



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

Processo n° 10580.726359/2013-11
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.767 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente EMPRESA BAIANA DE AGUAS E SANEAMENTO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

O crédito presumido do ICMS, quando não atrelado ao investimento na aquisição de bens ou de direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

GLOSA DE PROVISÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não será admitida a dedução de provisão sem amparo legal.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. CRÉDITO DO CONTROLADOR. VEDAÇÃO.

Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão de mérito prolatada no lançamento do IRPJ aplica-se à CSLL, pois se trata de exigência reflexa, apoiada nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10580.726359/2013-11
Acórdão n.º **1401-001.767**

S1-C4T1
Fl. 68

Acordam os membros do Colegiado, NEGARAM provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin apenas quanto à infração ligada à subvenção para investimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro José Roberto Adelino da Silva declarou-se impedido de votar.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 02-053.779, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte-MG.

Adoto o relatório constante na decisão de primeira instância para compor em parte este relatório:

Contra o contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o auto de infração de fls. 2/27, que exige o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, valores a seguir:

TABELA (...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, a autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício, nos termos dos art. 904 e 926 do Decreto 3.000, de 1999, em face da apuração das seguintes infrações: dedução indevida de provisões; inobservância dos requisitos legais relativos a perdas no recebimento de créditos e exclusões indevidas na apuração do lucro real.

Termo de Verificação Fiscal

Glosa de exclusões indevidas no LALUR. Subvenção para investimento.

Informa que a Lei Estadual 8.967, de 2003, e o Decreto 6.734, de 1997, não estabelecem vinculação do crédito presumido concedido a investimentos.

Acrescenta que pelo Parecer Normativo CST 112, de 1978, as subvenções para investimentos devem apresentar características referentes a intenção do subvencionador de destiná-las a investimentos e a efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado. Aduz que por ser o Parecer Normativo, norma complementar das leis, elencado no artigo 100 do CTN, não pode deixar de aplicá-lo.

A autoridade fiscal define, no caso concreto, o benefício fiscal recebido como subvenção para custeio, nos seguintes termos:

19 - Em nenhum momento a Lei, e também o Decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação de projetos ou expansão. Os incentivos obtidos pela empresa não constituem transferência de recursos de fora para a pessoa jurídica, o crédito presumido se evidencia pelo não desembolso financeiro, integra o capital de giro e dele dispõe o beneficiário como bem lhe aprouver. Assim, tal benefício se subvenção fosse se enquadraria no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. O artigo 392 do Decreto li" 3.000/99 RIR/99 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.

20 - Várias Soluções de Consulta tratam do tema Subvenções, entre elas: SC nº 28 da 5a RF de 30/06/2003, SC nº 02 da 5* RF de 09/01/2004, SC nº 15 da 5a RF de 22/06/1998, SC nº 47 da 5n RF de 06/12/2002, SC nº 32 da 5a RF de 17/08/2011 e SC nº 41 da 5a RF de 01/10/2012.

21 - Determinado o caráter da subvenção anulamos os efeitos das exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e apuramos os valores do imposto e da contribuição social lavrados de ofício através de Auto de Infração. Os demonstrativos de apuração e a fundamentação legal da infração, consta no corpo do Auto de Infração do TRPJ e do Auto de Infração da CSLL.

Glosas de despesas não dedutíveis

Informa que parte das despesas contabilizadas como Perdas no recebimento de créditos referiam-se a clientes do poder público estadual, controlador do contribuinte, ensejando a glosa desta parcela de perdas devido a vedação contida no art. 340, §6º do Decreto 3.000, de 1999, RIR/99.

Também foi efetuada a glosa de despesas referentes a Provisão para Perdas na Realização de Investimentos no valor de R\$ 3.629,96 e Perdas Plano Recuperação Receita no valor de R\$ 190.978,60, por não terem amparo legal que sustentem sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ciência

O sujeito passivo teve ciência em 09/08/2013, fl. 4, e impugnou o lançamento, em 09/09/2013, fls. 858/870, alegando em síntese o que se segue:

Impugnação

Glosa de provisões não dedutíveis

Fato Gerador Vaior- R\$

31.12.2010 (item 24 do Termo de Verificação) 3.629,96

Informa que uma das glosas refere-se à Nota Fiscal 2624, emitida pela empresa Alternativa Serviços e Empreendimentos Ltda, atinente a serviços necessários ao desempenho de suas atividades, portanto despesa operacional.

Esclarece que o pagamento da referida nota fiscal foi feito em parcelas, dentre as quais o valor objeto da glosa e que houve erro na contabilização desta operação. O valor foi contabilizado na conta Provisão para Perdas na Realização de Investimento quando deveria ter sido contabilizado como despesa operacional e levado à conta de resultados, afetando a apuração do lucro da mesma forma, não havendo, portanto razão para a glosa.

Perdas no recebimento de créditos - inobservância dos requisitos legais

Fato Gerador Valor - R\$

31.12.2010 (itens 24 do Termo de Verificação) 190.978,60

O fato apontado diz respeito à contabilização em conta de provisão relacionada à perda no recebimento de créditos, cujo credor é o Estado da Bahia, acionista majoritário da impugnante, fato que contraria a legislação pertinente.

Informa que é fato incontroverso que os valores foram oferecidos à tributação, nos exercícios seguintes, por conta dos recebimentos e conseqüente reversão das respectivas provisões. Logo, cuida-se, tão-somente, de postergação no pagamento do tributo.

Glosa de exclusões indevidas no LALUR. Subvenção para investimento.

ritem 003	
Glosa de exclusões indevidas na apuração do lucro real	
"Fato Gerador	
31.12.2008	32.109.895,52
31.12.2009	40.959.560,62
31.12.2010	58.993.928,59

Tratam-se de créditos presumidos do ICMS, concedidos pelo Estado da Bahia e que, no entendimento da impugnante, caracterizam subvenções para investimentos.

Afirma que não se pode optar pela forma em detrimento da substância para defender que a natureza jurídica das subvenções recebidas é de investimento. Isso porque é responsabilidade constitucional do Estado da Bahia a prestação dos serviços atinentes ao Saneamento Básico, competindo-lhe desenvolver mecanismos institucionais e financeiros destinados a garantir os benefícios do saneamento básico à totalidade da população (cita a Constituição Estadual da Bahia).

Para dar cumprimento a esse conteúdo programático constitucional, o Governador do Estado da Bahia inseriu no Decreto Estadual 6.734/1997, artigo que autoriza a impugnante a utilizar-se de crédito presumido do ICMS de 100% do saldo devedor desse tributo, em cada período de apuração.

Acrescenta que não se pode conceber que a melhoria dos serviços de saneamento básico possa ser alcançada sem a realização de investimentos. Dessa forma, conclui que o benefício fiscal concedido com o objetivo de cumprir as atribuições previstas na Constituição Estadual permite à concessionária a capitalização de recursos indispensáveis à consecução dos seus objetivos.

A seguir, descreve a forma utilizada para o tratamento contábil dos recursos recebidos:

Entendido que os créditos presumidos de ICMS/ são dotados de natureza de subvenções para investimentos, vem a Impugnante adotando tratamento contábil adequado a essa situação, qual seja: foi criada a conta bancária (conta corrente) BB-Conta 991.419-6 - ICMS, para onde são transferidos os valores correspondentes ao crédito presumido do ICMS, apropriados, mensalmente, pela EMBASA, por contrapartida da conta do BB 9900319 fconta bancária de movimento). Foi criada, também, a conta bancária (conta aplicação) BB - Conta

991.419-6 ICMS - Aplicação, para a qual são transferidos os recursos. Na medida das necessidades, são procedidos os resgates, quando, então, voltam para a conta corrente de ICMS acima mencionada. A saída da conta corrente ICMS dá-se para quitar os fornecedores relativos a investimentos, já previamente definidos — obras em andamento, mantidos pela empresa.

A contabilização considerada por quitação do Passivo -ICMS a Pagar era: Reserva de Capital no PL com posterior capitalização. Com o advento das novas normas contábeis (convergência às normas internacionais), a tratativa passou a ser: contabilizada como Receita de Subvenção - Resultado e, posteriormente, transferência para a conta de Reserva de Lucros (Lei 11.638/07, 11.941/09 e CPC 07).

A exclusão da receita de subvenção ICMS da base de cálculo do IR e CSLL tem fundamento no artigo 18 da Lei 11.941/2009, inciso II, enquanto a manutenção dos valores da subvenção de ICMS na conta de Reserva de Lucros, assegura a não tributação pelo IR e CSLL, por não caracterizar devolução de capital ou distribuição de dividendos aos sócios (art. 18 da lei 11.941/2009, inciso III e IV e seus parágrafos, bem como art. 443 do RIR).

Defende que o procedimento adotado coincide com o entendimento exposto na Solução de Consulta 324, de 2012. Conclui que a consulta define como requisito principal para a caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimento, a aplicação na implantação ou na expansão do investimento, ou seja, a consecução do investimento.

Em elucubração contrária, considera absurda a conclusão de que se a lei é expressa em conceder a subvenção destinada a investimento, os recursos estariam isentos ainda que não efetuados os investimentos.

Em reforço a sua tese, informa que está impedida de aplicar os recursos recebidos em atividades de custeio, o que a enquadraria na condição de empresa dependente prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal. Acrescenta que não consta na relação de empresa dependente segundo a Nota Técnica 001/2012 - SAF - DICOP, publicada pelo Estado da Bahia. Ademais, tal situação a impediria de celebrar contratos com BNDES, a exemplo do contrato de financiamento 12.2.0525.1.

Apresenta por amostragem comprovação de operações de investimentos realizados e quadro resumo. Também, demonstra o crescimento líquido das contas que registram, na empresa, obras em andamento, bem como quadros demonstrativos com indicação das fontes de recursos e investimentos realizados.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Informa que valem as mesmas alegações relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica para a exigência da Contribuição Social.

Pedido.

Pede a improcedência do lançamento fiscal.

A DRJ manteve o lançamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

O crédito presumido do ICMS, quando não atrelado ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

GLOSA DE PROVISÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não será admitida a dedução de provisão sem amparo legal.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. CRÉDITO DO CONTROLADOR. VEDAÇÃO.

Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão de mérito prolatada no lançamento do IRPJ aplica-se à CSLL, pois se trata de exigência reflexa, apoiada nos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário preenche os requisitos legais para admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Foram glosados dois valores contabilizados como provisões dedutíveis por falta de amparo legal, conforme se extrai do auto de infração abaixo:

0001 PROVISÕES

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta mesma data e parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	3.629,96	75,00
31/12/2010	190.978,60	75,00

a) Em relação à primeira provisão de 3.629,96, a DRJ negou provimento porque a Recorrente trouxe uma prova inconsistente de suposto erro de contabilização:

Em relação ao primeiro, argumenta o impugnante que houve erro na contabilização e que o valor refere-se a parte de uma despesa necessária no valor de R\$ 38.257,61. Para provar o que diz, anexa o documento 03.

No suposto lançamento equivocados, as parcelas que compõe o valor lançado são outras e não conferem com o demonstrado na planilha:

Nele há uma nota fiscal referente a pagamento de serviços de horas extras de motorista. A suposta despesa contabilizada como provisão por perdas na realização de investimentos está assim discriminada em planilha anexa à nota fiscal:

OMPP-SALVADOR	29943	1.945,62	1.945,62
OMPT-SALVADOR	29950	0,00	0,00
UMLA-SALVADOR	30159	0,00	0,00
UMC-CAMACARI	30627	1.684,33	1.684,33

3.629,96

3 - O lançamento da despesa, ocorreu:

Conta 280382-Serviços de Apoio Tec. Adminst	8.132,02	
Conta 280382-Serviços de Apoio Tec. Adminst	26.495,63	34.627,65
Conta 281482-Provisão para Perdas na Realiz Invest	852,47	
Conta 281482-Provisão para Perdas na Realiz Invest	2.777,49	3.629,96
		<u>38.257,61</u>

Portanto, o documento anexado não consegue convencer da ocorrência do equívoco pelas inconsistências apontadas. Dessa forma, fica mantida a glosa.

Ao apontar equívoco na contabilização em conta contábil totalmente desconexa (Provisão para Perdas para realização Investimento) é de se esperar que a nova versão seja íntegra e convincente. Como se viu, não o foi. De fato a prova é inconsistente.

Na planilha que vem conciliar os valores em referência com a nota fiscal no valor de R\$ 38.257,61, aparecem 2(dois) valores que somados batem com o valor glosado de R\$3.629,96. Até aí, tudo certo. O problema é que o valor de R\$3.629,96 que foi glosado como sendo de uma provisão não dedutível na contabilidade, como demonstrado pela DRJ acima, é composto de duas outros valores não coincidentes com aqueles da planilha (R\$ 852,47 e R\$2.77,49). Caberia aqui na fase recursal, uma vez apontado pela DRJ tal inconsistência, uma explicação. Porém, ela não veio. A Recorrente contentou-se em repetir a mesma versão dos fatos:

A decisão manteve a glosa sob o argumento de que a documentação acostada não convence quanto aos equívocos apontados. Entretanto, reconhece que a nota fiscal refere-se ao pagamento de horas extras de motorista. Ora, em se tratando de despesa operacional, tal valor, se contabilizado de forma correta, seria levado à conta de resultados, afetando a apuração do lucro. Entretanto, por mero equívoco contábil, foi alocada em conta de provisão de sorte que, ainda que de forma transversa, alcançou o mesmo resultado, uma vez que afetou a apuração do lucro. Daí porque, repita-se, sem razão a glosa.

E quanto ao seu argumento de que a DRJ reconheceu que a nota fiscal refere-se ao pagamento de horas extras, é um argumento que foge do ponto central da lide, que seria explicar aquelas inconsistências, pois só a partir disso é que se pode aproveitar o fato de que os valores são mesmo aqueles que compõem aquela nota fiscal de despesa e não uma provisão indedutível. Porém, como se viu a Recorrente não logrou êxito em vincular uma coisa com outra.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

b)Em relação ao segundo valor, R\$ 190.978,60 e R\$ 3.826.702,59 relativa à segunda infração - Perdas em operações de crédito

A fiscalização assim fundamentou o lançamento:

Para o ano 2010 efetivamos glosas de despesas referentes (...) Perdas Plano Recuperação Receita conta 284612 no valor de R\$ 190.978,60, por não terem amparo legal que sustentem sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Na impugnação, aponta como justificativa o fato de se tratar supostamente de perdas no recebimento de créditos por inobservância dos requisitos legais e justifica a não tributação por se tratar de provisões cujo credor é o Estado da Bahia, revertidas em anos posteriores. Essa também é a defesa para a outra glosa no valor de R\$ 3.826.702,59

A DRJ aponta essa inconsistência na impugnação e em seu recurso defende-se agora de forma ainda vaga, aduzindo que:

CUIDA-SE DE GLOSA QUANTO A BAIXAS POR PERDAS CONCERNENTES A CLIENTES PARTICULARES E CLIENTES PODER PÚBLICO MUNICIPAL DE VALORES INFERIORES A R\$ 5.000,00, POR CLIENTE, VENCIDAS E NÃO LIQUIDADAS HÁ MAIS DE 06 MESES.

DE FATO, AS CONTAS 284441 E 284457 SÃO CONTAS DE RESULTADO E RECEBERAM BAIXAS POR PERDAS CUJAS CONTRAPARTIDAS FORAM AS SEGUINTE: CLIENTES PARTICULARES, CONTA 1324, E CLIENTES PODER PÚBLICO MUNICIPAL, CONTA 118227, TUDO COMO SE VERIFICA NO ANEXO 1.1, doe. 12

Ora, o fundamento da glosa da provisão por Perdas no recebimento de créditos, não foi contestado pela Recorrente, pelo contrário até o admite por via indireta, que é a vedação estabelecida no art. 340, § 6º, do RIR/99:

Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo (Lei nº9.430, de 1996, art. 9º).

(...)

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º).

Outrossim, como bem colocou a DRJ também não trouxe nenhuma prova convincente da reversão alegada em períodos posteriores tanto do valor de R\$ 3.826.702,59 quanto do valor de R\$190.978,60, o que também não foi infirmado em seu recurso.

Entretanto, o documento 04 apresenta uma planilha com os saldos de perdas no recebimento de crédito - Poder Público Estadual desde 2009, sendo que nesse ano a perda líquida com clientes poder público seria de R\$ 3.826.702,59, equivalente ao glosado no auto e supostos valores recuperados somando R\$ 3.315.539,31.

Em seguida, apresenta o resumo da conta razão Perdas Plano Recuperação Receita, agora, novamente, no valor de R\$ 190.978,60.

O documento anexado não traz nenhuma informação contábil que comprove a alegada reversão da provisão de perdas com clientes poder público nos anos seguintes, portanto é insuficiente para alterar o lançamento relativo a qualquer das citadas glosas, seja a relativa a Perdas Plano Recuperação Receita no valor de R\$ 190.978,60, seja a relativa a Perdas no recebimento de créditos - inobservância dos requisitos legais - clientes do Poder Público Estadual, R\$ 3.826.702,59.

Por fim,, caberia à recorrente provar a sua alegação de ocorrência da postergação, pois não basta alegar que foi "tributado" em anos subsequentes, mas tem que provar também que redundou em imposto a pagar nesses anos, prova essa que também não foi feito no presente processo. Ademais, é pacífico no CARF que esse ônus é do Contribuinte e feito no momento da defesa, o que, repita-se não aconteceu.

Portanto, nego provimento a este item.

3) SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO/CUSTEIO - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

Trata-se de créditos presumidos do ICMS, concedidos pelo Estado da Bahia e que, no entendimento da Recorrente, caracterizam subvenções para investimentos e que, no entendimento da autoridade fiscal, não caracterizam: tratar-se-ia de subvenções para custeio, e, portanto, tributáveis.

Os critérios que devem ser considerados para determinar se um valor registrado como subvenção se enquadra como investimento foram estabelecidos pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

A Lei das Sociedades Anônimas em seu art. 44 já dispunha, literalmente, que as subvenções integram a receita bruta operacional.

Por outro lado, o Decreto-Lei 1.598/77, dispendo sobre a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, estipulou apenas que as subvenções **para investimento** estariam fora do campo de incidência desse tributo.

É o que reza o § 2º de seu art. 38 DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77, ALTERADO PELO DECRETO-LEI Nº 1.730/79:

Art. 38. [...]

§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)
a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

O que já denota que a interpretação deva ser mais restritiva para efeito de concessão do referido benefício fiscal.

Necessário também passar em revista a legislação estadual específica do Estado da Bahia para averiguação da intenção do ente subvencionador em que os recursos sejam efetivamente aplicados em investimentos.

A Lei Estadual 8.967, de 2003, incluiu o artigo 1º-A na Lei Estadual 7.025, de 1997, autorizando a concessão de crédito presumido nas operações efetuadas por estabelecimentos que exerçam atividade de captação, tratamento e distribuição de água, nos seguintes termos:

Art. 1º-A. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido de ICMS incidente nas operações efetuadas por estabelecimentos que exerçam atividade de captação, tratamento e distribuição de água em valor equivalente a até 100% (cem por cento) do saldo devedor em cada período de apuração do imposto. (Artigo acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29.12.2003, DOE BA de 30.12.2003, com efeitos a partir de 01.01.2004)

O Decreto 6.734, de 1997, após a autorização dada pela lei, assim dispôs:

Art. 1º-A - Nas operações efetuadas por estabelecimentos que exerçam a atividade de captação, tratamento e distribuição de água canalizada, fica concedido crédito presumido de 100% (cem por cento) do saldo devedor em cada período de apuração do imposto. Redação de acordo com o art. 3º do Decreto nº 9.068, de 12 de abril de 2004.

Para saber se esta espécie de subvenção deve compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL é preciso primeiramente se fazer algumas considerações epistemológicas, lógicas e jurídicas.

Entrando primeiramente num discurso de natureza epistemológica, o que se vê é que a doutrina e a jurisprudência tem se enredado nessa difícil missão de extrair “definibilidade” e “precisão” das regras e dos conceitos jurídicos, em “casos fronteiriços”, ou seja em casos tais em que ocorre uma indeterminação semântica no uso de termos gerais, inerente a toda e qualquer linguagem, justamente em função do fenômeno da textura aberta da linguagem. No caso, os famosos juristas do Direito Analítico, Alchourron e Bulygin, em seu clássico “Normative Systems”, no âmbito do Direito, foram os que mais se debruçaram sobre essa problemática, vindo a classificar tais indeterminações como sendo uma “Lacuna de Reconhecimento”, que por sua vez, estaria representada tanto por dois outros conceitos: tanto ou por uma “vaguidade de grau” ou por uma “vaguidade combinatória”. A primeira se refere a dúvidas quanto à quantidade ou grau de presença de uma das propriedades constitutivas de um conceito que deve estar presente no caso particular para que a aplicação do conceito seja possível. A segunda lacuna, a de “vaguidade combinatória”, referir-se-ia à imprecisão a respeito de quais são as propriedades constitutivas de um conceito e a maneira pela qual elas devem estar combinadas para que o uso do termo geral possa ser empregado de forma legítima, o que me parece ser a dificuldade do caso que ora se enfrenta: quais critérios se combinariam para perfazer o conceito de “subvenção para investimento”, diferenciando-o do conceito de “subvenção para custeio”.

Por esse motivo, ou seja, por uma questão epistemológica, subestimo o papel que os conceitos devem representar no âmbito do Direito Positivo. Acho que a legislação complementar e ordinária devem desempenhar um papel mais relevante na construção desses conceitos do que a doutrina geralmente tolera. Isso em função desse aspecto epistemológico traçado, ou seja, em função da natureza intrínseca dos conceitos que são geralmente vagos.

Data maxima venia, tenho pra mim que a doutrina tradicional trabalha em cima de premissas já superadas e utópicas, ainda centradas no “paradigma da subjetividade” pretendendo fazer crer que no mundo da linguagem, na qual necessariamente o direito está calcado, características tais inerentes à realidade dos conceitos, como “indeterminação”, “impureza” ou “complexidade” sejam totalmente desprezados.

O que eu quero transmitir é simplesmente que é inescapável a incumbência de o direito positivo (legislação complementar e ordinária) projetar com mais detalhes as tão almejadas “definibilidade” e “precisão” que estão por natureza carentes nos “conceitos” de uma forma geral.

É nesse contexto, *permissa venia*, que se enquadram os Pareceres Normativos expedidos pela Administração Tributária que se inserem no âmbito das normas complementares das leis, tratados e convenções internacionais e dos decretos, nos termos do art. 100, do CTN e que, apesar de não vincularem o CARF, ainda assim a interpretação exarada em um parecer normativo merece ser levada em conta justamente para efeito de conferir precisão e determinabilidade a determinados conceitos, como é o caso de se pretender definir/destinguir o conceito de “subvenção para investimento”

do conceito de "subvenção para custeio". Ainda mais, tendo em vista que o Parecer Federal em referência (Parecer Normativo CST nº 112/78) traz critérios de distinção perfeitamente razoáveis, não tendo sido infirmados com solidez pela doutrina. O que se percebe e o que se pretende demonstrar mais adiante com vagar é que as tentativas de flexibilizar os critérios desse Parecer conduzem necessariamente à uma falta de distinção entre os conceitos de subvenção para investimento e subvenção para custeio, o que torna essas tentativas falhas.

Como ficou pressuposto no meu voto, o ponto polêmico aqui em discussão não é o conceito de "subvenção" propriamente dito, pois nesse sentido discordo daqueles que pensam que essa ajuda/auxílio do poder público sem contrapartida não abarcaria o conceito de isenção, como é o caso concreto, da isenção do ICMS. Ora, a origem, se através de isenções ou não, da transferência do dinheiro público para o beneficiário não é ponto relevante para caracterizar ou não uma "subvenção".

Como é sabido as definições legais geralmente são estipulatórias, pois estipulam definições dogmáticas com força cogente, mesmo que esteja em dissonância com a realidade. Nesse sentido, ínsito ao conceito legal de subvenção dotado pelo legislador federal estão as notas relativas à finalidade ou aplicação do uso daquele recurso: se para investimento ou custeio.

Disse que é ínsito, porque é sabido que para definir algo é preciso dividir, é preciso distinguir. E foi o que fez o legislador federal. O filósofo e logicista Pascal Ide, em seu clássico “*A arte de Pensar*” (Ed. Martins Fontes, 2ª Ed., p.165) assim trata da divisão como forma suprir a “definição”:

Um quarto instrumento é necessário para aprender a pensar: a divisão. Quantas vezes esta simples palavra, “Distingamos”, dissipou as trevas e apaziguou os espíritos inflamados por polêmicas estereis. (...) A divisão tem três grandes aplicações no funcionamento do pensar: a definição, o raciocínio, a ordenação dos textos. (...) Para definir é preciso dividir, distinguir. Com efeito, a definição é um conhecimento distinto do ser de uma coisa; ora, vimos que, no ponto de partida, nosso conhecimento é confuso, e não distinto. Como passar do confuso ao distinto a não ser distinguindo, ordenando esse confuso?

Então vamos lá a essa nobre tarefa: distingamos.

Sendo assim, se faz mister primeiro fazermos uma rápida digressão no sentido de indicar os critérios rigorosos que geralmente se usam para fazer as distinções ou classificação. No caso, estamos diante de uma classificação dicotômica feita pelo legislador onde se espera que razoavelmente se respeite as regras naturais e lógicas de uma classificação/divisão, o que não ocorrerá se alargarmos ou flexibilizarmos o conceito de "subvenção para investimentos", fazendo letra morta o conceito de "subvenção para custeio". E isso acontecerá principalmente em face do desrespeito aos critérios segundo e terceiro, abaixo traçados.

Novamente invocando Pascal Ide, em sua famosa obra “*A Arte de Pensar*”¹, nos ensina que toda divisão rigorosa deve obedecer a quatro critérios ou regras:

1 Ide PASCAL, *A Arte de Pensar*, São Paulo, Martins Fontes, 2000, p. 171/173

- 1) A diferença deve ser intrínseca: a distinção deve ser feita no interior e não no exterior do gênero, isto é, da noção mais universal a partir da qual se divide;
- 2) A diferença deve ser exclusiva, noutros termos, os dois membros da divisão devem se excluir, não devendo haver “sobreposição de telhas”;
- 3) A diferença deve ser exaustiva, ao se excluïrem os membros em presença devem esgotar a divisão e portanto fornecer uma distinção exaustiva;
- 4) A diferença deve ser estabelecida segundo o mesmo ponto de vista, por outras palavras, deve conservar a mesma perspectiva.

Este é o modelo de regras geralmente seguidas que faz com que uma determinada classificação seja considerada “rigorosa”.

Posto isso, façamos agora uma análise rigorosa dos critérios traçados pela legislação complementar, pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a fim de verificar a consistência lógica de seus critérios.

Destacam-se, assim, os seguintes trechos:

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, subentendo-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 a 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.

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e DL nº 1.598/77] 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.

(...)

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

(...)

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

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

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

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

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

Do exposto, cabe observar que as "subvenções para investimento" são identificadas a partir das seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

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

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Ou seja, a natureza jurídica de subvenção para investimento está condicionada ao atendimento desses três critérios acima de forma cumulativa. Isso quer dizer que basta a falta do atendimento de um critério para não se perfazer o conceito de Subvenção para Investimento, caindo necessariamente na outra categoria: subvenção para custeio.

Como se vê também, o Parecer delimita muito bem através desses critérios o que seja subvenção para investimento, e respeitando os critérios lógico de classificação inclusive o segundo (a diferença deve ser exclusiva) e o terceiro (a diferença deve ser exaustiva).

O tem "c" não se discute no caso concreto, portanto, deixemo-lo de lado, uma vez que o fiscal fundamentou a glosa apenas na falta da intenção expressa do subvencionador de vincular a aplicação dos recursos para investimento.

De fato, se não há nem a intenção do ente subvencionador de que os recursos se destinem ao investimento, não há que se falar em subvenção para investimento, nem muito menos se perquirir se o beneficiário a seu bel prazer destinou ou não os recursos a investimento. É necessário que o ente subvencionador revele esse objetivo de forma macro, estabelecendo parâmetros mínimos a serem cumpridos para efeito de expansão do empreendimento econômico projetado.

De outra banda, se há intenção do ente subvencionador demonstrado na legislação, mas o beneficiário dos recursos não promove a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos de implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, não há também que se falar em subvenção para investimento, pois os recursos foram drenados necessariamente para o custeio.

Retornemos ao caso concreto. Na situação posta nos autos o Fiscal se ateve a constatar o descumprimento do primeiro critério, ou seja, a falta da intenção do subvencionador de destiná-las para investimento, intenção essa não expressa na legislação correlata.

Eis os teor do TVF:

A Lei do Estado da Bahia nº 8.967/2003 acrescentando o Art. Io - A à Lei do Estado da Bahia nº 7.025/97, autoriza o Poder Executivo a conceder crédito presumido de ICMS incidente nas operações efetuadas por estabelecimentos que exerçam atividades de captação, tratamento e distribuição de água em valor equivalente a até 100% do saldo devedor do imposto. O fiscalizado computa na apuração de seu resultado operacional para os anos 2008, 2009 e 2010 estes créditos presumidos, porém os exclui da apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, entendendo que estes créditos presumidos teriam características de Subvenções p/Investimentos.

18 - Analisando a Lei Estadual concessiva do benefício fiscal, verificamos que esta Lei não estabelece vinculação do crédito presumido a investimentos. Também o Decreto nº 6.734/97 do Estado da Bahia, com redação dada pelo Art. 3o do Decreto nº 8.868/2004 do Estado da Bahia não estabelece vinculação do benefício a uma destinação (investimentos). Pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 as subvenções para investimentos devem apresentar características referentes a intenção do subvencionador de destina-las a investimentos e a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado. A autoridade administrativa tributária está vinculada às leis e às normas complementares das leis, elencadas no artigo 100 do CTN, dentre as quais estão os atos normativos, expedidos pelas autoridades administrativas, a exemplo do Parecer Normativo CST nº 112/78, o que significa que deve agir estritamente de acordo com eles, não podendo deixar de aplicá-los.

19 - Em nenhum momento a Lei, e também o Decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação de projetos ou expansão. Os incentivos obtidos pela empresa não constituem transferência de recursos de fora para a pessoa jurídica, o crédito presumido se evidencia pelo não desembolso financeiro, integra o capital de giro e dele dispõe o beneficiário como bem lhe aprouver. Assim, tal benefício se subvenção fosse se enquadraria no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. O artigo 392 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 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.

20 - Várias Soluções de Consulta tratam do tema Subvenções, entre elas: SC nº 28 da 5a RF de 30/06/2003, SC nº 02 da 5a RF de 09/01/2004, SC nº 15 da 5a RF de 22/06/1998, SC nº 47 da 5a RF de 06/12/2002, SC nº 32 da 5a RF de 17/08/2011 e SC nº 41 da 5a RF de 01/10/2012.

21 - Determinado o caráter da subvenção anulamos os efeitos das exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real e da base de cálculo

da CSLL e apuramos os valores do imposto e da contribuição social lavrados de ofício através de Auto de Infração. Os demonstrativos de apuração e a fundamentação legal da infração, consta no corpo do Auto de Infração do IRPJ e do Auto de Infração da CSLL.

Em relação ao preenchimento do primeiro requisito para a caracterização de subvenção para investimentos cristalino está que não há nenhuma vinculação na lei concessiva que garanta a destinação dos recursos ou que revele a intenção do subvencionador.

A própria Recorrente admite isso, como bem colocou a DRJ:

(...) conhecedora disso busca construir por meios indiretos essa vinculação. Entretanto, o fato de o Estado ser responsável constitucionalmente pela prestação dos serviços de saneamento básico e o fato de a empresa não constar na condição de empresa dependente na Nota Técnica 001/2012 - SAF - DICOP não implica o cumprimento do requisito normativo.

O que a DRJ quis dizer com meios indiretos, na verdade é uma construção silogística válida feita pela Recorrente em seu recurso, utilizando-se de uma premissa oculta (entimema), mas cuja conclusão é falsa, ou seja, não se pode extrair a conclusão das suas premissas.

Temos aqui duas premissas factuais a partir das quais o contribuinte extrai uma determinada conclusão. A primeira premissa é expressa, a segunda está oculta:

1a Premissa: A Lei estadual autoriza o Poder Executivo a conceder crédito presumido de ICMS incidente nas operações efetuadas por estabelecimentos que exerçam atividades de captação, tratamento e distribuição de água em valor equivalente a até 100% do saldo devedor do imposto.

2a Premissa (oculta): Toda empresa que exerce a atividade de captação, tratamento e distribuição de água faz investimentos maciços por conta do exercício desta atividade

Conclusão FALSA: Portanto, expresso está a intenção do ente subvencionador de atrelar os recursos transferidos à expansão dos investimentos da Recorrente.

De fato, não se pode extrair da premissa de que a simples autorização do Poder Executivo para empresa que por acaso faz grande investimento por conta da natureza de suas atividades, a conclusão que o ente subvencionador possui o "animus" de que todos os recursos transferidos sejam aplicados em investimento.

E mesmo que isso aconteça, como já foi explicado *retro*, a natureza de "subvenção para investimento" estaria automaticamente descaracterizada. Dessa forma, irrelevante a tentativa da Recorrente em sede de defesa de tentar demonstrar que os recursos foram investidos.

Outrossim, a falta do "animus" de forma expressa na lei, não se trata de mera formalidade, como quis fazer crer a Recorrente em seu recurso, pois por trás disso vem a reboque a necessidade esperada pelo Ente Federal que está abrindo mão de recursos oriundos de uma possível tributação (doações) de que o ente subvencionador estabeleça critérios mínimos de vinculação e controle dessas transferências para investimento e se encarregue de fazer a fiscalização. Ora, se não existe nem o "animus" expresso em Lei não haverá

necessariamente esse controle e o ente subvencionado está livre para aplicar os recursos no que lhe aprouver, no caso também para custeio de suas atividades.

E isso ficou bastante claro no voto do então Conselheiro Claudemir, conforme se extrai do julgamento em sede de recurso especial na CSRF, acórdão 910101.239 - 1ª Turma, sessão de 21 de novembro de 2011::

Voto Vencedor (...)

O fato da lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, **é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento**, pois sua correta qualificação, inequivocamente, depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, **implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva "implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"**, tal como preconizado pelo Decreto Lei nº 1.598/77.

Portanto, NEGO provimento a este item

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Os mesmos fundamentos aqui expostos aplicam-se no tocante ao auto de infração da CSLL que consta do presente processo administrativo, tendo em vista que a referida infração também é reflexa dos mesmos fatos.

Por todo o exposto, Nego provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator

Processo nº 10580.726359/2013-11
Acórdão n.º **1401-001.767**

S1-C4T1
Fl. 86
