



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

Processo nº 10903.720017/2015-51
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.442 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 25 de julho de 2017
Assunto SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO
Recorrente POSITIVO INFORMATICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro, Evandro Correa Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1218 a 1330) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/PR (fls. 1147 a 1212) que manteve integralmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte (fls. 45 a 53), rejeitando os termos da Impugnação apresentada (fls. 984 a 1140).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2012, acompanhadas de multa de ofício (75%), lançadas em face da empresa POSITIVO INFORMATICA S/A, em razão de exclusões promovidas das bases tributáveis, sob a rubrica de *subvenções de investimento*.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume à constatação pela Fiscalização de que os valores considerados pelo Contribuinte como subvenção de investimento, referentes a créditos presumidos de ICMS, concedidos pelo Estado do Paraná através do Decreto Estadual nº 1922/2011, não se tratam de *subvenção* e, ainda que se tratasse, teria natureza de *subvenção de custeio*.

O TVF faz longa explanação sobre os conceitos de *subvenção*, *subvenção de custeio* e *subvenção de investimento*, analisando as legislações financeira, tributária e contábil. Também faz uma análise normativa do *benefício* percebido pela Recorrente, inclusive à luz da legislação do IPI, questionando também o gozo desse em face do NCM de algumas das mercadorias comercializadas.

A Fiscalização também se opõe à destinação dada pela Companhia ao numerário recebido, demonstrando ter sido empregada de maneira diversa àquela adequada e *permitida* à subvenção de investimento, dedutível das bases tributáveis, inclusive com a utilização de tais valores para a distribuição efetiva de dividendos.

Cientificado da Autuação, o Contribuinte ofereceu Impugnação, com longo arrazoado e devidamente instruída (fls 984 a 1140), em suma, abordando inicialmente a natureza e cenário jurídico dos incentivos fiscais estaduais, passando à demonstração da distinção jurídica de subvenção de custeio e subvenção de investimento. Em seguida, aborda o tratamento fiscal dado às subvenções de investimento e analisa as características da subvenção

efetivamente recebida pelo Estado do Paraná, pugnando pela lisura da sua exclusão das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Ainda acrescenta não ser necessária a aplicação do benefício em bens do ativo intangível e imobilizado, a impossibilidade de vinculação entre as legislação do ICMS e do IPI, e esclarece a adequação da aplicação dos recursos recebidos (inclusive entre 2005 e 2014).

Por bem detalhadamente descrever e especificar os termos da Impugnação apresentada, passa-se a reproduzir trecho do preciso relatório da DRJ *a quo*:

a) (...) "é certo que os incentivos concedidos pelos Estados, com o intuito de atrair empreendimentos para o seu domínio não possuem outra natureza senão a de INVESTIMENTO.";

b) Frise-se: no Brasil, um país de grandes extensões, os Estados têm sentido a necessidade de se socorrerem de mecanismos de isenção ou redução fiscal para atrair e induzir que empresas se estabeleçam e se desenvolvam em sua região.;

c) Daí porque, as unidades federativas abrem mão de parcela de sua arrecadação fiscal, acabando por subvencionar seus contribuintes, com o evidente objetivo de impulsionar que empresas de certos setores se estabeleçam ou ampliem seus investimentos em suas jurisdições.;(destaques no original)

d) Contudo, independentemente das contrapartidas estabelecidas, é claro que os Estados, ao instituírem um incentivo fiscal para certo segmento, buscam atrair investimentos dessa área para suas regiões, desenvolvendo-as e diversificando-as economicamente.;(destaques no original)

e) Conforme a CSRF, no Acórdão nº 9101-00.566:

*"De fato, a restituição do ICMS, aqui tratada, tem como **contrapartida** gastos com benefícios sociais aos empregados (alimentação, saúde, lazer, transporte etc), concessão de descontos em operações de vendas, abertura de vagas destinadas ao emprego de menores, dentre outras. (...) **Mas isso não quer dizer que os recursos** vertidos do Poder Público destinam-se obrigatoriamente ao pagamento ou custeio destes benefícios sociais. (...) Na verdade, estas exigências constituem INDICADORES do desenvolvimento econômico almejado e atuam como deveres correlatos ao benefício fiscal, diante das necessidades e carências daquele Estado. As exigências legais são a contraprestação do favor fiscal, porém não soa razoável, à luz do referido diploma legal, que os valores restituídos de ICMS sejam automaticamente classificados como subvenção para custeio, pois não se destinam ao pagamento ou recuperação destas despesas. Por outras palavras, tais dispositivos não fixam o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos, mas, ao contrário, apenas especificam as contraprestações que não serão necessariamente suportadas pelos valores*

subvencionados." (1a Turma; J:17/05/2010) (grifo na transcrição da impugnante)

f) Bem definido o contexto em que os Estados oferecem benefícios fiscais buscando atrair investimentos para suas regiões, já é possível tratarmos do cerne do presente processo, qual seja, a natureza do benefício recebido pela Impugnante, o que será realizado conceituando-se os institutos "subvenção para investimento" e "subvenção para custeio", a fim de que não reste dúvida acerca das características necessárias à configuração de cada uma das espécies.;

g) Há subvenções que são conferidas com o claro e único objetivo de auxiliar as empresas a fazerem frente a suas despesas correntes ou a desenvolverem suas operações. Tratam-se das denominadas subvenções para custeio. É típico caso de subvenção dessa natureza, as isenções fiscais concedidas a operações de exportação, vez que seu intuito é de mera desoneração para auxiliar, estimular, que os produtos nacionais sejam competitivos no exterior, não pretendendo dos beneficiários uma conduta ativa de investimento em determinada região.

h) Outro típico caso de subvenção para custeio deu-se quando, diante da seca, seguida de chuvas fortes, entre 2009 e 2010, que provocaram inúmeras perdas aos produtores de cana-de-açúcar nordestinos, o Estado viu-se obrigado a conceder uma subvenção extraordinária³. Não houvesse a subvenção, no caso, diversos produtores do setor quebrariam ou teriam prejuízos tamanhos, prejudicando a produção nacional de cana-de-açúcar.

i) Daí já se vislumbra que o intuito das subvenções para custeio é sempre auxiliar os beneficiários a fazerem frente a seus custos e despesas, para que eles sejam competitivos ou, ainda, não prejudicados por eventuais intempéries ou outros fatores externos.

j) A subvenção para custeio traz em si a característica de intervenção/controle de mercado, tornando produtos competitivos ou evitando a quebra de um setor, mas sem qualquer objetivo imediato de obter um incremento/ desenvolvimento regional ou setorial. Esta, por outro lado, é a característica intrínseca de qualquer subvenção para investimento.

k) Isso porque, ao conceder a subvenção para custeio, o Poder Público tem como objetivo auxiliar o subvencionado em suas despesas comuns e ordinárias, não tendo como objetivo imediato o desenvolvimento regional, esse sim, próprio das subvenções para investimento.

l) No mesmo sentido de sua explanação, a autuada invoca o posicionamento do Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior, no voto exarado no acórdão nº 1101-00.661 (CARF) em que a própria Impugnante figura como sujeito passivo, e que tem como objeto o mesmo crédito presumido de ICMS oferecido pelo Estado do Paraná, mas em relação aos anos-calendários 2005, 2006, 2007 e 2008:

(...)

m) *Conforme o escólio de Bulhões Pedreira, a subvenção para investimentos e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro próprio;*

n) *Assim, para que certa subvenção se configure como subvenção para investimento, inexistiria a necessidade de que esse investimento ocorra por meio das **contrapartidas estabelecidas** pelo legislador, para que a pessoa jurídica faça jus ao benefício;*

o) De fato, a natureza de investimento decorre muito mais da **intenção/objetivo do Poder Público ao concedê-la**, do que de eventual contrapartida estabelecida para o contribuinte fazer jus ao incentivo.

p) *Contrariamente ao entendimento da Autoridade Administrativa, a legislação fiscal não conceitua a subvenção para investimento, e sim estabelece os requisitos necessários para que as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos sejam isentas do IRPJ e da CSLL, conforme dispõe o art. 443 do RIR/99;*

r) *Conforme dispõe o art. 545 do RIR/99, o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude do recebimento de subvenção para investimento não pode ser distribuído aos sócios, devendo ser destinado à conta de reserva de capital da pessoa jurídica, que somente pode ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social e, caso algum dos requisitos não sejam cumpridos, a legislação é clara ao dispor que ocorrerá a perda da isenção;*

s) *O benefício fiscal de crédito presumido de ICMS usufruído pela Impugnante tem previsão no Decreto Estadual nº 1.922/2011, o qual exige como condição:*

I - tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados em portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinada pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

II - realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal nº 8.248/1991, sendo que:

a) percentual não inferior a um por cento de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11 deve ser aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;

b) percentual não inferior a 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) dos investimentos fixados no referido art. 11 deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme disposto no §

5o do art. 9o do Decreto Federal nº 3.800, de 20 de abril de 2001. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 2.224, de 09.08.2011, DOE PR de 09.08.2011, com efeitos a partir de 01.08.2011)

t) *Resta claro, assim, que o benefício a que fez jus a Impugnante durante o período autuado tem como escopo o desenvolvimento do Estado do Paraná, mediante atração de indústrias do setor de informática, que devem, em contrapartida, aplicar em atividades de P&D, mediante convênios com centros ou institutos de pesquisas ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná, ou internamente na pessoa jurídica beneficiada. Dessa forma, vê-se claramente que estamos diante de um clássico modelo de subvenção para investimento, na medida em que evidente a **intenção do legislador** em desenvolver o Estado Paranaense, mediante o incentivo à pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação ou contratação de empregados para desempenharem tais atribuições.*

u) *Vislumbra-se que o d. Fiscal amparou-se no voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no já citado Acórdão nº 1101-00.661. No entanto, o que parece ter passado despercebido pelo Agente Fiscal é que o referido voto **restou vencido ao final do julgamento**, prevalecendo como vencedor o voto exarado pelo Conselheiro Benedito Celso Benicio Júnior que, consoante mencionado alhures, entendeu que o incentivo fiscal que faz jus a Impugnante trata-se de clara subvenção para investimento.*

(...)

v) *Ressalta que a própria Fiscalização observou que a empresa informa em seu sítio de internet o investimento no segmento de Tecnologia Educacional vinculada à Pesquisa e Desenvolvimento;*

x) *A fiscalização, com a finalidade de descaracterizar o benefício da impugnante como subvenção para investimento, alega que a legislação estadual estaria em desconformidade com normas federais, pois amparada em legislação federal revogada;*

y) *De fato, quando sobreveio o Decreto Estadual nº 1.922/2011, o legislador não cuidou de citar a nova regulamentação dada à Lei da Informática/ até porque despcienda tal necessidade, uma vez que as condições do Decreto Estadual nº 1.922/2011 permaneciam as mesmas, inclusive em razão de ter sido devidamente mencionada a Lei da Informática - aplicação dos investimentos requeridos pela legislação do IPI no Estado do Paraná.*

z) (...) o §2º do art. 1o do Decreto Estadual nº 1.922/2011 já fazia clara referência à existência de Processo Produtivo Básico (PPB), de modo que o argumento da Fiscalização não possui meios de prosperar.

aa) *A fiscalização, além de fundar sua posição em voto vencido da Cons. Edeli Bessa, invoca julgado do CARF relativo a benefícios do Ceará e da Bahia (AC nº 1101-001.228) que nenhuma relação têm com o incentivo do Paraná, sobrelevando que distintas regiões têm necessidades diferentes, de modo que, se a natureza da subvenção decorre muito mais da **intenção/objetivo do Poder Público ao concedê-la**, a comparação deixa de ganhar relevo;*

bb) Aduz que para qualquer comparação que pudesse ser feita, necessária seria a análise da legislação de cada um dos incentivos citados, circunstância em que prefere citar julgado do CARF favorável a sua posição, qual seja:

(...)

cc) Com fundamento no julgado citado no item antecedente:

*“dúvida não há acerca da intenção do legislador paranaense de estimular o **desenvolvimento econômico da região**, por meio de atração de empresas, criando-se, por conseguinte, pólo gerador de conhecimento científico e mão de obra qualificada, e, conseqüentemente, maior número de empregos e crescimento regional.”*

dd) Durante a fiscalização, mais precisamente por meio do TIF nº 06, foram requeridos esclarecimentos quanto a 4 (quatro) NCM, que supostamente não estariam contemplados no Decreto Estadual nº 1.922/2011. Sobre tal exigência, esclarece, mais uma vez, que as classificações fiscais em questão foram incluídas no Decreto nº 1.922/2011, parte em 2011 e parte ao longo do ano de 2012, ano calendário ora discutido (Decreto Estadual 3.199/2011 e Decreto Estadual 6.364/2012);

ee) Reafirma a autuada que:

*“a subvenção para investimento não pressupõe necessariamente a aplicação de recursos no ativo imobilizado ou intangível da pessoa jurídica, de modo que ela pode vir a receber **subvenções para investimento**, por exemplo, para o aumento do capital de giro próprio. Isso porque, a transferência de capital pelos Estados aos contribuintes, a título de crédito presumido de ICMS, tem como pressuposto muito mais a intenção do Estado subvencionador em desenvolver a região em que o subvencionado está instalado, contribuindo, por exemplo, para o estoque de capital da empresa, do que para o custeio das suas atividades ou operações.”*

ff) A partir de tal explanação, entende a autuada, restar claro que a Fiscalização não compreendeu e distinguiu as reais características dos institutos tratados, circunstância evidenciada a partir de inúmeros trechos do Termo de Verificação fiscal, em que a autoridade lançadora afirma ser requisito obrigatório para que se denomine uma subvenção como investimento, a aplicação dos valores recebidos no imobilizado e/ou intangível.

gg) A posição da fiscalização, fundada no PN CST n 112/78, é a de que:

"Se não há expansão mediante ampliação de imobilizado e/ou intangível que representem incremento de fluxos de caixa futuros, há, então, meramente, subvenção para custeio." (fls. 22).

hh) O entendimento fiscal não traduz o real sentido das subvenções para investimento, uma vez que os investimentos em expansão e ampliação de empreendimento econômico estão intrínsecos sempre que existente estímulo à expansão e consolidação da atividade econômica,

sem que tal fomento tenha que ser, necessariamente, convertido em investimentos ativáveis, (...)

(...)

ii) Em harmonia com o posicionamento exposto, invoca o Acórdão nº 9101-00.566, da Câmara Superior, do CARF, de 17 de maio de 2010, no mesmo sentido, também seguiu o posicionamento da 5ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao analisar a classificação de subvenções referentes a benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Rio Grande do Sul e da Bahia, entre 2002 e 2005, entendendo que esses incentivos têm a natureza de subvenções para investimento, já que teriam o intuito de colaborar com a expansão econômica desses Estados. Isso porque, consoante já exposto alhures, subvenção para investimento é aquela em que há transferência de capital para o patrimônio do beneficiário, hipótese em que seu capital de giro acaba por ser incrementado, sem que seja necessária vinculação a bens de ativo imobilizado e intangível. Destaca-se, que o desenvolvimento de novos conhecimentos, técnicas e aprimoramento de mão-de-obra não são propriamente a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e sim consequência deste. Ora, em havendo o aumento do capital de giro da Impugnante, esta se torna hábil a investir em P&D, a desenvolver novos produtos e a contratar mão-de-obra, promovendo, assim, o desenvolvimento regional buscado pelo legislador paranaense ao instituir o crédito presumido de ICMS.

*jj) A implantação ou expansão do empreendimento econômico, é oportuno repetir, não necessita ocorrer mediante investimento em ativo imobilizado ou **intangível**. (...) Esse foi o entendimento do Ilustre Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, no já citado voto exarado no acórdão nº 1101-00.661, o qual, ao final do julgamento, prevaleceu sobre o voto da relatora, dando provimento ao Recurso Voluntário da Impugnante. Veja-se importante trecho do referido acórdão:*

(...)

ll) Em sendo irrelevante a destinação imediata e específica dos valores recebidos, resta como único critério de diferenciação das subvenções para custeio e das subvenções para investimento, o objetivo buscado pela entidade pública concedente do benefício (nesse sentido, cita como precedentes do CARF -acórdãos nº 1103-00.555, nº 107-08739 e 101-128.630);

mm) A autoridade lançadora argumenta, com o objetivo de descaracterizar o crédito presumido de ICMS a que faz jus a Impugnante como subvenção para investimento, que este, por ter os mesmos requisitos da legislação do IPI, seria tal qual o último uma recuperação de custo ou, quando muito, uma subvenção para custeio, entretanto, tal comparação não possui qualquer possibilidade de ser realizada, na medida em que os efeitos e os próprios objetivos decorrentes dos benefícios sobre cada um dos tributos considerados são completamente distintos;

nn) Para o IPI, o benefício fiscal visa regular determinado setor de atividade, impulsionando-o, por exemplo, a enfrentar competitivamente os produtos produzidos em outro país, ao passo que para o benefício de

ICMS o objetivo buscado é completamente diferente, qual seja, atrair indústrias para certas regiões, visando desenvolver, investir e consolidar o mercado local com ênfase em pesquisa e desenvolvimento.

oo) Dessa forma, improcedente a tentativa da Fiscalização de comparar os benefícios fiscais de IPI e ICMS, na medida em que os efeitos e os próprios objetivos decorrentes dos benefícios sobre cada um dos tributos comparados são completamente distintos.

pp) Restou demonstrado que o incentivo Paranaense trata de clássica subvenção para investimento, pois conferido para expansão de empreendimentos econômicos, não sendo necessário o emprego direto em ativo imobilizado/intangível para sua configuração como tanto;

rr) Em diversas passagens, o d. AFRFB sustenta que, se a Impugnante não tivesse recebido o benefício discutido, teria apurado prejuízo em diversos anos compreendidos entre 2005 e 2014, o que supostamente indicaria que a real natureza da subvenção recebida pela Impugnante seria para custeio.

(...)

ss) No entanto, não existe na legislação qualquer disposição que afaste a natureza de um benefício como subvenção para investimento se os valores recebidos forem utilizados para absorver prejuízos, pelo contrário, uma vez que o próprio Regulamento do Imposto de Renda prevê referida possibilidade.

tt) Alega que o argumento anterior tem fundamento no art. 443, inc. I, que trata do registro da subvenção para investimentos como reserva de capital e autoriza seu uso para absorver prejuízos.

uu) (...) ainda que se considere a destinação dos valores recebidos a título de subvenção para investimento critério para definição de sua natureza, o que só se admite ad argumentandum tantum, ainda assim não restam dúvidas de que estamos tratando de uma subvenção para investimento, visto que os referidos valores possuem amparo no art. 443 do RIR/99.

vv) A fiscalização alegou que a Impugnante usou parte do lucro formado com o crédito presumido de ICMS para distribuir dividendos, o que descaracterizaria a natureza de subvenção para investimento dos valores usufruídos. Todavia:

(...)

xx) A Impugnante assevera que os valores recebidos a título de subvenção para investimentos utilizados para distribuição de dividendos deixaram de ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

yy) A tributação, como se receita fosse, do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL, ofende frontalmente a imunidade recíproca, forma de expressão do Princípio Federativo (art. 150, VI, da CF/88);

zz) A jurisprudência do E. TRF da 4ª Região e do STJ apresenta precedentes no sentido de que admitir a subvenção, decorrente de

créditos presumidos de ICMS, como base de cálculo para as exações PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, seria o mesmo que admitir a interferência da União na competência tributária privativa dos Estados, limitando a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos, importando em ofensa ao princípio federativo.

aaa) Afirma que a fiscalização, ciente da jurisprudência aplicável, busca justificar a autuação com base em precedente relativo a inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, mas não menciona que se trata de uma opção do contribuinte a tal regime de tributação ou que, neste caso, inexistente renúncia de receita.

Bbb) Por fim, quanto ao exemplo dado pela Fiscalização, referente à possibilidade de um Estado estabelecer uma alíquota de ICMS de 100% e um correspondente crédito presumido de 99%, a Impugnante, em que pese o esforço empreendido, não possui meios para tentar alongar o debate, visto tratar-se de um exemplo que pode se chamar, no mínimo, de absurdo e completamente irreal. Ainda que se admitisse, por amor à argumentação, uma alíquota absurda de 100%, mesmo que qualquer Estado pretendesse fazê-lo, não poderia, pois está restrito aos limites Constitucionais e Resoluções do Senado Federal, restrições estas que tem justamente como objetivo garantir a autonomia dos Entes Federados e a nãoinvasão de competências tributárias uns dos outros.

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 1ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, que julgou totalmente procedente o lançamento, rejeitando os termos da Impugnação apresentada. Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2012 CARF. ACÓRDÃO 1101-00.661. JULGADO CONTRA LEGEM.

DECISÃO SEM FORÇA DE PRECEDENTE.

Ainda que o voto vencedor para o Acórdão nº 1101-00.661, referente aos anos-calendário de 2005 a 2008, tenha por objeto o mesmo benefício fiscal e contribuinte a que se refere o presente processo, tal julgado não pode ser qualificado ou produzir efeitos de precedente, pois seus fundamentos são incompatíveis com as normas legais aplicáveis e até mesmo com a jurisprudência referida como suporte a suas conclusões. A atividade da administração tributária tem natureza plenamente vinculada, inexistindo hipótese de formação de precedentes contra legem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS.

Como regra geral, as Subvenções para Investimento são tributáveis e apenas podem ser excluídas da base de cálculo caso cumpridos os

seguintes requisitos: a) recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público; b) possuírem destinação específica para investimentos, em bens ou direitos, vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; d) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e) a receita correspondente deve ser contabilizada em contrapartida a contas integrantes do Patrimônio Líquido.

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO EM ATIVO IMOBILIZADO. NECESSIDADE.

O art. 443 do RIR/99 determina, para que sejam excludíveis da base de cálculo, que as subvenções sejam destinadas à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”; na esteira do que determinam os pareceres normativos da RFB.

IRPJ. SUBVENÇÃO ESTATAL. TRANSFERÊNCIAS CORRENTES.

O crédito presumido do ICMS, ao configurar recuperação de custos na forma de incentivo fiscal, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. VIGÊNCIA E APLICABILIDADE.

É descabida a tese de derrogação do art. 44 da Lei nº 4.506/64, pois ainda que fosse possível tratar todas as subvenções governamentais como espécies do gênero doação, uma eventual receita de “doação” para custeio ou para recuperação de custos jamais atenderia a todas as exigências de Lei para exclusão do Lucro Real, mais especificamente a exigência que decorre da alínea ‘a’ do §2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL E CORRENTES. REGIME DE DIREITO PÚBLICO. APLICABILIDADE DA LEI Nº 4.320/64

Os comandos do DL nº 1.598/77 não têm o condão de afastar, de qualquer espécie de Transferência Corrente ou de Capital, a aplicação das regras e definições da Lei nº 4.320/64.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Aplicam-se aos lançamentos reflexos os mesmos fundamentos do IRPJ, no que couber.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1218 a 1330), repisando os argumentos de sua Impugnação e fazendo alusão específica aos termos do v. Acórdão recorrido, apontando as razões da necessidade de sua reforma.

Processo nº 10903.720017/2015-51
Resolução nº **1402-000.442**

S1-C4T2
Fl. 1.350

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Não havendo matéria, passo ao mérito da demanda.

O cerne da matéria dos autos é a natureza da benesse concedida por meio do Decreto Estadual nº 1922/2011, através de créditos de ICMS, a qual a Fiscalização entende não se tratar de *subvenção de investimento*, glosando a exclusão do valor efetuada sob tal rubrica pelo Contribuinte na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Também questiona-se a destinação dos valores percebidos com tal *auxílio* estatal.

Assim como mencionado no Tfv e nas peças de *defesa* Recorrente, outras autuações da mesma matéria e envolvendo o mesmo Contribuinte (referentes a Decretos do Estado do Paraná com disposições e natureza muito semelhantes, se não idênticas, como a própria Fiscalização reconhece) já foram julgadas neste E. CARF, reconhecendo a legitimidade da dedução dos valores, entendendo tratar-se de legítima *subvenção de investimento*.

O primeiro deles é o Acórdão nº 1101-00.661, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara dessa 1ª Seção, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira e voto vencedor do I. Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior (apenas a Relatora foi vencida), publicado em 31/01/2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

As subvenções para investimento – in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS – diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo

CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais fins, irrelevante é a análise das contrapartidas impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse.

Muito recentemente, apenas com o câmbio dos anos-calendário dos débitos sobre debate, foi proferido o Acórdão nº 1401-001.622, pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, de relatoria da I. Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, publicado em 09/01/2107, decidindo da mesma forma favorável ao Contribuinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

As subvenções para investimento in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão inclusive qualitativa de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. A Concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná, dentre eles a concessão de créditos presumidos de ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento de estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação de recursos ao seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. (destacamos)

Ao seu turno, na presente C. 2ª Turma Ordinária, o tema já foi muitas vezes analisado, como ilustra a ementa do Acórdão nº 1402.002.448, de votação unânime e relatoria deste mesmo Conselheiro, publicado em 03/05/2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. IMPLEMENTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. PREVISÃO LEGAL DO INSTITUTO. REQUISITOS DELIMITADOS. DISTINÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL.

A incidência da norma contida no art. 443 do RIR/99 demanda a verificação se, efetivamente, os valores percebidos e seu emprego pelo contribuinte se amoldaram às características da subvenção de investimento, que primordialmente pressupõe o estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos. Subvenções e benefícios fiscais são institutos distintos.

A redução de alíquota de ICMS para determinadas atividades mercantis dos contribuintes, exigindo-se para seu gozo apenas o atendimento a condições empresariais pré-existent (regularidade fiscal, determinado número de funcionários e montante do capital social), configura mera benesse tributária, afastando-se do conceito de subvenção para investimento. (destacamos)

Como se observa, não só já existe pronunciamento deste E. CARF sobre a matéria aqui debatida, com profunda identidade com presente feito, como essa Turma já manifestou posição sobre o tema jurídico.

Analizando especificamente os fatos e as circunstância da Autuações sob análise, faz parte do conjunto de acusações fiscais a utilização dos valores das subvenções para a formações de lucros distribuídos aos sócios (TVF - fls. 20 a 22):

SUBVENÇÕES, RESERVAS DE INVENTIVOS FISCAIS e DIVIDENDOS

Encontra-se à página 24 do Relatório de Demonstrações Financeiras (DF) de 31/12/2012:

“...2.24 Distribuição de dividendos A distribuição de dividendos para os acionistas da Companhia é reconhecida como um passivo nas demonstrações financeiras ao final do exercício, com base no estatuto social da Companhia. Qualquer valor acima do mínimo obrigatório somente é provisionado na data em que são aprovados pelos acionistas, em Assembleia Geral.”

E à página 41 do Relatório DF de 31/12/2012:

“...O registro do crédito tributário está suportado pelos planos de negócios da Companhia, os quais consideram a ampliação das atividades comerciais que demonstra lucros tributáveis em exercícios futuros, em montantes suficientes para a realização de tais valores, além da decisão da Administração de distribuir dividendos, em níveis dos montantes distribuídos historicamente, utilizando parte da receita de

subvenção para investimentos, o que irá gerar lucro tributável suficiente para compensar o referido crédito tributário diferido.”

E também à página 46 do Relatório DF de 31/12/2012:

(e) Dividendos Conforme ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária realizada em 25 de março de 2008, a Companhia poderá levantar balanços semestrais ou intermediários; deliberar a distribuição de dividendos a débito da conta de lucro apurado naqueles balanços; declarar dividendos intermediários a débito da conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes naqueles balanços ou no último balanço anual; poderá pagar ou creditar juros sobre o capital próprio, ad referendum da Assembleia Geral Ordinária que apreciar as demonstrações financeiras relativas ao exercício social em que tais juros foram pagos ou creditados, sendo que os dividendos intercalares ou intermediários e os juros sobre o capital próprio deverão ser sempre imputados ao dividendo obrigatório.”

E ainda, à página 67 do Relatório DF de 31/12/2012:

“...Dividendos O Estatuto Social da Positivo Informática determina que, pelo menos, 25% do lucro líquido contábil da companhia deve ser distribuído como dividendo anual obrigatório. Para o resultado referente ao exercício de 2012, será feita uma proposta à Assembleia Geral Ordinária, a ser realizada em 30/04/2013, de distribuição de R\$ 7,5 milhões na forma de dividendos, a serem pagos em uma única parcela em 16/12/2013.”

Conforme consta dos registros contábeis a seguir, a POSITIVO pagou a seus acionistas, em dezembro/2013, os dividendos propostos no ano anterior (vide DF de 31/12/2012):

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número	NºLinha
16/12/13	2107001016	Dividendos a Pagar	D	7.545.292,30	Pgto Dividendos 2012	2100486856	358963
16/12/13	1101004014	Banco Itau S/A Ag. 0098 Cc 072022-0	C	7.545.292,30	Pgto Dividendos 2012	2100486856	358964
26/12/13	2107001016	Dividendos a Pagar	D	17,53	Pgto Dividendos 2012	2100485215	352721
26/12/13	1101004014	Banco Itau S/A Ag. 0098 Cc 072022-0	C	17,53	Pgto Dividendos 2012	2100485215	352722
31/12/13	2604001003	Dividendos Propostos	D	3.897.583,26	Dividendos Propostos 2013	2100514433	483826
31/12/13	2107001016	Dividendos a Pagar	C	3.897.583,26	Dividendos Propostos 2013	2100514433	483827

Quanto aos dividendos observa-se à página 41 da DF de 2014, em parágrafo já transcrito neste TVF, e agora com destaques:

“...O registro do crédito tributário está suportado pelos planos de negócios da Companhia, os quais consideram a ampliação das atividades comerciais que demonstra lucros tributáveis em exercícios futuros, em montantes suficientes para a realização de tais valores, além da decisão da Administração de distribuir dividendos, em níveis dos montantes distribuídos historicamente, utilizando parte da receita de subvenção para **investimentos**, o que irá gerar lucro tributável suficiente para compensar o referido crédito tributário diferido.”

Ou seja, a POSITIVO tem utilizado, sistematicamente, parte das receitas de subvenções para poder distribuir dividendos a seus acionistas. Sem considerar as receitas ditas de subvenção para investimento, a POSITIVO mesmo afirma que teria outro resultado

líquido em 2012. Teria prejuízo, e não teria dividendos a distribuir. Portanto, depreende-se que, ao programar e efetuar o pagamento (em 2012) dos dividendos relativos a 2012, a POSITIVO acabou por distribuir, para seus acionistas, as receitas de subvenção percebidas pela empresa (destacamos).

Na forma acima demonstrada, a Fiscalização acusa o Contribuinte (e demonstra constar de seu Relatório de Demonstração Financeira) a utilização de valores de subvenções para a formação e o pagamento de dividendos.

Todavia, não é quantificado o valor da subvenção de investimento recebida em 2012 (objeto das Autuações) que acabou sendo destinada para a composição dos lucros distribuídos (a demonstração financeira fala em *parte da receita com subvenção*). Igualmente ausente a demonstração de como deu-se tal fluxo de numerário.

Quando das *defesas* do Contribuinte, este reconhece que se valeu de valor dessa transferência de capital do Estado do Paraná para pagar dividendos e afirma que ofereceu tal valor a tributação, mas também não especifica a sua monta e não faz a prova da oneração fiscal que afirma ter ocorrido (Recurso Voluntário - fls. 1260 a 1263):

E foi exatamente o que a Recorrente fez, visto que os valores recebidos a título de subvenção para investimento que foram utilizados para distribuição de dividendos deixaram de ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, vez que foram devidamente tributados pela Recorrente, fato inclusive devidamente observado pelo d. auditor fiscal.

Tal *ocorrência* é importante para a compreensão completa dos fatos e da conduta do Contribuinte, principalmente por compor a acusação fiscal. Como restou acima demonstrado, não se sabe o tamanho da parcela de subvenções que formou os dividendos pagos - mas é incontroversa a realização de tal manobra.

Com a precisão do montante, ficará também mais clara a parcela do débito que apenas está sujeita à parte da acusação mais *abstrata*, de Direito, referente à natureza da benesse experimentada e qual parcela também será necessária enfrentar o debate sobre as consequências e procedimentos a serem adotados quando da sua utilização para a distribuição de dividendos.

Por sua vez, após edição e vigência da Lei nº 11.941/2009¹, aplicável ao presente caso, os valores de subvenção de investimento passaram a transitar pelo resultado das companhias, devendo ser excluídos nos registros do LALUR quando percebidos e, eventualmente, adicionados para o cômputo do Lucro Real quando tiverem *destinação diversa*.

Contudo, expressamente afirmou o Contribuinte que tais valores *deixaram de ser excluídos dos lucro real e da base de cálculo da CSLL* (ao invés de tê-los adicionado), o que também gera dúvidas se no valor colhido pela Fiscalização já estariam estes descontados ou teriam sido incluídos lá valores que já foram objeto de tributação por adições.

¹ Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Nesse sentido, se provada a ausência de exclusão ou mesmo a efetiva adição de tais valores ao resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL, esvazia-se o lançamento em relação a tal partícula, **independentemente de qualquer debate jurídico**. O mesmo ocorreria se ofertados tais valores em outro exercício (podendo ser interpretado como *postergação do pagamento*).

Por outro lado, se devidamente quantificada e provada a ausência da sua oferta a tributação, também confirma-se a existência do crédito, mesmo se considerada uma *subvenção de investimento* válida (podendo e devendo essa Turma Ordinária avaliar se correta a sua exigência por meio de glosa de exclusões, como procedido pela Autoridade Fiscal).

Uma vez carente de precisão quantitativa a acusação de utilização de valores de subvenção de investimento para a formação dos lucros efetivamente distribuídos, a veracidade da alegação do Contribuinte de oferta desse montante a tributação pode também ser verificada na mesma oportunidade, mostrando-se o esclarecimento prévio de tais fatos medida muito proveitosa para a resolução da demanda.

Desse modo, entende-se ser no caso adequada e necessária para o total esclarecimento dos fatos ocorridos e, principalmente, a segura formação de convicção antes de julgamento meritório do feito, a realização de diligência a fim de se estabelecer o montante dos valores de subvenção que formaram lucros distribuídos (como afirmado no TVF), quais foram os procedimentos adotados pelo Contribuinte e se, realmente, houve a sua tributação (como alegado pela Recorrente).

Ficam as demais matérias meritórias alegadas, agora, prejudicadas, as quais serão devida e oportunamente abordadas quando do julgamento definitivo do feito.

Diante de todo o exposto, resolve-se por determinar a realização de diligência, para que a D. Unidade Local de fiscalização:

1.a) analisando os Livros, Declarações e demais registros do Contribuinte, calcule e demonstre, com clareza, didática e precisão, qual parcela valores recebidos a título de suposta *subvenção de investimento*, reduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2012 (apenas o objeto destas Autuações) fora utilizada para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos;

1.b) Detalhe como procedeu contabilmente o Contribuinte para tal manobra;

2.a) Responda se a parcela das supostas *subvenções de investimentos*, referente ao presente processo, que foi objeto de formação de dividendos efetivamente distribuídos, também foi ofertada a tributação?

2.b.1.) Se positivo em relação ao item 2.a, de que forma foi tributada? (não efetuando a exclusão nos registros do LALUR ou promovendo sua adição ou, ainda, por outro meio, que resultou em sua oneração fiscal pelo IRPJ e pela CSLL);

2.b.2.) Se positivo em relação ao item 2.a, em qual ano-calendário/exercício houve tal tributação?

3) Elaborar Relatório formal, explicando e fundamentando as conclusões obtidas, de maneira objetiva, didática e clara, juntando documentação e demonstrativos quando possível. Poderá ser o Contribuinte intimado a fornecer documentos e informações, bem como se proceder a diligências *in loco*.

4) Deverá ser dada ciência ao Contribuinte do Relatório elaborado, com a abertura do devido prazo legal para manifestação, antes do retorno dos autos para julgamento.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella