



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

Processo nº 10805.721983/2012-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.497 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria Subvenção para Investimento
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2000

DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. SUBVENÇÃO.

Comprovado que a isenção ou redução do imposto tem característica de subvenção para investimento, o valor respectivo não deverá ser computado na determinação do lucro real, nos termos do art. 443, do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator Designado Marcio Rodrigo Frizzo. Vencido os Conselheiros Waldir Veiga Rocha e Alberto Pinto Souza Junior. Ausente momentaneamente o Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Relator

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Redator Designado

Processo nº 10805.721983/2012-51
Acórdão n.º **1302-001.497**

S1-C3T2
Fl. 2.793

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

CÓPIA

Relatório

PIRELLI PNEUS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 05-40.012, de 21/02/2013, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se dos Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e à Multa Regulamentar Isolada, lavrados em 20/06/2012, que formalizaram o crédito tributário contra a contribuinte em epígrafe no valor total de **R\$ 24.521.710,01**, aí considerados o principal, a multa de ofício vinculada (75%), os juros de mora calculados até 06/2012 e a multa regulamentar isolada (50%), em razão de omissão de receita, decorrente de compensação/exclusão não autorizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2008; bem como de compensação considerada não declarada pelo sujeito passivo na DCOMP nº 13899.88619.240409.1.7.02-0401. O IRPJ e a CSLL foram exigidos conforme o Lucro Real Trimestral.

As infrações foram discriminadas no Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração, no qual a fiscalização relata a utilização indevida pela contribuinte de crédito decorrente de ação judicial não transitada em julgado (MS nº 002703641.1994.403.6100) na compensação de que trata a DCOMP nº 13899.88619.240409.1.7.02-0401, pois a interessada entendia não se aplicar a vedação contida no art. 170-A do CTN, em virtude de a ação ter sido proposta antes da vigência da LC nº 104/2001, o que não foi aceito pelo Fisco, com fundamento de se ter incorrido na hipótese de aplicação da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de legislação vigente à data da entrega da DCOMP, conforme abaixo:

15. A Multa exigida isoladamente constituído referente à DCOMP Retificadora nº 13899.88619.240409.1.7.02-401 entregue em 2009 considerada não declarada no valor débito indevidamente compensado de R\$ 8.246.008,62 conforme disposto no artigo 74, § 12, II, d da Lei nº 9.430/1996:

COMPENSAÇÃO RETIFICADORA CONSIDERADA NÃO DECLARADA	
VALOR RESTITUIÇÃO – IRRF – AC 1995	R\$ 4.472.505,12
CODIGO RECEITA: 5856	COFINS NÃO CUMULATIVO
PERIODO DE APURAÇÃO: 03/2009	ENTREGUE: 24/04/2009
PEDIDO DE COMPENSAÇÃO	R\$ 8.246.008,62
Multa exigida isoladamente (50%)	R\$ 4.123.004,31

Em outro tópico do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização diz que a interessada usufruiu de benefício fiscal do FUNDOPEM – Nosso Emprego/RS, relativo à unidade de Gravataí/RS, utilizando o Crédito Presumido ICMS do incentivo fiscal para transferência para outra empresa do Estado, inclusive apropriando os descontos concedidos nessa operação como despesa operacional.

Aponta que a interessada excluiu o crédito presumido ICMS na determinação do lucro real, face entendimento de se tratar de subvenção para investimento, o que não foi aceito, por desatender as exigências definidas no Parecer Normativo CST nº 112/1978, enquadrando-se como subvenções correntes para custeio ou operação, disciplinadas na Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV e no Decreto 3.000/99 (RIR/99), artigo 392, inciso I, devendo ser computadas na apuração do lucro operacional, conforme abaixo demonstrado:

38. Tendo em vista que a interessada excluiu do Lucro Real Trimestral o Crédito Presumido de ICMS do benefício fiscal FUNDOPEM – Nosso Emprego/RS, foi adicionado de ofício ao Lucro Líquido do Exercício o IRPJ e CSSL conforme DEMONSTRATIVO DE CREDITO PRESUMIDO ICMS - GRAVATAI - INCENTIVO FISCAL FUNDOPEM/RS - LANÇAMENTO DE IRPJ/CSLL anexo e resumido abaixo:

TRIMESTRE	LUCRO REAL	ADICIONADO DE OFÍCIO	LUCRO REAL APÓS AJUSTE
1º	24.430.674,44	-	24.430.674,44
2º	29.316.985,16	15.950.278,93	36.861.598,29
3º	31.016.742,68	8.111.951,15	39.128.693,83
4º	91.503,94	3.852.779,38	3.944.283,32
TOTAL	84.855.906,22	27.915.009,46	112.770.915,68

Ainda no mesmo Termo, a fiscalização apontou a dedução a maior de CSLL relativamente aos tributos pagos no exterior. Diz que, no procedimento fiscal elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Feira de Santana, mediante o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0510200/00431-1 e documentos juntados ao processo nº 10805.720288/2010-19, foram verificados os seguintes fatos:

a) O montante de lucro disponibilizado no exterior, no valor de R\$ 35.707.136,68, foi adicionado ao lucro real, tendo sido computado no cálculo do imposto devido no Brasil, esse montante consta no LALUR;

b) Os valores do imposto pago do exterior, pelas controladas, passíveis de compensação, demonstrado na tabela anexa enviada pela empresa e conferida por esta fiscalização, provocaram ajustes nos montantes de compensação permitida de IRPJ e CSLL, visto que, o tributo pago no exterior é um dos limites para o cálculo das compensações permitidas;

c) O contribuinte não respeitou os critérios de cálculos estabelecidos no art. 15 da IN 213/02, o qual estabelece que o valor a ser compensado de CSLL deve ser apurado com o que exceder ao limite compensável de IRPJ, portanto primeiro calcula o IRPJ passível de compensação, só depois estabelece o montante de CSLL passível de compensação (dedução) com o valor que exceder ao tributo pago no exterior;

d) o saldo de IRPJ disponível para compensação que não foi utilizado dentro do exercício poderá ser utilizado em exercícios subsequentes, tendo em vista o estabelecido no § 15º, art.14 da IN nº 213/02, e deve ser ajustado de R\$ 8.244.546,35 (valor apurado pelo contribuinte) para R\$ 8.758.747,00;

e) Foi efetuada nesta fiscalização a glosa compensações (deduções) relativas a CSLL, no valor de R\$ 767.396,00, como demonstrado nos cálculos realizados pela autoridade fiscal de Feira de Santana mediante a tabela anexa e resumido abaixo conforme cálculos estabelecidos no art. 15 da IN 213/02.

4º/2008

1.476.961,01

709.564,48

767.396,53

Em razão das duas últimas infrações, conclui a fiscalização pela existência de omissão de receitas, ensejando a exigência da diferença devida com a multa de 75%.

A interessada foi cientificada dos autos de infração, em 27/06/2012. Inconformada, a contribuinte apresentou, em 25/07/2012, por intermédio de seus representantes legais, impugnação acompanhada de documentos.

Acerca da multa regulamentar isolada, devida em razão da compensação considerada não declarada, argumenta que a aplicação da penalidade está diretamente atrelada à decisão a ser proferida pelo CARF na análise do recurso apresentado nos autos do processo nº 10530.002424/2008-30, relativo à citada compensação (DCOMP nº 13899.88619.240409.1.7.02-0401), vinculada a pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 1995, feito em 10 de julho 98, configurando hipótese de prejudicialidade, por força da suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Acrescenta que, como demonstrado no processo acima citado, o crédito tributário utilizado na compensação em questão não está tratado no MS nº 94.0027036-4, sendo inaplicáveis as disposições do art. 74, § 12, alínea “d”, da Lei nº 9.430/96, e do art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03. E esclarece:

“28. O Mandado de Segurança foi impetrado em 1994 visando ao reconhecimento do seu direito de aplicar o indexador econômico IPC 89 para correção de suas demonstrações financeiras no ano-calendário de 1994, convalidando, nos períodos posteriores, em especial, nos anos-calendário de 1995 e 1996, os efeitos fiscais decorrentes. Embora o objeto da discussão judicial seja o valor do IRPJ devido no ano-calendário de 1995, o valor de IRRF sobre receitas financeiras apurado neste período não está afetado por esta discussão judicial.

29. Isso porque, o MM. Juízo da 8ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, ao analisar o pedido de depósito dos valores controversos feitos pela Impugnante (com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário), expressamente consignou que a discussão judicial estava restrita às quantias depositadas judicialmente, que não incluíam o valor do IRRF.

30. Realizados os depósitos nos autos do processo judicial, o D. Juiz determinou a suspensão dos créditos tributários “nos limites das importâncias depositadas”, nos termos do artigo 151, IV do Código Tributário Nacional.

31. Ao assim decidir, o MM Juízo restringiu o resultado final da lide às importâncias depositadas – é dizer, eventual ganho ou perda do contribuinte repercutiriam apenas nos valores depositados judicialmente. Em caso de decisão final desfavorável, os valores depositados serão convertidos em renda da União, sendo certo que, em caso de decisão pela concessão de segurança, os valores poderão ser levantados pela Impugnante.

32. *Em qualquer situação que se visualize, a decisão judicial a ser proferida não trará qualquer efeito com relação ao IRRF que compõe o crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1995, objeto do presente processo, comprovando-se, desta forma, o direito alegado pela parte.*”

Diz que, em verdade, o direito creditório utilizado está vinculado ao processo nº 10805.000636/2001-39, “lavrado pela fiscalização para exigir valores de imposto devidos em razão da aplicação do IPC-89 nas demonstrações financeiras”. Esclarece:

“39. Na ocasião da lavratura da autuação, o Fiscal consignou a utilização dos valores de IRRF sobre receitas financeiras para dedução do valor exigido, em caso de decisão final desfavorável à Impugnante. Em outras palavras, o Fiscal ‘vinculou/preendeu’ o valor do IRRF como garantia do processo administrativo, sendo que eventual utilização deste crédito dependeria da solução final na esfera administrativa.

40. Justamente pelo fato de o Fiscal ter vinculado o valor do IRRF ao Processo Administrativo nº 10805.000636/2001-39, a Impugnante estava impedida de apresentar eventual pedido de compensação com relação ao crédito antes de seu término. Desta feita, não há dúvidas de que o valor do IRRF está vinculado/preso mencionado processo administrativo, haja vista que o próprio Fiscal consignou a utilização de tal valor como garantia do referido processo.

41. Contudo, após o regular trâmite do processo administrativo, com a apresentação de defesa pela Impugnante, o CARF entendeu pelo cancelamento do auto de infração em relação ao ano-calendário de 1995, nos seguintes termos:

(...).

42. Como se vê, a decisão reconheceu a homologação da escrita fiscal da Impugnante do ano-calendário de 1995 em razão da inércia da Fiscalização em investigar o procedimento realizado pelo contribuinte no período de 5 anos a contar do fato gerador.

43. Desta feita, restou homologado o procedimento da Impugnante com relação aos efeitos da aplicação do indexador IPC 89 para as demonstrações financeiras do ano-calendário de 1995 e, conseqüentemente, estava homologada a existência de saldo negativo do período, passível de recuperação via compensação.

44. Importante considerar que essa decisão do CARF não apenas se limitou a reconhecer a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito de IRPJ de 1995, mas sim homologou todo o procedimento adotado pela Recorrente no ano-calendário de 1995. Assim, a decisão proferida pelo CARF teve duas conseqüências jurídicas para o ano-calendário de 1995:

(i) o reconhecimento expresso da extinção do crédito tributário de IRPJ. Sendo assim, independentemente da

análise de mérito a ser proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 94.00270364, é legítima (sic) qualquer cobrança de IRPJ deste período. Concluir de outra forma seria esvaziar por completo o conteúdo da decisão proferida na esfera administrativa e tornar irrelevante toda a discussão administrativa travada;

- (ii) *a homologação da escrita fiscal da Impugnante para o ano-calendário de 1995. Isto é, a decisão proferida confirmou a escrita fiscal para o ano-calendário de 1995, reconhecendo a inexistência de um débito tributário e aceitando o crédito de saldo negativo apurado e declarado, com a conseqüente liberação do crédito de IRRF que estava vinculado ao processo administrativo.”*

Ainda que se entenda pelo vínculo entre crédito compensado e o Mandado de Segurança nº 94.0027036-4, diz, conforme entendimento pacificado do C. Superior Tribunal de Justiça, firmado por meio do regime de recursos repetitivos (Recurso Especial nº 1.164.452), que a vedação do art. 170-A do Código Tributário Nacional (“CTN”) não deve ser aplicada no caso presente, tendo em vista a norma ter sido introduzida apenas pela Lei Complementar nº 104/01, devendo ser aplicada apenas às ações judiciais propostas após a sua entrada em vigor e jamais em relação ao Mandado de Segurança nº 94.0027036-4, impetrado pela Impugnante no ano de 1994.

Sobre a utilização do benefício do crédito presumido do ICMS decorrente do programa FUNDOPEM/RS, contrariamente à acusação fiscal, alega que atende estritamente aos requisitos previstos no Parecer Normativo CST nº 112/78 para a configuração de subvenção para investimento, pois “a transferência dos recursos concedidos pelo Estado Gaúcho está condicionada à efetiva e específica aplicação desses recursos na aquisição de bens relativos ao projeto de expansão da planta industrial da Impugnante naquele Estado”.

Em suas palavras:

“10. Assim, os requisitos do Parecer Normativo foram devidamente cumpridos no caso concreto e podem ser facilmente comprovados, tendo em vista que o incentivo concedido dependia da comprovação, pela Impugnante, da aplicação dos recursos na planta industrial de Gravataí (RS), nos termos do art. 32, XXVIII, nota 2 do Decreto nº 37.699/97 (“RICMS/RS”). É dizer, há clara correspondência entre o valor dos recursos concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul e o montante investido pela Impugnante para o fim de adquirir os ativos necessários para o desenvolvimento da região, até mesmo porque o benefício concedido à Impugnante estava limitado ao investimento realizado na expansão da planta de Gravataí (RS).

11. Diante disso, a considerar que os valores contabilizados em relação a esse benefício, assim como o atendimento ao artigo 443 do RIR/991 e ao artigo 18 da Lei nº 11.941/09 no caso presente é fato incontroverso, é decorrência lógica que o crédito de ICMS decorrente do Programa FUNDOPEM – Nosso Emprego/RS deve ser caracterizado como verdadeira subvenção

para investimento que não pode ser objeto de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.”

Diz que a acusação fiscal é desordenada e obscura, “o que poderia até mesmo obstar o direito da Impugnante de apresentar sua defesa”. Convencida do seu direito, afirma que tal benefício jamais poderia ser considerado subvenção para investimento “*haja vista que foi concedido justamente para auxiliar a Impugnante na aquisição de ativos fixos relacionados à expansão de sua planta industrial em Gravataí (RS), estando os créditos presumidos de ICMS intimamente ligados aos investimentos realizados pela Impugnante.*” Cita doutrina.

Discorre acerca do benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, dizendo que objetiva subsidiar investimentos em empreendimentos industriais que levem ao desenvolvimento econômico do Estado, concluindo, em síntese:

“a) A Lei nº 11.028/97, o Decreto nº 42.360/03 e os documentos firmados entre o Estado do Rio Grande do Sul e a Impugnante estabelecem claramente que o objetivo do programa FUNDOPEM/RS sempre foi subvencionar investimentos em empreendimentos industriais, sendo importante destacar que toda a legislação aplicável limita o valor do benefício ao montante efetivamente investido pelo contribuinte;

b) O pleito à concessão do benefício fiscal estava condicionado à apresentação de projeto por parte do contribuinte, com a indicação detalhada e específica dos investimentos em ativos fixos que se pretendiam ver subvencionados pelo programa FUNDOPEM;

c) Depois de minucioso exame por parte das autoridades fiscais, o projeto poderia ser então aprovado;

d) A mera aprovação do projeto não era suficiente para que o contribuinte se valesse do benefício fiscal, cabendo-lhe fazer prova de que os investimentos constantes do projeto foram efetivamente realizados, inclusive com a apresentação das notas fiscais relativas a cada um dos bens adquiridos;

e) Apenas depois de auditadas as comprovações dos investimentos realizados, inclusive por meio de verificação in loco por parte dos agentes fiscais estaduais, o Governo do Estado homologava o montante máximo do crédito presumido a que o contribuinte teria direito, que seria apurado a partir das saídas realizadas pelo estabelecimento industrial beneficiado.”

Cita jurisprudência do CARF, no sentido de que para a classificação de determinado incentivo como subvenção para investimento, basta que existam (i) a intenção do Estado em transferir capital para a iniciativa privada e (ii) o aumento do estoque de capital da pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio; bem como jurisprudência da CSRF, no sentido de que para a classificação de determinado incentivo como subvenção para investimento, basta a beneficiária assumir obrigações perante o Estado que reflitam a intenção deste ente público de desenvolver a econômica em seu território, mediante incremento dos investimento realizados pelos particulares.

Conclui restar demonstrado que os investimentos fixos realizados pela contribuinte com o objetivo de promover a expansão industrial em Gravataí (RS) estão diretamente relacionados com o crédito presumido concedido pelo Estado Gaúcho, não restando dúvida quanto a ser classificado como subvenção para investimento.

Quanto ao Parecer Normativo CST nº 112/78, esclarece:

“98. Conforme disposto nesse Parecer Normativo, as subvenções para custeio consistem na transferência de recursos para pessoa jurídica com o objetivo de auxilia-las em suas despesas gerais. Ou seja, a subvenção para custeio seria aquela concedida para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica beneficiada.

99. Por outro lado, o Parecer Normativo afirma que a subvenção para investimento deve necessariamente envolver a transferência de recursos para pessoa jurídica com o objetivo de aplicação específica desses recursos na aquisição de bens e direitos para a implantação ou a expansão de um empreendimento econômico.

*100. Diferentemente do que vem entendendo a CSRF e o CARF, afirma também o Parecer Normativo que a subvenção para investimento possui 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**”.*

101. De acordo com a legislação estadual relativa ao Programa FUNDOPEM/RS, com a legislação federal vigente e também com o Parecer Normativo CST nº 112/78, fica evidente que o benefício do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul ao estabelecimento da Impugnante em Gravataí claramente se enquadra como subvenção para investimento mesmo sob o ponto de vista restritivo adotado pelas autoridades fiscais no mencionado Parecer Normativo, não devendo ser oferecido à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

102. Isso porque no caso concreto ora analisado as obrigações assumidas pela Impugnante com o Estado Gaúcho – representadas pelo projeto de expansão industrial de estabelecimento em Gravataí – possuem relação intrínseca com o benefício fiscal concedido, em estrito cumprimento ao disposto no Parecer Normativo CST nº 112/78 para a classificação do incentivo como subvenção para investimento.

*103. Ou seja, embora o entendimento da CSRF seja no sentido de que o incentivo fiscal deve ser classificado como subvenção para investimento simplesmente pelo fato de a empresa beneficiária assumir obrigações perante o Estado que reflitam a intenção deste ente de desenvolver o seu território (independentemente da inequívoca correspondência entre aplicação dos recursos e benefício concedido), **os investimentos fixos realizados pela Impugnante no caso ora discutido para***

promover a expansão industrial estão diretamente relacionados com o crédito presumido concedido pelo Estado Gaúcho, não restando dúvidas de que devem ser classificados como subvenção para investimento, nos exatos termos do Parecer Normativo elaborado pelas autoridades fiscais.

104. De fato, são dois os principais requisitos previstos pelo Parecer Normativo para que os incentivos fiscais concedidos sejam classificados como subvenção para investimento: (i) o Estado concedente deve transferir recursos à empresa com o objetivo de que haja aplicação específica na aquisição de bens e direitos para a expansão industrial; e (ii) deve existir efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos para a expansão industrial e a geração de novos postos de trabalho – os quais foram efetivamente cumpridos pela Impugnante. Vejamos.

105. No que tange ao primeiro requisito, houve no presente caso transferência de recursos pelo Estado do Rio Grande do Sul à Impugnante por meio dos créditos presumidos de ICMS com a finalidade de que fossem aplicados especificamente para a aquisição de ativos fixos relacionados à expansão do estabelecimento industrial da Impugnante no Estado do Rio Grande do Sul. Assim, por meio da concessão de crédito de ICMS, o Estado do Rio Grande do Sul não teve por finalidade ajudar a Impugnante no pagamento de suas despesas correntes, mas buscou exatamente auxiliar a Impugnante na expansão de sua planta industrial.

(...)

108. De fato, o aproveitamento do incentivo concedido, que teve o seu encerramento em novembro de 2005, pode ser observado por meio das planilhas reproduzidas abaixo, que demonstram a evolução (i) da fruição do incentivo; (ii) dos postos de trabalhos criados; e (iii) da ampliação da produção dos produtos da Impugnante.

109. Não bastasse isso, as normas estaduais que instituíram o FUNDOPEM/RS comprovam tudo o que afirma a Impugnante.

110. De acordo com as condições estabelecidas pelo art. 3º da Lei nº 11.028/97 e pelo artigo 2º do Decreto nº 42.360/03, para a concessão dos incentivos fiscais, as empresas beneficiárias devem promover os empreendimentos industriais e agroindustriais, bem como os centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico que visem ao desenvolvimento socioeconômico integrado e sustentável do Estado do Rio Grande do Sul.

111. Já nos termos do art. 4º da Lei nº 11.028/97 e do art. 6º do Decreto nº 42.360/03, a concessão dos incentivos fiscais às empresas é condicionada: (i) à geração de empregos; (ii) à realização de investimentos; e (iii) à comprovação de regularidade quanto ao cumprimento de obrigações perante o Poder Público. Isto é, para a concessão dos benefícios pelo

Estado do Rio Grande do Sul, há contrapartidas por parte das empresas beneficiárias, especialmente em relação à aquisição de bens e de direitos para promover a geração e o incremento de empregos, além da realização de investimentos, tudo a fim de desenvolver a região.

112. Em outras palavras, as normas do Estado do Rio Grande do Sul confirmam que o fim específico da criação do programa FUNDOPEM é promover o desenvolvimento da região, especialmente mediante a criação de novos postos de trabalho e a expansão industrial. Desse modo, fica fácil perceber que o benefício concedido pelo Estado Gaúcho está intrinsecamente atrelado ao investimento realizado pelas empresas com o objetivo de promover a atividade industrial e agroindustrial daquela região.

113. No mais, a necessidade de aprovação de projeto apresentado pelas empresas para a homologação do incentivo confirma o objetivo econômico traçado pela Lei Estadual para a concessão do benefício e demonstra a preocupação do programa FUNDOPEM/RS para que o objetivo de desenvolvimento da região seja efetivamente atingido – reforçando o vínculo direto existente entre a concessão do benefício pelo Estado do Rio Grande do Sul e as contrapartidas a serem cumpridas pela empresa beneficiada.

114. Desse modo, a considerar que o investimento realizado pela Impugnante, mediante a aquisição de ativos para a expansão industrial do estabelecimento no Rio Grande do Sul, tem inequívoca relação com o crédito fiscal concedido, em atendimento aos requisitos previstos no Parecer Normativo CST nº 112/78, fica claro que o programa FUNDOPEM/RS tem por objetivo destinar o benefício fiscal na forma de subvenção para investimento e não para custeio.

115. No que tange ao segundo requisito, percebe-se que existe uma efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos para a expansão industrial e a geração de novos postos de trabalho, exatamente como acordado entre a Impugnante e o Estado do Rio Grande do Sul.

116. Conforme já mencionado anteriormente, a concessão de crédito de ICMS pelo Estado do Rio Grande do Sul dependia da comprovação da efetiva e específica realização dos investimentos, estando o valor do benefício concedido limitado ao valor investido pela Impugnante, com fundamento no art. 9º do Decreto nº 42.360/03 e no art. 32, nota 02 do RICMS/RS, e mediante expressa aprovação do Conselho Diretor do Fundo Operação Empresa FUNDOPEM/RS, nos termos da Resolução nº 52/2004, in verbis:

“(…) o Conselho Diretor, tendo em vista a conclusão da expansão industrial, homologa o valor final das comprovações financeiras dos investimentos realizados, comprovados, aceitos e demonstrado pelo SEADAP, no montante de R\$ 18.471.908,35 UFRS (re.)”

117. Assim, em conformidade com o que estabelece o Parecer Normativo CST nº 112/78, pelo qual deve existir efetiva e específica aplicação da subvenção aos objetivos do FUNDOPEM/RS, o valor que foi investido pela Impugnante para a expansão industrial possui inequívoca correspondência com o montante concedido pelo Estado Gaúcho por meio de incentivos fiscais.

118. No caso da Impugnante, este vínculo se torna ainda mais nítido e fácil de ser verificado, pois o próprio Conselho Diretor do programa auditou e homologou os investimentos em ativos fixos realizados e ressaltou que o limite do crédito presumido concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul se limitaria ao valor do investimento comprovado, aceito e demonstrado por órgão de fiscalização do governo gaúcho.

119. Em termos práticos, o valor total investido na expansão industrial pela Impugnante, no total de 18.471.908,35 UIF/RS, é exatamente o limite do montante de crédito presumido de ICMS que foi concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, havendo portanto uma nítida correspondência entre o valor investido pela Impugnante e o montante dos recursos concedidos pelo Governo Gaúcho.

120. Ou seja, todos os requisitos previstos no Parecer Normativo foram cumpridos no caso concreto, não havendo qualquer argumento para que os incentivos concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul por meio do Programa FUNDOPEM não sejam classificados como subvenção para investimento.

121. Do exposto, restando demonstrado que o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul tem intrínseca correspondência com o valor do investimento realizado pela Impugnante, percebe-se que o procedimento adotado pela Impugnante não está em linha apenas com a jurisprudência dominante da CSRF, mas atende também aos restritivos requisitos estabelecidos pelo Fisco no Parecer Normativo CST nº 112/78, motivo pelo qual o benefício discutido deve ser classificado como subvenção para investimento e, por consequência, não ser submetido à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, em atenção ao disposto no art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no art. 18, inciso II da Lei nº 11.941/09.”(destaques do original)

Passando à dedução de CSLL relativamente à tributação de lucros disponibilizados no exterior, a qual não teria observado os critérios de cálculo estabelecidos pelo art. 15 da IN nº 213/2002, ressalta que “nenhum questionamento foi feito em relação aos critérios utilizados, mas unicamente em relação ao procedimento realizado”.

Esclarece que realizou o recolhimento do montante assim exigido no auto de infração (doc. 4), requerendo a extinção do crédito tributário correspondente, nos termos do art. 156, I, do CTN. E acrescenta:

“124. Não obstante, considerando que a autoridade lançadora expressamente reconheceu a validade dos créditos relativos aos

tributos pagos no exterior, divergindo apenas quanto ao procedimento utilizado, a Impugnante reserva seu direito de proceder novamente à compensação de tais valores nos termos da legislação em vigor.”

Ainda, contrapõe-se à cobrança de juros sobre a multa de ofício, por descumprir as determinações do art. 61 da Lei nº 9.430/96, pois somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições e não sobre as penalidades pecuniárias.

Discorre acerca da natureza da multa e dos juros, concluindo que “o único pressuposto da cobrança dos juros decorre da não transferência voluntária e dentro do prazo legal do capital do contribuinte aos cofres públicos. Excetuando-se essa situação, qualquer incidência de juros revela-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato, qual seja, a reposição de capital”.

E continua:

“131. Nesse sentido, é evidente que os juros não existem por si só e não podem ser aplicados aleatoriamente sobre qualquer evento. Decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal. O mesmo ocorre em relação à multa, que só será devida se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal.

132. Os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.”

Acusa que a exigência afronta ao princípio do não-confisco e do direito de propriedade. Cita jurisprudência.

Encerra solicitando pela procedência da impugnação, pelo cancelamento da exigência e arquivamento do processo. Declara a autenticidade das cópias anexadas à defesa, nos termos do art. 365, inciso IV, do Código de Processo Civil, protestando “pela produção de todas as provas em Direito admitidas e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa”. Ainda, requer o encaminhamento de todas as intimações no endereço do escritório de seu representante legal (advogado), com envio de cópia à Impugnante.

A 4ª Turma da DRJ em Campinas/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 05-40.012, de 21/02/2013 (fls. 2321/2399), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa (grifos no original):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Provas.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não existe previsão de sustentação oral no julgamento da impugnação, feito em 1ª Instância Administrativa.

A prova documental, por sua vez, deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado,

justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Endereçamento das Intimações.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando o sujeito passivo demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

Matéria Não Impugnada. Dedução a Maior de CSLL sobre os Tributos Pagos no Exterior.

Consolida-se administrativamente a matéria que não tenha sido impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual, mormente à vista da anuência da infração pela contribuinte, mediante a apresentação do recolhimento do respectivo crédito tributário, cumprindo à autoridade preparadora a verificação da suficiência e regularidade do pagamento efetuado.

Limite da Lide.

O julgado limita-se à lide, ou seja, aos fatos perfeitamente descritos e identificados e devidamente enquadrados nos dispositivos legais que suportam a presente exação, tempestivamente impugnados.

A impugnação de lançamento não constitui espaço para protestar por eventual reconhecimento de direito creditório e/ou para requerer o reexame de decisão proferida em 1ª Instância de Julgamento frente razões de manifestação de inconformidade ofertadas em processo distinto, pois é previsto rito específico para o procedimento de restituição e/ou compensação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

Ajustes da Base de Cálculo. Exclusão Indevida. Crédito Presumido de ICMS.

Não se caracteriza como subvenção para investimento o crédito presumido de ICMS decorrente do incentivo do FUNDOPEM/RS, devendo a correspondente despesa, computada no lucro líquido, ser adicionada na determinação do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

Ajustes da Base de Cálculo. Exclusão Indevida. Crédito Presumido de ICMS.

Não se caracteriza como subvenção para investimento o crédito presumido de ICMS decorrente do incentivo do FUNDOPEM/RS, devendo a correspondente despesa, computada no lucro líquido, ser adicionada na determinação da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

PER/DCOMP. Crédito Oriundo de Ação Judicial não Transitada em Julgado. Compensação Considerada Não Declarada. Multa de Ofício Isolada. Cabimento.

A multa isolada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 11.051, de 2004, é aplicável aos casos de compensação considerada não-declarada em que o crédito seja decorrente de ação judicial não transitada em julgado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

A par de manter o crédito tributário, a Autoridade Julgadora em primeira instância alertou a Unidade Preparadora para a necessidade, por sua ótica, de:

[...]

b) Efetuar lançamento complementar, [...] visando exigir o diferencial da multa regulamentar isolada devida pela compensação considerada não declarada na DCOMP nº 13899.88619.240409.1.7.02-0401, porque devida a penalidade no percentual de 75% e exigida no percentual de 50%.

A DRF Santo André, então, houve por bem cancelar o lançamento inicial da multa regulamentar isolada e proceder à lavratura de nova multa, no percentual tido por correto, nos autos do processo administrativo nº 10805.721547/2013-63. Os débitos correspondentes, no presente processo, foram cancelados, para evitar a duplicidade de cobrança, sendo certo que toda a discussão atinente a esta matéria (multa regulamentar isolada) passou a ser travada nos autos do mencionado processo administrativo nº 10805.721547/2013-63. Vide documentos às fls. 2408 e 2416/2417.

Ciente da decisão de primeira instância em 15/08/2013, conforme Termo à fl. 2698, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/08/2013 conforme carimbo de recepção à folha 2700.

No recurso interposto (fls. 2702/2737), a interessada historia o ocorrido, sob sua ótica, e conclui que remanesce no presente processo somente a discussão acerca dos créditos de IRPJ e CSLL após a inclusão, ao lucro do exercício, do valor do benefício do crédito presumido do ICMS registrado por sua unidade de Gravataí/RS, decorrente do programa FUNDOPEM – Nosso Emprego/RS.

A recorrente reclama, inicialmente, que, apesar da extensa decisão proferida, a DRJ teria efetuado uma análise superficial e genérica, sem qualquer exame dos documentos relacionados ao caso concreto. Relaciona os documentos que teriam sido por ela acostados aos autos e sobre os quais o julgador não se teria manifestado, nem mesmo para esclarecer quais os motivos de sua não aceitação como prova das alegações de defesa.

Em defesa de seu alegado direito, a interessada reitera e reforça os argumentos trazidos em sede de impugnação, contrapondo-se ao quanto decidido em primeira instância. Seus argumentos são sintetizados por ela mesma (fl. 2723):

89. Em síntese, tem-se que:

- a) A Lei nº 11.028/97, o Decreto nº 42.360/03 e os documentos firmados entre o Estado do Rio Grande do Sul e a Recorrente estabelecem claramente que o objetivo do programa FUNDOPEM/RS sempre foi subvencionar investimentos em empreendimentos industriais, sendo importante destacar que toda a legislação aplicável limita o valor do benefício ao montante efetivamente investido pelo contribuinte;
- b) O pleito à concessão do benefício fiscal estava condicionado à apresentação de projeto por parte do contribuinte, com a indicação detalhada e específica dos investimentos em ativos fixos que se pretendiam ver subvencionados pelo programa FUNDOPEM;
- c) Depois de minucioso exame por parte das autoridades fiscais, o projeto poderia ser então aprovado;
- d) A mera aprovação do projeto não era suficiente para que o contribuinte se valesse do benefício fiscal, cabendo-lhe fazer prova de que os investimentos constantes do projeto foram efetivamente realizados, inclusive com a apresentação das notas fiscais relativas a cada um dos bens adquiridos;

e) Apenas depois de auditadas as comprovações dos investimentos realizados, inclusive por meio de verificação *in loco* por parte dos

agentes fiscais estaduais, o Governo do Estado homologava o montante máximo do crédito presumido a que o contribuinte teria direito, que seria apurado a partir das saídas realizadas pelo estabelecimento industrial beneficiado.

90. Portanto, por tudo quanto foi exposto acima, é evidente que o crédito presumido de ICMS foi concedido pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul para viabilizar a ampliação da planta industrial da Recorrente em Gravataí/RS.

A recorrente prossegue em sua argumentação e sustenta que a decisão recorrida teria buscado fundamento no Parecer Normativo CST nº 112/78, embora sem a ele fazer menção específica. Faz consignar seu entendimento de que referido PN traria interpretação ilegal da legislação de regência da matéria, e que os requisitos do parecer estariam sendo rechaçados na jurisprudência administrativa do CARF e da CSRF, que colaciona. Não obstante, afirma que todos os requisitos teriam sido por ela atendidos. Aos seus argumentos, acrescenta gráficos e fotografias.

Na sequência, a interessada combate a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclui com o pedido de reforma do acórdão combatido, cancelamento dos lançamentos e arquivamento do processo administrativo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Cumpre, inicialmente, delimitar o litígio.

A multa exigida isoladamente, com base no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, passou a ser tratada no processo administrativo nº 10805.721547/2013-63. Os débitos correspondentes, no presente processo, foram cancelados, para evitar a duplicidade de cobrança. Em assim sendo, descabe qualquer discussão sobre essa matéria, no presente processo.

A infração intitulada *Dedução a Maior de CSLL sobre os Tributos Pagos no Exterior* não foi objeto de impugnação, consolidando-se a exigência no âmbito administrativo. O fato foi expressamente consignado pelo julgador de primeira instância em seu voto, à fl. 2334, inclusive com menção ao documento representativo do recolhimento do crédito tributário. Essa matéria, pois, não integra o litígio.

As exigências correspondentes à exclusão do crédito presumido do ICMS na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, feitas pela interessada com fundamento no benefício fiscal do FUNDOPEM/RS e tidas por indevidas pelo Fisco, foram

mantidas em primeira instância, e são a única matéria em discussão, em sede de recurso voluntário. Afirmar a fiscalização que tais exclusões seriam indevidas, por se tratar de subvenções para custeio. Em sentido contrário, a interessada sustenta que se trata de subvenções para investimento oriundas de ente público, não sujeitas à tributação.

Considero importante, para a solução do litígio, a transcrição dos artigos 392 e 443 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

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

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

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

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

[...]

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.

Como se vê, as subvenções para custeio devem integrar o resultado tributável, enquanto que as subvenções para investimento, desde que atendam aos requisitos legais, não integram o lucro real. Releva, então, distinguir com clareza as características de uma e outra espécie de subvenções.

Tal distinção já foi feita, de maneira magistral, pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, pelo que transcrevo alguns excertos, a seguir:

[...]

2. CONTEÚDO DAS SUBVENÇÕES

Lei nº 4.506/64 - art. 44

2.1 - A matéria surgiu com o art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que entre as rubricas integrantes da receita bruta operacional de empresa, incluiu: as subvenções correntes para custeio ou operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

[...]

2.3 - A amplitude e generalidade atribuída ao termo SUBVENÇÃO pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.

2.4 - Outra dificuldade na interpretação da expressão "subvenções correntes para custeio ou operação" decorreu exatamente do fato de a matéria ter sido abordada "pela metade". Se o dispositivo legal tivesse tratado das subvenções, sem acrescentar-lhes qualquer complemento restritivo, mesmo que nos detivéssemos na pesquisa da Lei nº 4.320/64, logo perceberíamos a amplitude do conceito face às suas fontes e partiríamos, então, para a pesquisa em outros campos. 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.

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.

[...]

2.11 - 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.

[...]

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.

[...]

3. ISENÇÕES E REDUÇÕES DE IMPOSTOS

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. [...]

[...]

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.

3.7 - É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

[...]

7. CONCLUSÃO

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;

[...]

Examinemos, então, o caso concreto, à luz dos fundamentos acima e dos elementos dos autos.

Às fls. 2381 e seguintes, o acórdão recorrido fez minucioso histórico da legislação estadual do Rio Grande do Sul pertinente ao assunto em debate, desde a lei estadual nº 6.427/1972, que instituiu o FUNDOPEM-RS, leis posteriores que modificaram esse fundo, passando também pelos decretos regulamentadores. Considero desnecessário reproduzir todo o histórico, bastando, para clareza, a parte final, a partir da lei estadual nº 11.916/2003 (fls. 2386 e segs). Confira-se (grifos no original):

Na sequência, veio a Lei nº 11.916, de 02 de junho de 2003, que revogou a Lei nº 11.028, de 1997, trazendo as seguintes diretrizes e condições para a concessão do benefício:

“Art. 1º - Fica instituído o Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul – FUNDOPEM/RS, que tem como objetivo incentivar investimentos em empreendimentos industriais e agroindustriais e de centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico que visem ao desenvolvimento socioeconômico integrado e sustentável do Estado.

Parágrafo único - São diretrizes fundamentais do FUNDOPEM/RS estimular e apoiar empreendimentos que promovam no Estado do Rio Grande do Sul:

I - a descentralização estratégica da produção industrial e a redução de desigualdades regionais;

II - o desenvolvimento do parque industrial e agroindustrial, considerando-se os arranjos produtivos locais;

III - a competitividade e a ampliação da atividade industrial e agroindustrial;

IV - a geração significativa de empregos;

V - o desenvolvimento ou a incorporação de avanços tecnológicos e de inovações de processos e produtos;

VI - o respeito ao meio ambiente;

VII - a complementação das cadeias produtivas da economia estadual.

(...)

Art. 3º - Os recursos do FUNDOPEM/RS serão utilizados para:

I - financiar a instalação, ampliação, modernização ou reativação de plantas industriais e agroindustriais e de centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico;

II - subsidiar juros incidentes nas operações de crédito vinculadas a empreendimentos industriais e agroindustriais e dos centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico;

III - dar cobertura de risco nos financiamentos de longo prazo concedidos pelo Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A, pela Caixa Estadual S/A Agência de Fomento/RS ou pelo Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul – BRDE;

IV - constituir fundo a ser gerido pela Caixa Estadual S/A Agência de Fomento/RS, destinado a financiar a capitalização de empresas emergentes, com sede no Estado, nas áreas de alta tecnologia, pesquisa, desenvolvimento, inovação e fito-farmacêutica, incluídas aquelas constituídas sob forma de cooperativas industriais e agroindustriais, inclusive as autogeridas.

§ 1º Em caráter excepcional, a critério do Conselho Diretor, os recursos do FUNDOPEM/RS poderão ainda ser utilizados para

financiar capital de giro de empreendimentos industriais e agroindustriais e de centros de pesquisa e de desenvolvimento que, mesmo não atendendo a condição estabelecida no inciso II do artigo 4º, desenvolvam ações que resultem em efetivo incremento do número de empregos.

§ 2º V E T A D O.

Art. 4º A concessão de incentivos com base nesta Lei será condicionada:

I - à geração de empregos;

II - à realização de investimentos;

III - à comprovação de regularidade quanto ao cumprimento de:

a) obrigações contratuais junto ao Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A, à Caixa Estadual S/A Agência de Fomento/RS e ao Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul – BRDE;

b) obrigações fiscais e ambientais decorrentes da legislação vigente;

IV - à obtenção de pontuação mínima, a ser estabelecida em regulamento, na avaliação a que se refere o inciso III do artigo 13.

(...)

Art. 13 Compete ao Conselho Diretor:

I - propor a regulamentação do FUNDOPEM/RS;

II - fixar normas específicas visando ao cumprimento das diretrizes previstas nesta Lei;

III - analisar projetos com pedidos protocolados na SEDAI e aprovar o seu enquadramento no FUNDOPEM/RS, para o gozo dos incentivos previstos no artigo 3º, atribuindo-lhes pontuação segundo a avaliação do grau de seu ajustamento aos seguintes parâmetros:

a) geração de empregos;

b) prioridade da região ou do município, segundo a política de desenvolvimento regional;

c) integração em cadeias produtivas estratégicas prioritárias;

d) graus de desenvolvimento tecnológico e de inovação dos processos e produtos;

e) execução das obras civis e fornecimento de máquinas, equipamentos ou serviços, necessários ao empreendimento, por empresas sediadas no Estado;

f) aquisição de insumos e serviços de empresas localizadas no Estado:

g) impactos ambientais positivos, tais como reciclagem de resíduos e uso de fontes energéticas ou de tecnologias limpas, entre outros.

IV - eleger o índice de atualização monetária aplicável, que será o mesmo adotado para atualizar o valor da UIF/RS – Unidade de Incentivo do FUNDOPEM/RS;

V - determinar a taxa de juros;

VI - definir, quando for o caso, a parcela subsidiada dos juros bancários;

VII - definir o prazo de fruição dos incentivos, considerando a Taxa Interna de Retorno (TIR) compatível com o investimento;

VIII - estabelecer os prazos de carência e de amortização do financiamento;

IX - fixar o percentual da parcela mensal financiável, segundo o enquadramento referido no inciso III;

X - aprovar as garantias oferecidas pela empresa incentivada;

XI - estabelecer os abatimentos concedidos para os pagamentos pontuais das parcelas de amortização do financiamento de projeto aprovado pelo INTEGRAR/RS, conforme o artigo 6º, inciso II;

XII - normatizar os procedimentos a adotar nos casos de vencimento antecipado do financiamento, conforme disposto no artigo 9º;

XIII - criar, dentro dos limites da presente Lei, programas especiais, regionais ou setoriais, com características peculiares quanto a requisitos e incentivos;

XIV - estabelecer as condições para a concessão do incentivo previsto no parágrafo primeiro do artigo 3º;

XV - aprovar o indicador de desenvolvimento sócioeconômico regional previstos no artigo 6, inciso I.

§ 1º Nas hipóteses elencadas nos incisos II a XV deste artigo, o Conselho Diretor deliberará por meio de resoluções normativas, que serão publicadas na imprensa oficial.

§ 2º As concessões e as revogações de incentivos serão implementadas mediante decreto do Poder Executivo.

§ 3º Para a operacionalização do FUNDOPEM/RS, será utilizada a estrutura da Secretaria do Desenvolvimento e dos Assuntos Internacionais, com a assessoria técnica da Caixa Estadual S/A Agência de Fomento/RS e dos demais órgãos da Administração Direta e Indireta.

(...)

Art. 17 Ficam mantidos todos os efeitos e condições decorrentes da Lei nº 11.028, de 10 de novembro de 1997, e alterações, para os empreendimentos com decreto de concessão, bem como para aqueles com incentivos requeridos por carta consulta protocolada no SEADAP/SEDAI, na vigência da referida Lei, que venham a ser concedidos por decreto.

(...).”

Como visto do dispositivo transcrito, o objetivo primordial do FUNDOPEM/RS permaneceu sendo a geração de empregos, dada a possibilidade legal de conferir o benefício à empresa para, inclusive, financiar capital de giro, **mesmo na hipótese da falta de realização de investimentos, desde que observado o efetivo incremento de empregos.**

Observe-se que a nova lei dispôs, expressamente, a manutenção de todos os efeitos e condições decorrentes da lei anterior para os empreendimentos com decreto de concessão já emitido, como é o caso da autuada.

Em regulamentação à referida Lei nº 11.916, de 2003, foi publicado o Decreto nº 42.360, de 25 de julho de 2003, nos seguintes termos:

“DO FUNDO OPERAÇÃO EMPRESA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL FUNDOPEM/RS

Art. 2º - O Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul - FUNDOPEM/RS, objetiva incentivar investimentos em empreendimentos industriais e agroindustriais e em centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico que visem ao desenvolvimento socioeconômico integrado e sustentável do Estado.

DAS DIRETRIZES

Art. 3º - São diretrizes fundamentais do FUNDOPEM/RS estimular e apoiar empreendimentos que promovam no Estado do Rio Grande do Sul:

I - a descentralização estratégica da produção industrial e a redução de desigualdades regionais;

II - o desenvolvimento do parque industrial e agroindustrial, considerando-se os arranjos produtivos locais;

III - a competitividade e a ampliação da atividade industrial e agroindustrial;

IV - a geração significativa de empregos;

V - o desenvolvimento ou a incorporação de avanços tecnológicos e de inovações de processos e produtos;

VI - o respeito ao meio ambiente;

VII - a complementação das cadeias produtivas da economia estadual.

(...)

DAS CONDIÇÕES PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS

Art. 6º - A concessão dos incentivos previstos no artigo anterior será condicionada:

I - à geração de empregos;

II - à realização de investimentos;

III - à comprovação de regularidade quanto ao cumprimento de:

a) obrigações contratuais junto ao Banco do Estado do Rio Grande do Sul S/A, à Caixa Estadual S/A - Agência de Fomento/RS e ao Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul - BRDE;

b) obrigações fiscais e ambientais decorrentes da legislação vigente;

IV - à obtenção de um mínimo de 1/3 (um terço) dos pontos possíveis na avaliação procedida segundo a tabela específica, a ser elaborada de acordo com os parâmetros previstos no inciso III, do art. 17, que será instituída por Resolução Normativa do Conselho Diretor.

§ 1º No ato do protocolo da cartaconsulta as exigências referidas no inciso III, poderão ser atendidas mediante a apresentação, pela requerente:

a) de declaração, sob as penas da lei, de que atende as condições previstas no referido inciso; e

b) de cópia do protocolo de solicitação de licenciamento junto ao órgão ambiental competente, quando a empresa ainda não detiver licença ambiental em vigor.

§ 2º Caso se comprove, no decorrer do processo de análise da concessão do benefício, o não atendimento a quaisquer das condições previstas no inciso III deste artigo, o processo será arquivado no âmbito da Coordenadoria-Adjunta do Sistema Estadual de Atração e Desenvolvimento de Atividades Produtivas - SEADAP, na Secretaria de Desenvolvimento e Assuntos Internacionais - SEDAI.

§ 3º Constatada, após a homologação do incentivo, a perda da condição de regularidade prevista no inciso III deste artigo, em decorrência de decisão judicial transitada em julgado, ou caso se verifique ter a beneficiária prestado declaração falsa quando do protocolo da carta-consulta, a empresa terá cancelada a fruição do benefício, devendo devolver, nas condições previstas no § 1º do art. 13 deste Decreto, os valores que já tiver recebido, sem prejuízo das demais cominações legais.

(...).

Art. 9º Os parâmetros do financiamento concedido à empresa pelo FUNDOPEM/RS, respeitados os limites previstos nos incisos II a V do art. 7º, serão os constantes nas tabelas aprovadas em Resolução Normativa do Conselho Diretor, observado ainda o que segue:

I - a parcela mensal do financiamento não poderá exceder 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS incremental gerado, no mesmo mês, pelo respectivo empreendimento incentivado;

II - o montante do financiamento não poderá exceder ao valor total do ICMS incremental pertencente ao Estado, gerado pelo respectivo empreendimento incentivado, montante e valor esses atualizados monetariamente pela Unidade de Incentivo do FUNDOPEM/RSUIF/RS, definida no parágrafo único do art. 33, deste Decreto;

III - o cálculo do incentivo mensal incluirá uma parcela referente ao parâmetro “geração de empregos”, previsto no art. 17, III, “a”, ajustável em função do número de empregos incrementais efetivamente gerados no mês, em comparação com o número considerado na avaliação técnica do projeto para a respectiva pontuação, de acordo com o estabelecido na Resolução Normativa do Conselho Diretor que instituir a tabela específica referida no inciso IV do art. 6º;

IV - com exceção do financiamento para capital de giro previsto no § 1º, do art. 5º, o total do financiamento concedido à empresa incentivada terá como limite o montante do custo do investimento fixo, realizado a partir da data do protocolo da carta-consulta e registrado contabilmente como ativo imobilizado, excluídos os veículos automotores não relacionados diretamente ao processo produtivo e terrenos.

§ 1º - As bases para a determinação do faturamento bruto e do ICMS incrementais, serão as médias aritméticas dos respectivos valores, apurados nos 12 (doze) meses antecedentes ao mês anterior ao do protocolo da carta-consulta de solicitação de enquadramento do projeto no FUNDOPEM/RS.

§ 2º - Caberá ao Departamento da Receita Pública Estadual, da Secretaria da Fazenda SEFAZ, propor os critérios para apuração das bases e do faturamento bruto e ICMS incrementais, mensais, referidos no parágrafo anterior, para fins de regulamentação pelo Conselho Diretor.

§ 3º - O valor dos equipamentos usados, incluído na determinação do limite do financiamento do projeto, não poderá exceder a 30% (trinta por cento) do montante do custo do investimento fixo, referido no inciso IV, salvo casos considerados de excepcional interesse do Estado e por deliberação do Conselho Diretor.

§ 4º - Os valores orçados e efetivos dos investimentos fixos, bem como os valores das bases médias do ICMS e do faturamento bruto, referidos neste artigo, serão expressos em UIF/RS.

§ 5º - Os juros apropriados durante o período de carência serão capitalizados e exigíveis juntamente com as parcelas de amortização do financiamento.

§ 6º - As parcelas de financiamento serão liberadas às empresas incentivadas na forma definida em Lei.

§ 7º - A amortização do financiamento dar-se-á em parcelas mensais e sucessivas.

§ 8º - Resolução Normativa do Conselho Diretor definirá as condições para a liquidação antecipada do financiamento.

(...)

Art. 17 - Compete ao Conselho Diretor:

I - propor a regulamentação do FUNDOPEM/RS;

II - fixar normas específicas visando ao cumprimento das diretrizes previstas na Lei nº 11.916, de 02 de junho de 2003;

III - analisar projetos com pedidos protocolados na SEDAI e aprovar o seu enquadramento no FUNDOPEM/RS, para o gozo dos incentivos previstos no art. 5º deste Decreto, atribuindo-lhes pontuação segundo a avaliação do grau de seu ajustamento aos seguintes parâmetros:

a) geração de empregos;

b) prioridade da região ou do município, segundo a política de desenvolvimento regional;

c) integração em cadeias produtivas estratégicas prioritárias;

d) graus de desenvolvimento tecnológico e de inovação dos processos e produtos;

e) execução das obras civis e fornecimento de máquinas, equipamentos ou serviços, necessários ao empreendimento, por empresas sediadas no Estado;

f) aquisição de insumos e serviços de empresas localizadas no Estado;

g) impactos ambientais positivos, tais como reciclagem de resíduos e uso de fontes energéticas ou de tecnologias limpas, entre outros.

IV - eleger o índice de atualização monetária aplicável aos financiamentos, que será o mesmo adotado para atualizar o valor da Unidade de Incentivo do FUNDOPEM/RS UIF/ RS;

V - determinar a taxa de juros;

VI - definir, quando for o caso, a parcela subsidiada dos juros bancários;

VII - definir o prazo de fruição dos incentivos, considerando a Taxa Interna de Retorno (TIR) compatível com o investimento;

VIII - estabelecer os prazos de carência e de amortização do financiamento;

IX - fixar o percentual da parcela mensal financiável, segundo o enquadramento referido no inciso III;

X - aprovar as garantias oferecidas pela empresa incentivada;

XI - estabelecer os abatimentos concedidos para os pagamentos pontuais das parcelas de amortização do financiamento de projeto aprovado no INTEGRAR/RS;

XII - normatizar os procedimentos a adotar nos casos de vencimento antecipado do financiamento;

XIII - criar, dentro dos limites da Lei nº 11.916, de 02 de junho de 2003, programas especiais, regionais ou setoriais, com características peculiares quanto a requisitos e incentivos;

XIV - estabelecer condições para a concessão do incentivo prevista no § 1º do art. 5º deste Decreto;

XV - aprovar o indicador de desenvolvimento sócio-econômico previsto no art. 11 deste Decreto

§ 1º - Nas hipóteses elencadas nos incisos II a XV deste artigo, o Conselho Diretor deliberará por meio de Resoluções Normativas, que serão publicadas na imprensa oficial.

§ 2º - Para os fins da letra “f” do inciso III deste artigo, consideram-se como insumos as matérias-primas, os materiais de embalagens e os materiais secundários, e, como serviços, aqueles terceirizados no processo produtivo.

(...).

Art. 35 Ficam mantidos todos os efeitos e condições decorrentes da LEI Nº 11.028, de 10 de novembro de 1997, e alterações, para os empreendimentos com Decreto de concessão, bem como para aqueles com incentivos requeridos por carta consulta protocolada na SEDAI, na vigência da referida Lei, que venham a ser concedidos por Decreto.

.....

(...)”.

Como já enfatizado, com a Lei nº 11.916, de 2003, manteve-se o mesmo alinhamento anterior, de que, por meio do programa, podem ser concedidos benefícios em função da manutenção da atividade industrial, visando à geração de empregos, fator o qual influencia, inclusive, o cálculo do incentivo mensal, conforme expressamente preconizado no art. 9º, III, do Decreto nº 42.360, de 2003.

Conforme resumido no relatório fiscal, o Governo do Estado do Rio Grande do Sul firmou com a empresa Pirelli, através dos Protocolos de Intenção (de 14/11/97 e 20/08/2000), Carta Consulta, Resoluções (nºs 29/98, 48/2000, 52/2004, 05/2006) e Decreto Estadual do RS (nº 38.222/98), a concessão do incentivo fiscal de que trata o FUNDOPEM –Nosso Emprego/RS.

O contrato homologado estabelece os critérios específicos de cálculo do incentivo (incremento de empregos, arrecadação de ICMS, prazo de fruição), não tendo sido fixada qualquer destinação da verba incentivada para investimento específico, condicionando apenas a realização do investimento de no mínimo 80% do valor do projeto aprovado.

O Decreto Estadual nº 38.222 (RS), de 18 de fevereiro de 1998, que **concedeu o benefício à autuada, portanto, na vigência da Lei nº 11.028, de 1997, e dos Decretos nºs 36.264, de 1995, e 37.373, de 1997**, tem a seguinte redação:

“Art. 1º Fica concedido à empresa PIRELLI PNEUS S/A, (...), o incentivo financeiro previsto no artigo 2º, da Resolução Normativa nº 40/97 FUNDOPEM/ RS, e alterações.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.”

Consoante se observa da concessão do benefício, importante verificar o teor da Resolução Normativa nº 40/97. O art. 2º da Resolução Normativa citada condiciona o incentivo à comprovação da ampliação efetiva de empregos e ao incremento real de ICMS. O art. 3º da norma fixa critérios de cálculo do incentivo financeiro, levando em conta, o incremento de empregos, o aumento de arrecadação do ICMS e o tamanho e a localização do município sede do empreendimento industrial.

Do exposto, de se concluir que o negócio entabulado entre o Estado do Rio Grande do Sul e o impugnante, no âmbito do FUNDOPEM – Nosso Emprego/RS, contempla subvenção corrente, consubstanciada em auxílio financeiro concedido pelo Estado tendo em vista o interesse público de manutenção e geração de empregos.

De fato, a Resolução nº 52/2004, trazida pela impugnante, demonstra, para fins de homologação de investimento repactuado, a verificação, pelo Conselho Diretor do FUNDOPEM, do cumprimento da meta estipulada acerca da geração de novos postos de trabalho. Confira-se:

Art. 5º: - Com relação a meta prevista no instrumento de repactuação do projeto incentivado com o Governo do Estado, firmado em 24.08.2000, de 657 novos empregos até 2006, além da base original de 1.024 empregos diretos, perfazendo um total repactuado de 1.681 postos de trabalhos, a empresa comprovou, na data base de agosto/2004, a existência de 1.443 postos de trabalho direto, correspondente a 64% do total de empregos diretos previstos.

§ único – Para a complementação da meta de empregos do projeto repactuado, a que se refere o caput deste artigo, o Conselho Diretor do FUNDOPEM/RS autoriza que sejam computados, para fins de comprovação de geração de empregos diretos, os indiretos com dedicação exclusiva à PIRELLI, gerados na unidade industrial de Gravataí/RS a partir da protocolização da carta-consulta na SEDAI, constante do processo administrativo nº 002095.1600/97.9, originados através de empresas terceirizadas.

Admitir que a pessoa jurídica de direito público, ao conceder isenção ou redução de impostos em favor de uma empresa para que ela realize operações em seu território, sempre tem a intenção de atrair investimentos, dispensaria a análise dos atos concessivos do benefício, e exigiria, tão só, a prova de que a beneficiária tinha a intenção de realizar ou realizou algum investimento. Contudo, desvincular o investimento realizado da exigência do subvencionador simplesmente anula a possibilidade de se cogitar de outro tipo de subvenção que não para investimento, pois basta qualquer ação ou intenção do subvencionado, independentemente de sua motivação, evidenciando que investimento houve, para afirmar que o benefício fiscal teria a natureza de subvenção para investimento, e assim afastar sua tributação.

Não faço reparos ao decidido em primeira instância. Com efeito, a lei estadual que regula o FUNDOPEM/RS estabelece diretrizes e objetivos variados, entre os quais se incluem, é verdade, investimentos, mas não diretamente vinculados aos incentivos. Os investimentos aparecem como uma das ferramentas (mas não a única) que poderão auxiliar na geração de empregos, mas podem até mesmo ser dispensados, a teor do art. 3º, § 1º, da Lei estadual nº 11.916/2003. O Decreto nº 42.360/2003, que regulamentou a lei mencionada, não foge a essa linha, estando sempre o benefício atrelado à ampliação efetiva de empregos e ao incremento real do ICMS.

A recorrente menciona documentos específicos relacionados ao benefício, e reclama que não teriam sido apreciados corretamente em primeira instância. São eles:

- Protocolo de Intenções (fls. 2208/2211, 2212/2215)
- Carta-Consulta (fls. 2216/2223)
- Relatório de Análise FUNDOPEM/RS (fls. 2224/2258)
- Resolução nº 52/2004 (a decisão recorrida teria analisado somente algumas partes, ver fl. 2708) (fls. 2259/2260)
- Fotos

Ao contrário do que alega a recorrente, no entanto, tais documentos foram sim apreciados pelo acórdão recorrido, como visto no excerto acima transcrito, embora não conduzindo a conclusões que lhe pudessem ser favoráveis.

O Protocolo de Intenções, já a partir de seu título, estabelece intenções e compromissos das partes (Pirelli e Governo do RS). Embora se mencione, entre os compromissos assumidos pela empresa, a ampliação de unidade produtiva, os investimentos fixos não aparecem diretamente vinculados ao benefício, mas como mero fator limitante. O incentivo se baseia no incremento do ICMS.

A Carta-Consulta deixa claro que o investimento de ampliação da unidade produtiva é a ferramenta, o meio que será empregado para o incremento de pessoal e do recolhimento do ICMS, este sim o objetivo principal a ser alcançado.

O Relatório de Análise FUNDOPEM/RS mantém essa linha, sendo os investimentos sempre analisados em função de sua capacidade de geração de empregos e aumento da arrecadação. Mais uma vez os investimentos não se relacionam diretamente aos benefícios a ser concedidos e são tidos como ferramentas e fator limitante.

Finalmente, a Resolução nº 52/2004, ato do Conselho Diretor do FUNDOPEM/RS que homologou o benefício fiscal concedido à interessada, não discrepa de todo o visto até aqui. Não obstante homologue o valor do investimento fixo comprovado (71% do montante orçado, art. 4º), deixa claro que tal homologação é para fins do limite do benefício então concedido. O crédito do ICMS é calculado com base no incremento do faturamento e da arrecadação do ICMS.

Relevante observar, ao final, que não se discute aqui se a recorrente fez ou não investimentos. A questão é que, diante da legislação analisada, resta clara a falta de vinculação específica entre o incentivo fiscal concedido pelo governo estadual e os investimentos realizados. A intenção demonstrada pelo ente público era todo o tempo de criar postos de trabalho e incrementar a arrecadação do tributo estadual. Os investimentos sempre estiveram como aspecto acessório e instrumental para a intenção do órgão público, não se vinculando diretamente aos benefícios fiscais.

Desta forma, e retomando as conclusões do Parecer CST nº 112/1978, de se constatar que não se encontra presente a intenção específica do subvencionador de destinação para investimentos, pelo que as subvenções recebidas pela interessada não podem se classificar como subvenções para investimentos. Correta, assim, a decisão de primeira instância que manteve o lançamento, quanto a este aspecto.

Na sequência, a recorrente questiona a aplicação de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês

subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9.430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação de juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal,

incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Em conclusão, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

Inobstante o bem fundamentado entendimento do Relator, a turma por maioria divergiu do entendimento adotado para posicionar-se no sentido que passo a esclarecer.

Há de se considerar a conclusão do Relator de que a regulamentação estadual do FUNDOPEM/RS tenha estabelecido diversos objetivos, dentre eles o investimento.

Contudo, incabível a conclusão que o investimento realizado pela recorrente era desvinculado aos incentivos previstos na legislação estadual, merecendo melhor análise da situação fática para reconhecimento de sua natureza como subvenção para investimento.

Como bem constatou a decisão da DRJ, enfatizada no voto do nobre relator, a recorrente foi beneficiada pelo Decreto Estadual n.º 38.222/1998 (RS) na vigência da Lei Estadual n.º 11.028/1997 (RS), a qual, mesmo revogada posteriormente pela Lei Estadual n.º 11.916/03 (RS), teve seus efeitos e benefícios mantidos aos empreendimentos que já tinham concessão em seu favor, como neste caso.

Logo, é inaplicável no presente caso a Lei Estadual n.º 11.916/03 (RS), pois o art. 17, desta mesma lei, prescreveu o seguinte:

Art. 17. Ficam mantidos todos os efeitos e condições decorrentes da Lei nº 11.028, de 10 de novembro de 1997, e alterações, para os empreendimentos com decreto de concessão, bem como para aqueles com incentivos requeridos por carta consulta protocolada no SEADAP/SEDAI, na vigência da referida Lei, que venham a ser concedidos por decreto.

Neste sentido, importa analisar alguns artigos da Lei Estadual n.º 11.028/1997 (RS) relevantes para a maior clareza do presente caso.

O art. 1º da Lei Estadual n.º 11.028/1997 (RS) expressamente consigna que o objetivo primordial do FUNDOPEM/RS é subsidiar investimentos nos empreendimentos industriais visando o desenvolvimento econômico do Estado, *in verbis*:

Art. 1º - Fica instituído o Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul - FUNDOPEM/RS, que tem como objetivo financiar e subsidiar investimentos em empreendimentos industriais que visem ao desenvolvimento sócio-econômico integrado do Estado.

Para tanto, o parágrafo único, ainda do art. 1º, fixa as diretrizes fundamentais do programa de benefícios, assentando o seguinte:

Parágrafo único - São diretrizes fundamentais do FUNDOPEM/RS estimular e apoiar empreendimentos que promovam:

I - a descentralização da produção industrial;

II - a manutenção e ampliação da atividade industrial;

III - a geração significativa de empregos diretos e indiretos;

IV - a incorporação de avanços tecnológicos do processo ou do produto;

V - a parceria com o Estado na área social e da educação pública;

VI - a melhoria na qualidade do meio ambiente; e

VII - atividades empresariais que visem à produção de bens e serviços destinados à satisfação das necessidades de consumo da população de baixa renda.

Posteriormente, o art. 3º da legislação estadual em análise determina para qual finalidade deverão ser utilizados os recursos advindos do FUNDOPEM/RS, nos seguintes termos:

Art. 3º - Os recursos do FUNDOPEM/RS serão utilizados:

I - para financiar a instalação, ampliação, modernização, realocação ou reativação de plantas industriais;

II - para subsidiar juros incidentes nas operações de crédito vinculadas a empreendimentos industriais e agropecuários; e

III - para a cobertura do risco nos financiamentos de longo prazo concedidos pelas entidades do Sistema Financeiro Estadual, hoje integrado pelo BANRISUL, BRDE-RS e Caixa Estadual S.A. - Agência de Desenvolvimento;

IV - para financiar a capitalização de empresas emergentes na área de alta tecnologia por investidores deste Estado.

§ 1º - As parcelas de financiamento ou de subsídio serão liberadas às empresas beneficiárias na forma de crédito em conta corrente bancária ou apropriação de crédito fiscal presumido.

§ 2º - O subsídio previsto no inciso II, para operações de crédito vinculadas a empreendimentos agropecuários, fica restrito aos produtores rurais possuidores, a qualquer título, de área de terra não superior a 4 (quatro) módulos rurais.

Desta maneira, nota-se que a legislação estadual é genérica e bem abrangente, prevendo várias hipóteses tanto de subvenção de custeio como de investimento, buscando incentivar o crescimento e a ampliação industrial do estado.

Por isto, dadas as diversas hipóteses de subvenção pela legislação estadual, de naturezas distintas, há de fazer a análise mais demorada da situação fática destes autos para verificar qual a natureza da subvenção aproveitada pela recorrente, se de custeio ou de investimento.

Nos termos do Parecer Normativo CST n.º 112/1978, transcrito parcialmente pelo distinto relator em seu voto, restou consolidado que a subvenção para investimento pode se dar mediante a isenção ou redução de impostos e tem por fim fomentar a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, merecendo o seguinte destaque mais uma vez:

2.11 – (...) 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.

Ressalta-se, ainda, a conclusão do distinto Parecer nos seguintes termos:

7.1 – (...) 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.

Portanto, uma vez demonstrada a intenção do subvencionador em destinar o benefício para o investimento e comprovado sua efetiva aplicação na expansão do empreendimento econômico, o qual tenha por titular o próprio beneficiário, caracterizada estará a subvenção para investimento.

Analisando os documentos específicos quanto ao benefício em questão (fls. 2.208/2.260), levando em consideração os requisitos acima expostos para verificar sua natureza, tenho que restou comprovado tratar-se de subvenção para investimento para expansão dos empreendimentos da recorrente.

Isto pois, primeiramente, verifica-se que o Protocolo de Intenções (fls. 2.208/2.211) celebrado entre a recorrente e o estado do Rio Grande do Sul expressamente consigna a intenção deste, como subvencionador, em beneficiar a recorrente para que esta amplie seu empreendimento industrial conforme projeto específico de investimento, nos termos que seguem:

(...) considerando a intenção e o interesse da Pirelli Pneus S.A., em ampliar suas atividades locais, mediante projeto específico de investimentos, destinado à produção de pneus (...)

RESOLVEM firmar o presente PROTOCOLO DE INTENÇÕES, fixando os pressupostos básicos e necessários a nortear as ações relativas ao desenvolvimento e implementação do projeto, na forma seguinte: (...)

Do excerto acima se extrai claramente a intenção do estado do Rio Grande do Sul de subvencionar a empresa recorrente exclusivamente para realização de investimento e ampliação das atividades industriais desta, o que fica ainda mais claro em sua cláusula II, item 1, pelo qual a empresa se compromete em ampliar sua unidade industrial de Gravataí/RS, como se destaca:

II - A Empresa Pirelli Pneus S.A. compromete-se:

I – a ampliar as atividades produtivas da unidade industrial de Gravataí/RS, com a capacidade de processamento de aproximadamente trinta e cinco mil toneladas/ano (35.000 t/a) para comercialização no mercado interno e externo e com um investimento aproximado de US\$ 170.000.000 (cento e setenta milhões de dólares norte-americanos) (...)

A intenção do estado do Rio Grande do Sul e da recorrente para investimento na ampliação de seu empreendimento industrial evidencia-se, também, através do segundo Protocolo de Intenções assinado entre as partes (fls. 516/519), o qual regula em seu item 2 o seguinte:

(...) 2. A EMPRESA compromete-se a ampliar as atividades produtivas da sua unidade industrial de Gravataí, com capacidade de processamento de aproximadamente trinta e cinco mil toneladas/ano (35.000 t/a) para comercialização no mercado interno e externo e com um investimento aproximado de 31.151.000 UIFs (Unidades de Incentivo de FUNDOPEM), sendo incentivado pelo Estado os investimentos fixos (...).

Ademais, importa observar que o primeiro Protocolo de Intenções (fls. 2.208/2.211) supramencionado está vinculado ao “*projeto específico de investimentos*”, o qual se encontra às fls. 505/515 destes autos e demonstra de maneira incontroversa os investimentos fixos que foram comprovadamente realizados pela recorrente para aproveitamento da subvenção, destacando-se as informações abaixo (fls. 505):

Projeto Gravataí – Investimentos (R\$ x 1000)									
Descrição	Origem	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Total
<u>Investimentos Fixos</u>									
Obras Cíveis	N	0	3570	13200	10240	12000	0	0	39010
Equipamentos Nacionais	N	962	6715	9020	8444	7368	15445	4541	52495
Equipamentos Importados	I	302	9457	9437	11462	12056	9470	2040	54224
Instalações e Melhoramentos Técnicos	N	4475	2593	2903	3881	5830	6019	3080	28781
<u>Total Investimentos Fixos</u>		5739	22335	34360	34027	37254	30934	9661	174510

A comprovação da realização destes investimentos na ampliação do empreendimento da recorrente encontra-se indiscutivelmente demonstrada através do Relatório de Análise FUNDOPEM/RS (fls. 555/589), em especial através dos seus itens 2 (fls. 561) e 3 (fls. 565 e seguintes).

Sobre tal documento, ressalto que se trata de relatório oficial emitido pelo próprio estado do Rio Grande do Sul, ou seja, as informações representam a realidade de como ocorreram os fatos.

Refazendo a análise do Relatório de Análise FUNDOPEM/RS (fls. 555/589), no tópico *Fruição do incentivo pela PIRELLI* (fls. 563), nota-se que o aproveitamento do benefício está vinculado à comprovação dos investimentos quando declara que “(...) O referido crédito fiscal tem sua fruição limitada a 10 anos e ao valor do investimento (...)”.

A vinculação do benefício à comprovação do investimento resta cabalmente confirmada através do tópico do Relatório denominado *Comprovação Financeira*, onde se observa a necessidade de comprovação dos investimentos e aprovação desta pelo órgão responsável (SEADAP), como se destaca (fls. 563/564):

COMPROVAÇÃO FINANCEIRA

- *Comprovações de investimentos já processadas e aditivadas pelo SEADAP*

Valor Limite Global do Incentivo: 13.023.000 UIF/RS (50% do investimento fixo total do projeto)

Valor Total da 1ª Comprovação Processada e Aceita pelo SEADAP: R\$ 13.729.047,70 UIF/RS (A)

Valor Liberado 1º Aditivo em 27/12/2002: 6.864.523,85 UIF/RS (até novembro de 2002 – 50% do montantes fixos aceitos pelo SEADAP)

- *Comprovações em processamento no SEADAP*

Comprovação em 30/04/2003 – ref. Dezembro/2002

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

Autenticado digitalmente em 26/09/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Ass

inado digitalmente em 29/09/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA

Impresso em 01/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2) Equipamentos: 189.268,26 UIF/RS

3) Instalações: 49.644,12 UIF/RS

- Comprovação em 21/08/2003 – ref. Janeiro a Junho/2003

1) Obras Civis: 15.992,54 UIF/RS

2) Equipamentos: 626.535,84 UIF/RS

3) Instalações: 102.004,20 UIF/RS

(...)

Resumo das comprovações em processamento no SEADAP

Dezembro/2002 – 246.327,98 UIF/RS

Janeiro/Junho/2003 – 744.532,58 UIF/RS

Julho/Dezembro/2003 – 1.532.121,77 UIF/RS

Janeiro/Junho/2004 – 1.115.529,22 UIF/RS

Julho e Agosto/2004 – 473.809,95 UIF/RS

Total – 4.112.321,6 UIF/RS (B)

- Calandra em 'z' transferida de São Paulo: 536.657,16 UIF/RS
(C) – valor orçado pela empresa.

- Total geral das comprovações apresentadas (A+B+C):
18.378.026,46.

Portanto, ficaram comprovadas através dos documentos apresentados pela recorrente as peculiaridades que caracterizam como subvenção para investimento os benefícios aproveitados por esta, uma vez que, em consonância com o Parecer CST n.º 112/78, restou evidente *i)* a intenção do estado do Rio Grande do Sul de destinar os recursos para ampliação do empreendimento industrial da recorrente, bem como *ii)* a comprovação pela recorrente da aplicação do recurso a esta finalidade, condição esta vinculada a possibilidade de aproveitamento do benefício.

Muito embora possa parecer em alguns momentos que a finalidade da subvenção dada a recorrente era o aumento de empregos, tal circunstância por si só não é suficiente para que se classifique o benefício como subvenção para custeio, pois demonstrado que os recursos deveriam ser necessariamente investidos em infraestrutura, ou seja, expansão do empreendimento econômico da recorrente.

Em outras palavras, os recursos advindos da subvenção estatal não foram de forma alguma utilizados para cobrir os custos da folha de empregados da recorrente, ou quaisquer outros custos, mas foram aplicados para o cumprimento do projeto de ampliação da planta industrial da recorrente, o que consequentemente, de forma indireta, refletiria na criação de novos postos de trabalhos, como qualquer investimento de ampliação.

Processo nº 10805.721983/2012-51
Acórdão n.º **1302-001.497**

S1-C3T2
Fl. 2.833

Acaso não houvesse a comprovação das despesas no cumprimento do projeto para ampliação do empreendimento industrial da recorrente, não poderia a empresa usufruir do benefício estatal.

Desta maneira, não há dúvida que a subvenção estatal, no presente caso, tem natureza de subvenção para investimento e, então, não deve sofrer a tributação efetuada através do auto de infração combatido.

Assim, por estas razões, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário correspondente à exclusão do crédito presumido do ICMS na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Redator Designado