terá as seguintes atribuições:

I - examinar e aprovar os projetos propostos, estabelecendo as condições de enquadramento para fins de fruição dos benefícios, observando a conveniência e a oportunidade do projeto para o desenvolvimento econômico, social ou tecnológico do Estado, bem assim sua compatibilidade com os objetivos fundamentais do programa e o cumprimento de todas as suas exigências;

II - acompanhar, por sua Secretaria Executiva, a execução do cronograma de implantação, expansão, reativação ou dos investimentos em pesquisa e tecnologia, a evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até o fim do prazo de fruição dos benefícios concedidos;

III - aprovar o Regimento Interno do Conselho Deliberativo do Programa e suas normas operacionais;

IV - acompanhar, controlar e avaliar o desempenho das atividades do Programa, submetendo ao Governador do Estado relatório semestral de desempenho do Programa;

V - exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento dos objetivos do Programa.

Parágrafo único. A Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE será exercida pela Superintendência de Indústria e Mineração - SIM, da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração a quem competirá fazer a análise prévia dos protocolos de intenção de investimentos celebrados entre o Governo deste Estado e empresas ou empreendedores.

Art. 8º Preliminarmente a empresa apresentará Carta Consulta de Investimento à Secretaria Executiva do Conselho, com as informações básicas do projeto e de acordo com modelo a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Art. 9º Após a resposta à Carta-Consulta de Investimento, a empresa que pretenda habilitar-se aos benefícios do Programa deverá apresentar à Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE:

I - requerimento dirigido ao Presidente do Conselho, solicitando a sua habilitação;

II - projeto completo do empreendimento;

III - certidão de arquivamento, na Junta Comercial, dos atos constitutivos da empresa, bem como da sua última alteração;

§ 1º O projeto de que trata o inciso II desde artigo, a ser apresentado pela empresa, deverá obedecer às especificações técnicas do roteiro aprovado por esse Conselho.

§ 2º A empresa que apresentar certidão, ou documentação equivalente, que comprove ter sido o projeto aprovado por banco de desenvolvimento, poderá optar por modelo simplificado de projeto, como for definido em Resolução do Conselho Deliberativo.

O cumprimento do item “c” acima transcrito consiste na contraprestação do contribuinte ao benefício concedido, pois o próprio investimento deve ser realizado pelos beneficiários, e sua exigência de comprovação pode ser facilmente identificada no artigo 16 do Decreto nº 8.205/2002, in verbis:

“Art. 16. A manutenção dos incentivos é condicionada à 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 DESENBAHIA.” (grifos nossos)

No que tange ao item “d” acima descrito, é importante mencionar que os benefícios concedidos foram corretamente registrados em conta de reserva de capital no patrimônio líquido da Recorrente, não tendo sido distribuídos aos sócios. Além disso, vale notar que a própria Fiscalização faz referência à correta contabilização dos benefícios fiscais concedidos, conforme indicado no item 7 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 33), não havendo qualquer menção a eventual descumprimento deste requisito.

Assim, os documentos apresentados pela Recorrente no decorrer deste processo demonstram que a totalidade dos investimentos decorrentes de referida subvenção vem sendo integralmente aplicada como investimento para a ampliação do empreendimento econômico exercido pela Recorrente no Estado, razão pela qual deve ser caracterizada como subvenção para investimento, nos termos já decididos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo próprio CARF (vide, neste sentido, Acórdão 1802-00.565, da 1ª Seção de Julgamento, de 02 de agosto de 2010).

A autoridade lançadora, por sua vez, valeu-se do que consignado em solução de consulta nos seguintes termos:

7, Na legislação aplicável ao Programa Desenvolve não há qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. É o que se conclui a partir da leitura dos seguintes dispositivos da Lei nº 7.980, de 2001:

[...]

8. O Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205, de 2002, também não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria. Nessa mesma linha, a Resolução nº 14, de 8 de abril de 2003, do Conselho Deliberativo do Desenvolve (fl. 30), que habilitou o consulente aos benefícios do programa. Esse fato retira dos valores em foco, para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, a característica de subvenção para investimento, o que os faz tributáveis a teor do disposto no art. 392 do RIR, de 1999."

O trecho transcrito de solução de consulta não explicita o motivo da constatação de que o Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205, de 2002, também não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria. De outro lado, como transcrito no voto condutor do Acórdão nº 1202-000.616, referido Decreto, reafirmando o objetivo de complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado e tendo em foco, dentre outras, a diretriz de fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e à expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados, inclui, dentre as atribuições do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, o exame dos projetos de desenvolvimento, para fins de fruição dos benefícios ali tratados. E assim o faz no mencionado Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, apreciado na solução de consulta, como acima transcrito.

Especificamente em relação ao benefício usufruído pela contribuinte autuada, o Regulamento do Programa DESENVOLVE, em seu art. 3º, permite a dilação de prazo do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo e estabelece critérios para definição do prazo concedido e do percentual do saldo devedor diferido em razão dos investimentos promovidos. Na seqüência, em seu art. 6º, trata do desconto concedido em razão da liquidação antecipada da parcela incentivada e diferida nos termos do art. 3º, do qual resulta a subvenção aqui em debate.

Considerando estas circunstâncias e a sua vinculação ao projeto que deveria ter sido apresentado ao Conselho Deliberativo para habilitação ao Programa DESENVOLVE, referidos nos arts. 7º a 9º citados no voto condutor do Acórdão nº 1202-000.616, a conclusão

fiscal de que *em nenhum momento a legislação regulamentadora do benefício DESENVOLVE determina a vinculação do incentivo com sua aplicação em atividades de implantação ou expansão* exigiria a análise dos procedimentos adotados especificamente pela contribuinte para se beneficiar das vantagens aqui tributadas. De fato, nos termos do Decreto nº 8.205/2002, a contribuinte poderia ter sido beneficiada com a *dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo*, e posteriormente antecipado o pagamento desta dívida com desconto de 90%, revertendo em seu favor parte do ICMS devido em razão dos investimentos antes promovidos. Ou seja, a *aplicação em atividades de implantação ou expansão* pode ter ocorrido antes da subvenção ser efetivada, dado o modelo escolhido para sua concessão.

No mais, a autoridade fiscal também observa que *não existe a disciplinação para que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, ou a forma de utilização dos valores*, mas está reconhecido nos autos que a contribuinte destinou as vantagens auferidas para conta do Patrimônio Líquido, e a mencionada utilização, como já dito, verificou-se antes, no momento dos investimentos que geraram saldo devedor parcialmente revertido em subvenção. Significa que inicialmente a contribuinte pode ter empenhado recursos próprios para o desenvolvimento do projeto incentivado, e passando a ser devedora do ICMS por aquela razão, recuperou parte de seu investimento com recursos públicos, destinando-os a reserva de capital.

Ainda, observa-se nos autos (fls. 57/64) as Resoluções emitidas pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE de 11/02/2003 a 23/03/2005, inicialmente em face de JOSSAN S/A, e posteriormente em face da autuada, em razão de diferentes projetos (reativação das instalações industriais da Indústria de Papéis Santo Amaro S/A, expansão da capacidade produtiva de arame farpado e outros produtos em Feira de Santana, e implantação da fabricação de produtos trefilados de aço em Feira de Santana), concedendo por 12 (doze) anos benefícios de:

I – diferimento do ICMS em determinadas aquisições

II – dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado [...]

Há também benefício de *diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativo às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação, nas hipóteses de importação de bens do exterior, operações internas relativas às aquisições de bens produzidos na Bahia e aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas.*

Infere-se, destes termos, que ao longo da execução dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, a contribuinte pratica fatos geradores de ICMS, mas é dispensada de seus recolhimento, inicialmente mediante diferimento e depois mediante redução de parte do valor devido caso antecipado o recolhimento antes diferido. A beneficiária, portanto, compromete-se a promover os investimentos e, efetivando-os, recebe, em troca, a redução da carga tributária afetada por aqueles investimentos, mediante dispensa dos recolhimentos que seriam devidos.

Talvez as autoridade fiscais que apreciaram o benefício concedido pelo Estado da Bahia não tenham vislumbrado a necessária vinculação exigida pela lei tributária porque as atividades de implantação ou expansão são promovidas antes de a contribuinte ser favorecida financeiramente com a subvenção. Contudo, os atos instituidores do benefício estabelecem a vinculação da subvenção com a aplicação precedente, na medida em que limitam as vantagens ao saldo devedor de ICMS decorrente da implementação dos projetos referidos. 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 DESENBÁHIA*, 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.

Por tais razões, para caracterizar os valores em questão como subvenção para custeio necessário seria demonstrar o descompasso entre o saldo devedor de ICMS que deixou de ser recolhido e os projetos que, apresentados ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, foram vinculados aos incentivos antes descritos. Presente a possibilidade desta vinculação, a subvenção em tela pode ter sido *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, assim caracterizando-se como subvenção para investimento.

As exigências de COFINS e Contribuição ao PIS, por sua vez, têm em conta a caracterização daquelas parcelas como *Subvenção para Custeio ou Operação*, o seu necessário cômputo no lucro operacional a teor do art. 392 do RIR/99, o necessário registro destas parcelas como receita obtida no momento do desconto concedido, e a inclusão destas subvenções para custeio como receitas integrantes dos resultados operacionais, assim alcançadas pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 e art. 1º da Lei nº 10.637/2002. A autoridade lançadora nada disse acerca da possibilidade de incidência das referidas contribuições ainda que se admitisse a subvenção como referente a investimento.

Como antes mencionado, a autoridade julgadora de 1ª instância asseverou que *as subvenções para investimentos integram o resultado não-operacional*, e assim como as subvenções para custeio integrariam a base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS, na medida em que não há hipótese de exclusão ou isenção que as contemple. Todavia, a manutenção da exigência, naquele momento, justificou-se em razão da validação da interpretação fiscal em favor da caracterização da subvenção como de custeio.

Já aqui, concluindo-se que a acusação fiscal não traz elementos suficientes para caracterizar a subvenção como sendo de custeio, e ante todas as evidências que lhe atribuem a natureza de subvenção para investimento, a manutenção das exigências de COFINS e Contribuição ao PIS dependeria de motivação expressa, no lançamento, em favor da incidência destas contribuições também de resultados daquela natureza, mormente tendo em

Processo nº 10530.723956/2009-95
Acórdão n.º **1101-001.193**

S1-C1T1
Fl. 17

conta que esta acusação subsidiária não foi obstaculizada por conduta omissiva do sujeito passivo. Em tais circunstâncias, o acréscimo de razões para eventual manutenção da exigência representaria clara inovação, em prejuízo à defesa do sujeito passivo e, especialmente, depois do decurso do prazo decadencial para complementação do lançamento.

Frente a tais circunstâncias, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, e também afastar as exigências de COFINS e Contribuição ao PIS aqui veiculadas.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora