



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

Processo nº	10580.009865/2004-43
Recurso nº	522.006 De Ofício
Acórdão nº	1301-00.496 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de fevereiro de 2011
Matéria	CSLL
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	SEMP TOSHIBA BAHIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2004, 2005

EXCLUSÕES INDEVIDAS. GLOSA. INCENTIVOS FISCAIS ICMS. TRIBUTAÇÃO.

Incabível a tributação dos valores de incentivos fiscais do ICMS a título de glosa por exclusões indevidas se, pelo exame da contabilidade, confirmado em diligência fiscal, ficou demonstrado o seu oferecimento à tributação ao final do período de apuração anual.

INCENTIVO FISCAL. CRÉDITOS DE ICMS. RECEITA. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Ao restar demonstrado que os créditos fiscais de ICMS, concedidos pelo Poder Público Estadual a título de incentivos fiscais, se caracterizam, à luz da legislação federal, como subvenções correntes para custeio ou operação, os valores correspondentes a tais créditos devem receber o tratamento de receitas tributáveis. Tais receitas são alcançadas pelo conceito de “acréscimos” de que cuida o art. 225 do RIR/99, e devem integrar a “receita bruta e acréscimos”, base de cálculo dos recolhimentos mensais por estimativa a que estão obrigados os contribuintes optantes pela apuração anual da contribuição. Ao deixar de fazê-lo, o contribuinte se sujeita às multas exigidas isoladamente em face da falta/insuficiência de recolhimento de estimativas.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em razão de alteração legislativa superveniente ao lançamento, reduzindo o percentual aplicável às multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas, cabe a incidência retroativa da norma mais benéfica, nos termos do que dispõe o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência da multa de ofício isolada reduzindo-a ao percentual de 50%; por unanimidade em relação ao ano-calendário de 2004 e por voto de qualidade em relação ao ano-calendário de 2003. Vencidos, nesse último caso, os Conselheiros Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Ricardo Luiz Leal de Melo e Valmir Sandri, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

SEMP TOSHIBA BAHIA S/A, já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 1.523.095,65, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 03.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relatório elaborado pelo relator do processo, por ocasião do julgamento em primeira instância:

2. De acordo com o referido ‘Auto, o crédito tributário foi constituído em razão de a Fiscalização ali apontar:

a) “EXCLUSÕES INDEVIDAS” NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, uma vez que a Contribuinte, tributada pelo lucro real e optante pelo pagamento do IRPJ mensal calculado por estimativa, teria excluído, indevidamente, de sua base de cálculo, as parcelas correspondentes às receitas de incentivos fiscais oriundas do ICMS, reconhecidas em sua escrituração contábil na conta 3.1.09.01.0001 Incentivos Fiscais – Receitas do ICMS no período de novembro e dezembro de 2003, os valores de R\$ 5.324.194,23 e R\$ 305.852,59, respectivamente, totalizando R\$ 5.630.046,82, tendo como enquadramento legal o artigo 19, § 1º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o artigo 27 e §§, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 1º, da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996 e o art. 28, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

b) “FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA”, porquanto a Contribuinte, no decorrer dos meses de novembro e dezembro de 2003, e de janeiro a julho de 2004, teria, também, excluído, indevidamente, da base de cálculo da estimativa as parcelas correspondentes às receitas de incentivos fiscais oriundas do ICMS, reconhecidas em sua escrituração contábil na conta 3.1.09.01.0001 Incentivos Fiscais – Receitas do ICMS no referido período, conforme demonstrativo de fls. nº 15, tendo como enquadramento legal o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

3. Ciente da autuação em 04/10/2004, no dia 03/11/2004, a Interessada protocoliza petição na repartição competente impugnando o lançamento, alegando, em síntese, que (fls. nºs. 53 e 56 a 67):

- a) engana-se o autuante ao considerar que os valores dos “Incentivos Fiscais – Receitas do ICMS” (conta 3.1.09.01.0001 da escrituração contábil) não foram adicionados na base de cálculo da contribuição, ou de que o referido incentivo é receita, como será adiante evidenciado;
- b) contudo o autuante esqueceu-se de averiguar a apuração final do lucro, pois, se os trabalhos fossem completos teria constatado que ela incluiu o montante de incentivos fiscais quando da apuração do exercício fiscal de 2003, ou seja, o valor da conta 3.1.09.01.0001 foi considerado no cálculo do lucro apurado ao final daquele ano-calendário, conforme consta na DIPJ/2004;
- c) no regime adotado, embora antecipe-se mensalmente a estimativa, o lucro real tributável é apurado ao final de cada exercício, onde está incluído o montante dos incentivos, de tal sorte que o auto de infração está cobrando tributo em duplicidade quanto ao ano de 2003;
- d) não caberia o lançamento pela estimativa mensal em relação ao ano-calendário de 2003, porquanto em se tratando de exercício já encerrado, deveria ter sido realizado com base na apuração final e não por estimativa, sendo este o entendimento do Conselho de Contribuintes (transcrição de fl. nº 59);
- e) apesar dos incentivos fiscais terem sido registrados contabilmente com a denominação de receita, eles não representam uma receita, uma vez que não implicam entrada de valor pecuniário ou direito no ativo da empresa, não devem ser incluídos na apuração mensal por estimativa e, por isso, não foram considerados nos demonstrativos apresentados à fiscalização;
- f) a isenção ou redução de imposto, seja por que meio for, não pode ser enquadrada como receita, pois, na verdade é uma redução de despesa, no custo da mercadoria vendida, conforme se extrai dos conceitos doutrinários de receita transcritos à folha nº 60, onde destaca-se que a receita implica na entrada de valor pecuniário ou direitos no ativo do contribuinte, correspondente à venda de bens ou serviços, além de outros ganhos, como, por exemplo, juros sobre depósitos bancários;
- g) “*na prática não há entrada de incentivo fiscal, o que há é uma redução na alíquota cobrada do imposto, ou a constituição (interna, sem entrada) de um crédito presumido para pagamento do imposto – nenhuma destas situações representam entrada no ativo, mesmo porque o imposto é sempre uma despesa e quando há incentivo esta despesa é reduzida*”;
- h) tratar o incentivo como receita é desvirtuar o seu conceito comercial e contábil, violando os artigos 110 e 111 do Código Tributário Nacional (CTN);

-
- i) as receitas, para fins de tributação do IRPJ e, por consequência, da CSLL, devem traduzir-se em disponibilidade de renda, econômica ou jurídica;
 - j) da mesma forma que o IRPJ, a CSLL é apurada e paga, por estimativa, mensalmente, sendo ajustada ao final do exercício financeiro, pois, segundo a Lei nº 8.981, de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 1995, aplica-se as mesmas normas de apuração e pagamento fixadas para o imposto de renda;
 - k) o fato gerador da CSLL é o lucro, ou seja, aquilo que acresce, que expressa conteúdo de riqueza, que revela incremento, acréscimo no patrimônio durante certo lapso de tempo, e os incentivos fiscais de ICMS não são acréscimo de riqueza, na verdade eles implicam na redução da despesa com tributos, aumentando o lucro que será tributado. Portanto, sob tal aspecto não lhe cabia incluir na receita o valor do incentivo fiscal;
 - l) com o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, algumas isenções e reduções de impostos passaram a ser consideradas subvenções, as quais, de acordo com o RIR/1999, podem ser para investimentos ou de custeio, sendo que as primeiras não integram a base de cálculo do IR e, portanto, nem da CSLL, enquanto as de custeio são tributáveis (art. 38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1997 e os arts. 392 e 443, do RIR/1999);
 - m) de conformidade com o Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, utilizando o correto significado dos conceitos de receita e subvenção, os incentivos fiscais não poderiam sequer serem enquadrados em nenhuma delas;
 - n) pelo referido Parecer Normativo percebe-se a existência de incentivos que não são subvenção mas apenas redução de custo, incentivos que não são subvenções para investimento e incentivos que são subvenções para custeio, ficando “*claro que os incentivos fiscais não são receita mas que, algumas de suas formas podem caracterizar um tipo de subvenção que implicaria em entradas de ativo e, assim, seriam tributadas*”;
 - o) “*essa análise nunca foi realizada no auto de infração em combate, muito pelo contrário – o Sr. Auditor fixou que os incentivos eram receitas e portanto deveriam compor a base de cálculo do imposto antecipado mensalmente*”;
 - p) “*realmente não incluiu na base de cálculo da estimativa mensal os valores dos incentivos pois estes ainda poderiam ser considerados subvenção para investimento. Apenas na apuração final, quando optou por não registrar o valor como reserva de capital, é que então o inclui na apuração do lucro real e recolheu o imposto devido*”;
 - q) seu entendimento está em conformidade com o citado Parecer Normativo, com o RIR/1999, com as decisões dos órgãos de consulta e do Conselho de Contribuintes, estas últimas transcritas nas fls. nºs. 65 e 66;
 - r) “*em vista de tudo quanto exposto não há dúvidas de que os incentivos fiscais não configuram receita mas podem em alguns casos configurarem subvenções ou mera redução de custo – de forma que para verificar a exigência de sua inclusão na base de cálculo do imposto de renda há necessidade de levantamento fiscal específico a fim de concluir pela caracterização de subvenção para investimento ou subvenção corrente para custeio*”;

- s) “não havendo tal levantamento não se pode como manter a autuação em questão, principalmente quando, no que se refere ao exercício de 2003, o valor dos incentivos integrou o lucro real e foi tributado”;
- t) como a autuação considerou apenas o IR pago mensalmente no período de novembro/2003 a junho/2004, o ano de 2004 permanece em aberto para que ou se destine o valor do incentivo à reserva de capital ou se proceda novamente sua inclusão na apuração anual do lucro;
- u) “as características do incentivo concedido pelo Estado da Bahia denotam muito mais uma redução de despesa que uma possibilidade de subvenção para investimento – contudo, a fim de cumprir corretamente o regramento contido no RIR, inseriu o valor dos incentivos na apuração do lucro real no ano de 2003 e efetuou o seu devido recolhimento”.

4. Finalizando, a Impugnante “requer seja totalmente procedente a presente impugnação para cancelar o crédito tributário constituído em auto de infração.”

5. Em Despacho de nº 047 - 1ª Turma da DRJ/SDR, emitido em 31/05/2007, foi determinado a realização de diligência para a adoção das seguintes providências (fls. de nºs. 157 a 159):

- 1) *Intimar a interessada a detalhar a demonstração do resultado e a apuração do lucro real relativo ao ano-calendário de 2003, indicada na DIPJ/2004, comprovando a inclusão dos incentivos fiscais na referida apuração;*
- 2) *Verificar se a apuração lucro real mencionada no item anterior está em conformidade com a escrituração contábil da interessada;*
- 3) *Intimar a interessada a comprovar a natureza dos incentivos fiscais obtidos do Estado da Bahia, relativos aos anos-calendário 2003 e 2004, verificando se pode ser classificada como subvenção para investimento, conforme previsto no PN COSIT nº 112, de 1979.*

6. Em cumprimento à referida determinação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador – Bahia, além de anexar os documentos de fls. nºs. 167 a 204, no “Termo de Diligência Fiscal 02”, de fls. nºs. 205 a 207, traz as seguintes informações, que transcrevo, no pertinente:

1 – Da análise do balancete analítico, do demonstrativo de apuração do resultado, extraído do Livro Diário e da DIPJ 2004, observamos que o contribuinte incluiu o valor de R\$ 5.630.0046,82, referente a incentivos fiscais ICMS (conta 3.1.09.01.0001 – receita do ICMS), na base de cálculo da apuração anual do IRPJ. Podemos confirmar esta inclusão verificando-se na DIPJ 2004, Ficha 06A, item 30 – Outras Receitas Operacionais, onde consta o valor de R\$ 5.989.329,35. Este valor corresponde ao somatório dos valores do Incentivo Fiscal do ICMS, igual a R\$ 5.630.046,82, dos Alugueis no valor de R\$ 52.138,99 e da Recuperação de Despesas, no valor de R\$ 307.143,54, que consta na Demonstração do Resultado em 31 de dezembro, extraído da folha 133 do Livro Diário, no item

“OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS”. Referente a Apuração da estimativa mensal do IRPJ, o contribuinte não incluiu o valor do incentivo fiscal;

2 – Em atendimento ao item 02 do Processo Administrativo Fiscal citado, verificamos que a apuração do Lucro Real anual do contribuinte, está em conformidade com sua escrituração contábil;

3 – Verificando-se o Decreto N 4.316 de 19 de junho de 1995, e suas alterações, fornecido pela contribuinte, observamos que o incentivo fiscal do ICMS obtido, não poderia ser classificado como Subvenção para Investimento, pois o Decreto não condiciona a utilização do incentivo para fins de gozo do mesmo. Conforme consta no próprio Parecer Normativo CST N 112/78, no seu item 2.12, “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”. Ou seja, este decreto deveria constar as exigência mínimas de aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico. O qual na realidade dispões somente sobre o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de componentes, partes e peças destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, por estabelecimentos industriais deste setor.

Obs.: destaquei.

7. Cientificada do resultado da diligência em 23/09/2009, no dia 06/10/2009, a Impugnante, além de reiterar suas razões de defesa, aduz ainda que (fls. 208 a 210):

- a) conforme afirmado pelo Auditor Fiscal na diligência, o valor de R\$ 5.630.046,82, referente aos incentivos fiscais de ICMS, foi incluído na base de cálculo da apuração anual do IRPJ, restando comprovado que o valor relativo aos incentivos fiscais foi tributado para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro;
- b) “*quanto ao entendimento exarado pelo Sr. Fiscal, de que o incentivo fiscal em questão não poderia ser classificado como Subvenção para Investimento, pois o Decreto nº 4.316/95 não condiciona a utilização do incentivo para fins de gozo do mesmo, a Impugnante entende que não cabe, nestes autos, discussão acerca desta classificação, na medida em que o Auto de Infração lavrado, assim o fez por enquadrar tais incentivos como receita base para apuração mensal por estimativa do IR/CSL*”;
- c) “*quanto ao cerne da autuação, bem como à referência do Sr. Auditor-Fiscal de que ‘referente a apuração da estimativa mensal do IRPJ, o contribuinte não incluiu o valor do incentivo fiscal’, a Impugnante, mais uma vez renova seus argumentos de que, o incentivo fiscal ora tratado, concedido por meio de Regime Especial, não pode ser considerado receita e, portanto, não deveria integrar a base de cálculo para o imposto apurado por estimativa mensal*”;

- d) “isto porque, o imposto calculado por estimativa mensal, tem como base de cálculo a receita bruta apurada no mês. No caso, a suposta ‘receita’ de incentivos fiscais não pode ser considerada uma receita para fins fiscais na medida em que não representa acréscimo, ou seja, entrada no ativo da empresa”;
- e) “nos termos dos artigos 223 e 225 do RIR/1999, a base de cálculo para a estimativa mensal será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: do valor resultante da aplicação dos percentuais fixados na lei, variáveis conforme o tipo de atividade explorada, sobre a receita bruta auferida mensalmente”;
- f) “receita bruta, por sua vez ‘compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as venda canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestados dos serviços seja mero depositário.’ Conceito definido no site da Receita Federal”;
- g) “o conceito de benefício ou incentivo fiscal refere-se a tudo aquilo que a legislação fixa como favor fiscal, concedido a setores ou regiões, por meio de isenções, redução de base tributável ou alíquotas”;
- h) “como se vê, o incentivo fiscal do ICMS representa uma redução no imposto incidente sobre a venda e não o produto da venda, motivo pelo qual não foi recolhido o imposto sobre a estimativa mensal, uma vez que não integra a receita bruta da pessoa jurídica. E este é o entendimento apresentado pela Solução de Divergência nº 15, de 01/09/2003” (transcrição nas fls. 279 e 280);
- i) todavia, ao final do exercício, estando sujeita à apuração do lucro real e pagamento do IRPJ e CSLL sobre o lucro, incluiu na base de cálculo o valor correspondente aos incentivos fiscais e, consequentemente, recolheu o imposto sobre este montante, conforme ratificado pelo Auditor Fiscal.

8. Finalizando, a Impugnante reitera o seu pedido de improcedência do lançamento efetuado, com a desconstituição do crédito tributário e o cancelamento do auto de infração.

A 1ª Turma da DRJ em Salvador/BA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 15-22.176, de 21/01/2010 (fls. 224/231), considerou improcedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

EXCLUSÕES INDEVIDAS. GLOSA. INCENTIVOS FISCAIS ICMS. TRIBUTAÇÃO.

Incabível a tributação dos valores de incentivos fiscais do ICMS a título de glossa por exclusões indevidas se, pelo exame da contabilidade ficou demonstrado o seu oferecimento à tributação.

**RECEITA BRUTA. INCENTIVO FISCAL. ESTIMATIVA.
MULTA.**

Descabe a aplicação da multa pela falta de recolhimento da estimativa mensal calculada com base na receita bruta, se o valor do incentivo fiscal do ICMS, pela sua natureza, não se constitui em receita bruta, mas recuperação de despesa, embora tenha sido registrada na contabilidade a título de receita.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Para fins da presente análise, o lançamento pode ser dividido em duas partes, que correspondem exatamente aos dois itens da autuação, a saber: item 001, que exige tributo e acréscimos legais por fatos geradores ocorridos em 31/12/2003; e item 002, que exige multas isoladas pelo descumprimento, ainda que parcial, da obrigação de recolher estimativas do imposto em meses diversos dos anos-calendário 2003 e 2004.

No que toca à primeira parte acima referida, a acusação foi de exclusão indevida do resultado tributável no montante de R\$ 5.630.046,82, valor correspondente aos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado da Bahia.

Após a diligência realizada por determinação do julgador em primeira instância (vide relatório às fls. 205/207, especialmente seu item 1, e respectiva documentação contábil e fiscal), considero que não mais pode haver dúvidas de que esse valor integrou o resultado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, pelo que a exigência não pode subsistir. Observo, ainda, que diante dessa conclusão se torna irrelevante, para este item da autuação, a discussão acerca da natureza do incentivo fiscal, se subvenção para custeio ou investimento, se receita ou redução de despesa.

Não faço reparos, pois, à decisão recorrida e nego provimento ao recurso de ofício quanto ao item 001 do lançamento.

A discussão ganha complexidade quando se passa a analisar a infração 002, as multas isoladas por insuficiência no recolhimento de estimativas. Nos anos-calendário 2003 e 2004 o contribuinte optou pela tributação com base no lucro real anual, sujeitando-se, assim, ao recolhimento mensal de estimativas calculadas sobre a receita bruta e acréscimos. O Fisco identificou a insuficiência nas verbas correspondentes a incentivos fiscais do ICMS,

contabilizadas pela interessada como receitas e não incluídas nas bases de cálculo das estimativas. Ato contínuo, procedeu ao lançamento das multas exigidas isoladamente.

Em sua defesa, a interessada alegou que tais valores não consistiriam em receitas, propriamente, mas seriam antes redução de despesas tributárias, pelo que não deveriam, mesmo, integrar as bases de cálculo das estimativas. Esses argumentos foram acolhidos em primeira instância, conforme visto no relatório que antecede a este voto.

Os incentivos fiscais do ICMS em questão são aqueles de que trata o Decreto nº 4.316/1995 e alterações supervenientes, do Governo do Estado da Bahia (fls. 191/204 e 221/222), do qual transcrevo alguns excertos, para maior clareza (grifos não constam do original):

Art. 1º Ficam diferidos, o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior de:

I – componentes, parte e peças, desde que o estabelecimento importador esteja instalado no Distrito Industrial de Ilhéus, destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações por parte de estabelecimentos industriais desse setor, nas seguintes hipóteses:

a) quando destinados à aplicação no fabrico de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes do processo de industrialização;

(...)

II – produtos de informática, por parte de estabelecimento comercial filial de indústria instalada no Distrito Industrial de Ilhéus, mesmo que tenham similaridade com produtos fabricados pelos referidos estabelecimentos, observados a disposição do § 1º deste artigo.

III – produtos de informática, telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, por parte de estabelecimento industrial, a partir de 1º de março de 1998, mesmo que tenham similaridade com produtos por ele fabricados, observado o disposto no § 1º, e na alínea b, do inciso II do § 3º deste artigo.

§ 1º Para usufruir do benefício de que tratam os incisos II e III do caput deste artigo o contribuinte, devidamente habilitado para operar no referido regime na conformidade do art. 344 e seguintes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, deverá:

I – renovar anualmente a habilitação concedida pela Secretaria da Fazenda;

(...)

§ 2º Aplica-se o diferimento previsto no inciso I do caput deste artigo a estabelecimentos industriais dos setores de eletrônica e telecomunicações, independentemente de sua localização neste Estado, observado o disposto no § 3º.

§ 3º Poderão ser instalados, com o benefício decorrente deste Decreto, projetos industriais localizados:

I – em qualquer município integrante da Região Metropolitana do Salvador, desde que:

a) ...

Art. 2º Nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial lançara a crédito o valor do imposto destacado, quando naqueles produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no “caput” do artigo 1º.

(...)

Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do caput do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:

I – 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 87 do RICMS/BA, quando relativas a produtos de informática;

II – 79,4117% (setenta e nove inteiros e quatro mil e dezessete décimos de milésimos por cento), quando relativas a produtos de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, efetuadas por estabelecimento industrial.

Parágrafo único. Desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo o estabelecimento importador lançará a crédito, nas operações de saídas interestaduais, o valor correspondente a 70,834% (setenta inteiros e oitocentos e trinta e quatro milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas.”

Como se vê, o incentivo fiscal se dá mediante a concessão de créditos fiscais de ICMS – como bem ilustram os trechos grifados –, com o efeito de reduzir a carga tributária incidente sobre as empresas alcançadas pelo benefício. Aliás, este é sempre o efeito de qualquer isenção ou redução de impostos, qualquer que seja a forma jurídica de que se revistam ou o nome que assumam.

A legislação do imposto de renda disciplina a matéria em dois diferentes artigos do regulamento vigente (RIR/99 – Decreto nº 3.000/1999), *verbis*:

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

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

[...]

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

O art. 392 cuida das subvenções correntes para custeio ou operação, enquanto que o art. 443 trata das subvenções para investimentos. De plano, é possível observar que a expressão “*subvenção*” é tida, na legislação fiscal federal, em acepção bastante ampla, abrangendo, inclusive, as isenções ou reduções de impostos, exatamente a situação em comento. Ao contrário do que alega a interessada, não se trata de mera redução de despesas tributárias, mas de concessão, pelo Poder Público, de créditos fiscais, cujo resultado, em última análise, será o não desembolso financeiro com o tributo e consequentemente a presença de maior liquidez em mãos da empresa beneficiária.

A discussão não é nova. O Parecer Normativo CST nº 112/1978 já havia bem esclarecido essa abrangência, veja-se:

2.4 – [...] A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST Nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferimos, contudo, em conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu Vocabulário Jurídico: - Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga, nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. " (Os grifos são do original). Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

Estabelecido que se trata de subvenção, é o caso de verificar se é subvenção corrente para custeio ou operação, hipótese em que o tratamento tributário é o do art. 392 do RIR/99. Ou se, ao contrário, a subvenção é para investimento, aplicando-se as disposições do art. 443 do regulamento.

A interessada tenta afastar o cabimento dessa discussão ou mesmo sua relevância. Entendo de forma diversa, visto que, se a subvenção em questão puder ser classificada como para investimento, a incidência tributária seria afastada. A discussão é, portanto, relevante e pertinente.

Mais uma vez, a distinção pode ser obtida no mesmo Parecer Normativo CST 112/1978:

2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei nº 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO ou OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO OU OPERAÇÃO.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

2.6 - Retomando o qualificativo da subvenção quanto à sua natureza, o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Esta dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo DL nº 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial. Neste caso, a utilização do adjetivo "corrente" no art. 44 da Lei nº 4.506/64 teve, apenas, a finalidade de destacar o caráter de normalidade próprio das subvenções para custeio ou operação.

2.7 - Ficou, portanto, evidente que o DL nº 1.598/77 ao complementar o disciplinamento das SUBVENÇÕES como que mostrou a "face oculta" da matéria, tornando fácil o entendimento da "face visível", até então, apresentada pela Lei Nº 4.506/64.

DL nº 1.598/77 - art. 38

2.8 - O DL nº 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos "Resultados Não-Operacionais" fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES, "As subvenções para investimento, inclusive mediante a isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos 3º e 4º do art. 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniência passivas ou insuficiências ativas".

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

2.10 - A segunda consequência é que SUBVENÇÕES neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art. 44 da Lei Nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). 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, subentendendo-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 de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia 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.

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Lei nº 4.506/64 - DL nº 1.598/77

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos:

As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

No caso concreto, os créditos fiscais são concedidos pelo Poder Público, desde que atendidas as condições estabelecidas no Decreto estadual. E ali não encontro quaisquer vinculações ou exigências quanto ao destino a ser dado às disponibilidades financeiras resultantes do benefício, tais como a implantação ou ampliação do empreendimento econômico ou a aplicação em ativo fixo. Sem essa característica essencial, o benefício fiscal jamais poderia ser tido como subvenção para investimento. Ao contrário, os recursos originados do incentivo fiscal serão aplicados pelo administrador conforme as necessidades e conveniências do empreendimento, tratando-se, pois, de subvenção corrente para custeio ou operação, sujeita à tributação, a teor do retomencionado art. 392 do RIR/99.

Finalmente, em sua tentativa de descaracterizar essas verbas como receitas e, portanto, não passíveis de inclusão na base de cálculo das estimativas mensais, a interessada invoca o seguinte excerto do mesmo Parecer Normativo CST 112/1978, ao tratar especificamente de isenções e reduções tributárias:

3.1 - Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Realçando apenas a carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido.

A interessada tenta se valer dessa última frase para reforçar sua tese de tratar-se o benefício fiscal de mera redução de despesa tributária. Mas não se pode extrair essa conclusão de uma única frase do Parecer. O efeito final é esse (de redução da carga tributária), mas todo o contexto do Parecer aponta para a abrangência da expressão “*subvenção*” na legislação de regência, com o tratamento tributário do art. 392 ou do art. 443 do RIR/99. O “*rigor*” a que se refere o parecerista certamente diz respeito ao fato de que o auxílio ao beneficiário não se dá pela via do ingresso de recursos, mas sim mediante a dispensa do desembolso. Entretanto, isso não descaracteriza as disponibilidades financeiras alcançadas com isenções ou reduções de impostos como subvenções, até mesmo por expressa disposição legal, sujeitas ao tratamento fiscal correspondente.

No caso concreto, isso se evidencia também diante do fato de que o Poder Público Estadual, ao conceder o benefício, não lhe atribuiu o caráter de isenção, nem de redução tributária, como poderia ter feito, mas sim de concessão de créditos fiscais. Insisto: na hipótese tratada no item anteriormente transcrita do Parecer Normativo – isenção tributária na aquisição de produto – não se dá a incidência tributária, o produto é simplesmente adquirido a custo inferior. No caso concreto, o fato gerador e a incidência tributária se dão na saída do produto, o tributo é devido e, tão somente, é contrabalançado pela concessão do crédito fiscal em valor equivalente, com o que não se dá o desembolso financeiro. O crédito fiscal é claramente algo novo, que não ilide a incidência do tributo estadual, mas simplesmente o equilibra financeiramente, com o resultado de deixar recursos no caixa da empresa, a serem aplicados no giro e operação de seus negócios ou de acordo com suas necessidades. Subvenção corrente para custeio ou operação, portanto.

O tratamento contábil dessa modalidade de subvenção também não deixa dúvidas de que se trata de receita tributável. Observe-se o que leciona o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações¹:

II – Subvenções

Há diversos tipos 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.

[...]

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

Os assentamentos contábeis da interessada refletiram exatamente o exposto, ao registrar o débito tributário de ICMS no momento da saída de seus produtos e os créditos fiscais em conta de receita, inclusive oferecendo esses créditos à tributação ao final do período de apuração. Errou, no entanto, ao não incluir tais receitas no cálculo das estimativas mensais, baseadas na receita bruta e acréscimos (RBA). Observo, ainda, que as receitas sob análise não se incluem no conceito de *receita bruta* (art. 224 do RIR/99), mas sim no de *acréscimos*, ou seja, “*resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior*”, a teor do art. 225 do regulamento. O lançamento ora discutido obedeceu a esse regramento, visto que adicionou os créditos obtidos com os incentivos fiscais à base de cálculo das estimativas, sem a incidência do percentual de acordo com a atividade.

Situações análogas já foram objeto de consulta à Receita Federal, sendo as respostas no sentido de considerar os créditos de ICMS como receita tributável, confira-se:

CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS - O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PB) nº 23.210, de 2002, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do IRPJ, visto tratar-se de receita que compõe o resultado operacional e o lucro real da

¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações : aplicável às demais sociedades. FIPECAFI. 7ª Ed., 2ª Reimpr. - São Paulo : Atlas, 2007, p. 318.

pessoa jurídica. Dispositivos Legais: Art. 392, I, do RIR/99; PN CST nº 112, de 1978. Processo de Consulta nº 18/05. Órgão: SRRF / 4a Região Fiscal. Publicação no D.O.U.: 26.04.2005.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - O crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PE) nº 21.121, de 1998, não constitui subvenção para investimento, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do IRPJ. Dispositivos Legais: Arts. 392, I, e 443, I, do RIR/99; PN CST nº 02 e 112, ambos de 1978. Processo de Consulta nº 72/06. Órgão: SRRF / 4ª Região Fiscal. Publicação no D.O.U.: 27.10.2006.

Ao analisar consulta acerca de outro tipo de crédito fiscal, especificamente o crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/1996, a Receita Federal considerou as verbas deles decorrentes como receitas tributáveis que deveriam ser incluídas na base tributável. À semelhança do caso sob análise, também aqui o efeito é de desoneração da carga tributária, pela concessão de créditos fiscais. Não há ingresso de recursos, tão somente alívio na obrigação de desembolsar. Não obstante, é pacífico tratar-se de receitas sujeitas à tributação.

CRÉDITO PRESUMIDO - RECEITA TRIBUTÁVEL - As receitas relativas ao crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 inserem-se na base de cálculo do Imposto de Renda. Dispositivos Legais: RIR/99, art. 392. Processo de Consulta nº 114/00. SRRF / 7ª Região Fiscal. Data da Decisão: 31.05.2000. Publicação no DOU: 01.08.2000.

A Solução de Divergência nº 15, de 01/09/2003, invocada pela interessada (fls. 279/280), não a socorre, visto tratar de subvenção para investimento por via de incentivos fiscais de natureza diversa (emprestimos subsidiados ou regime especial de pagamento do ICMS, com parcelas sujeitas a condição suspensiva). Não é do que aqui se cuida.

Com as devidas vêrias, devo discordar da decisão de primeira instância. Embora o efeito final do benefício fiscal seja o da redução da carga tributária, a concessão de créditos de ICMS não pode ser resumida a mera redução ou recuperação de despesas. Antes, deve receber o tratamento de receita sujeita à tributação e, nessa condição, deve ser incluída na base de cálculo das estimativas mensais. Como não o fez, a interessada se sujeita às multas exigidas isoladamente. O acórdão objeto de recurso de ofício deve, então, ser reformado nesse particular.

Entretanto, após a data do lançamento, sobreveio redução do percentual aplicável no cálculo das multas, passando de 75% para 50%. Abaixo, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, base legal para a exigência em comento:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - [...]

II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) [...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

À situação aplica-se perfeitamente o princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades, insculpido no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em conclusão, voto pelo provimento parcial do recurso de ofício para restabelecer as multas exigidas isoladamente de que trata o item 002 da autuação, reduzindo seu valor com a aplicação do percentual de 50% (e não mais de 75%) sobre as bases empregadas originalmente no lançamento.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha