



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

**Processo n°** 10920.724243/2012-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.182 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ E CSLL - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS  
**Recorrente** DIAMOND BUSINESS TRADING S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

De acordo com jurisprudência pacífica deste Conselho, não é nulo o lançamento em que a autoridade tributária descreve com precisão a infração que entende ter o sujeito passivo cometido, ainda que não aponte todos os dispositivos legais lhe fundamentam.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

Por não se caracterizarem como tributos sujeitos à lançamento por homologação, o prazo decadencial para exigência das multas isoladas relativas à falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL é contado segundo o disposto no art. 173, I, do CTN, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, § 4º, do mesmo Código. Súmula n° 104 do CARF.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Caracterizam subvenção para investimento e, portanto, não se sujeitam à incidência do IRPJ e da CSLL, as quantias relativas ao crédito presumido de que cuida o art. 148-A, do Anexo II, do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em indeferir as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência da multa isolada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior e Rafael Vidal de Araújo.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araújo - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior (Vice Presidente) e Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 10-45.967, exarado pela 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS.

Por bem descrever o litígio de que cuida o presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 3578 e ss.):

*Trata-se de autos de infração lavrados em 07/12/2012 para constituir créditos tributários de IRPJ e CSLL relacionados com subvenções recebidas em 2007 do estado de Santa Catarina.*

### **1. Autuação**

*De acordo com a fiscalização, o interessado contabilizou as subvenções diretamente em conta de reserva de capital, mas deveria tê-las adicionado às bases de cálculo, porque:*

*- com base nos esclarecimentos prestados pelo interessado, se trataria de subvenções correntes para custeio ou operações, cuja exclusão do resultado tributável não é autorizada pela legislação;*

*- mesmo que se tratasse de subvenções cuja exclusão, para fins de tributação, a legislação admitisse, o interessado deveria tê-las registrado em conta de receita (para posterior exclusão) e, deixando de fazê-lo, perderia eventual direito a não computá-las no lucro real;*

*- no § 2º, do art. 545, do RIR/99, existe determinação de que “o valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real”.*

*Ainda de acordo com a fiscalização, esse tratamento contábil-fiscal que o interessado deu às subvenções teria ocasionado recolhimentos insuficientes de antecipações de IRPJ e de CSLL.*

*O percentual da multa de ofício foi de 75%.*

## **2. Impugnação**

*O interessado impugnou, abordando as seguintes questões.*

*2.1. Nulidade dos autos de infração por ausência de motivação e fundamentação – primeiro semestre de 2007 No curso da fiscalização, o interessado informou à fiscalização que as subvenções recebidas em 2007 tinham como fundamento o art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC, tendo apresentado a transcrição do dispositivo (fls. 21).*

*Na impugnação, diz que só passou a receber subvenções com base nesse dispositivo a partir de julho de 2007, quando firmou com o estado de Santa Catarina um protocolo de intenções nesse sentido. Não esclareceu quais seriam os fundamentos das subvenções recebidas no primeiro semestre. À vista desses fatos, entende que teria havido cerceamento de defesa, o que levaria à nulidade da autuação, no tocante ao primeiro semestre de 2007.*

*2.2. As subvenções – ano de 2007*

*2.2.1 – Teriam natureza de investimento*

*Defende que as subvenções seriam para investimento porque nos considerandos do protocolo de intenções há referência a:*

- incremento do desenvolvimento industrial e comercial;*
- manutenção dos investimentos atuais e a realização de novos investimentos no setor produtivo e tecnológico;*
- consolidação do setor do setor de serviços, importação beneficiamento e logística;*
- dinamização e a modernização do parque produtivo catarinense e o fortalecimento da economia estadual e regional;*
- manutenção do nível de investimento em tecnologia apropriada para o desempenho de sua atividade, a utilização de serviços de mão-de-obra catarinense e contribuição no desenvolvimento da economia e geração de empregos no Estado de Santa Catarina.*

*Aduz ainda que, conforme a cláusula segunda do protocolo de intenções, ele (...) se comprometeu a:*

- incrementar a atividade por ela desenvolvida de industrialização ou de serviços de logística ou de comercialização de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados ou semi-acabados, importados do*

*exterior do país, e que imprimam considerável movimentação portuária, rodoviária e aeroportuária no Estado de Santa Catarina;*

*- continuar a investir em tecnologia apropriada à sua atividade-fim, de modo a contribuir à criação de um pólo de excelência no Estado de Santa Catarina;*

*- estimular e manter o desenvolvimento de uma economia de serviços e a geração de emprego e renda no Estado de Santa Catarina.*

*Com base nesses pontos, conclui que:*

*- teria assumido “a obrigação de investir os valores objeto da subvenção na expansão de seu empreendimento econômico (“fomentação e manutenção das atividades pela Empresa”);*

*- “a geração de empregos diretos e o incremento do consumo dentro do Estado de Santa Catarina são meras conseqüências do investimento que gere o incremento de suas atividades no Estado”.*

*Busca reforçar esse entendimento, mencionando o fato de o art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC, estabelece como requisito para concessão da subvenção a obrigação de geração de empregos e a alavancagem da economia catarinense.*

*Finalmente, alega que a fiscalização*

*não comprovou o motivo pelo qual as subvenções teriam a natureza de custeio, já que, em momento algum, o RICMS/SC e o Protocolo de Intenções instituíram os benefícios para custear parte das atividades desempenhadas pela Impugnante [...]*

#### *2.2.2 – Teriam sido regularmente escrituradas*

*Com base no art. 28, § 2º, do decreto-Lei nº 1.598, de 1977, discorda da afirmativa da fiscalização de que as subvenções para investimento devem transitar por conta de resultado.*

#### *2.3. Decadência da multa isolada*

*Alega que o termo inicial do prazo decadencial para lançamento dessas multas teria como a ocorrência do fato gerador, como previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, de forma que as multas referentes aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2007 já estavam alcançadas pela decadência quando da constituição do crédito tributário (dezembro de 2012).*

#### *2.4. Multa isolada após o encerramento do ano-calendário*

*Para o interessado*

*após o encerramento do período de apuração do IRPJ e da CSLL, a apuração e o recolhimento da estimativa*

*mensal deixa de ser exigível, pelo que não há que se falar na aplicação da multa [...].*

#### *2.5. Multa isolada cumulada com multa de ofício*

*O interessado sustenta que*

*ao aplicar a multa de 50% sobre o valor das estimativas não recolhidas, a r. autoridade fiscal está punindo a Impugnante em duplicidade por uma mesma suposta infração, haja vista que já houve a aplicação de multa qualificada de ofício de 75% sobre a mesma base.*

*Todavia, não há como se admitir uma dupla punição para uma única infração, qual seja, a suposta dedução indevida de despesas com ágio [sic]!*

#### *2.6. Percentual da Selic*

*O interessado afirma ser de 48,87% (e não de 50,69%, como constou nos autos de infração), o percentual de juros para pagamento em 30/11/2012 dos créditos lançados e que venceram 31/01/2008.*

#### *2.7. Abatimento do IRRF do IRPJ devido no ajuste anual*

*Alega que não teria ocorrido*

*o abatimento do saldo de IRRF existente no ano-calendário de 2007 do IRPJ devido no ajuste anual (conforme se infere da DIPJ do período anexa).*

*Na mencionada DIPJ (fls. 2984), o interessado deduziu IRRF no valor de R\$ 40.740,40.*

#### *2.8. Juros de mora sobre a multa de ofício*

*De acordo com a impugnação*

*o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não autorizou a aplicação de juros de mora (SELIC) sobre multas de ofício, tal como se está exigindo no processo em tela.*

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem decidiu pela parcial procedência da impugnação para reduzir o montante dos juros de mora lançados.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário reproduzindo, em síntese, as mesmas razões já expostas na impugnação ao lançamento.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### **1) DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

## 2) DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Alega a recorrente que o lançamento deve ser declarado nulo, por vício material, uma vez que a fiscalização deixou de apontar a fundamentação legal da autuação.

Não assiste razão à defesa. Conforme se observa no auto de infração e no relatório de atividade fiscal, a autoridade informou como base legal da infração, dentre outros, o art. 392 do RIR/99, que prevê a incidência do IRPJ sobre os valores recebidos a título de subvenções para custeio.

Ademais, conforme jurisprudência pacífica deste Conselho, eventual falta ou insuficiência na fundamentação legal da infração não dará causa à nulidade do lançamento se a autoridade descrever com precisão o ilícito que entende ter o sujeito passivo cometido, como ocorreu no caso dos presentes autos.

Isso não significa dizer, *a priori*, que o lançamento esteja materialmente correto, mas tão-somente que, como dito, se a autoridade fiscal descreveu com precisão o ilícito tributário que entende ter sido cometido pelo sujeito passivo, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento por ausência ou insuficiência de fundamentação.

Por sua vez, as razões de defesa envolvendo a materialidade do lançamento não podem ser examinadas em preliminar, mas apenas na apreciação do mérito.

## 3) DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DA MULTA ISOLADA

Alega a recorrente que o lançamento das multas isoladas referentes ao período de janeiro a novembro de 2007 foi alcançado pelo decurso do prazo decadencial de cinco anos, a teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez ter sido cientificada da autuação somente em 07/12/2012.

Ocorre que é assente neste Conselho o entendimento segundo o qual as multas isoladas não são “tributos sujeitos a lançamento por homologação”, daí porque a contagem do prazo decadencial das referidas multas não pode ser realizada segundo o disposto no mencionado art. 150, § 4º, do CTN, e sim conforme o art. 173, I, do mesmo Código. Tal entendimento foi recentemente positivado em súmula, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.*

Isso posto, para o mês de janeiro, fato gerador mais antigo da multa isolada ora contestada, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2008, e encerrar-se-ia em 31/12/2012. Ocorre que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo antes dessa data, razão pela qual deve-se afastar a alegação de decadência.

## 4) DAS ESPÉCIES DO GÊNERO “SUBVENÇÕES”

Conforme descrito em seu relatório de atividade fiscal, a autoridade tributária, após colacionar legislação e doutrina acerca das subvenções, concluiu (fl. 3384 e ss.) que o crédito presumido instituído pelo art. 148-A, do Anexo II, do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, do qual a ora recorrente é beneficiária, caracteriza-se como subvenção para custeio, e não como subvenção para investimento, razão pela qual a contribuinte não deveria tê-la registrado diretamente em reserva de capital, e sim levado ao resultado de 2007 e oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, segundo estabelecido no art. 392, I, do RIR/99, *in verbis*:

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

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

(...)

Em seu recurso voluntário a interessada reafirma que o crédito presumido em comento tem natureza de subvenção para investimento, e não de subvenção para custeio, pois trata-se de benefício de redução do imposto estadual concedido pelo Estado de Santa Catarina como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nos exatos termos do a seguir art. 443 do RIR/99:

*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*

(...)

O mencionado art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC, e o art. 144, por ele referido, assim estabelecem:

*Art. 144. Na saída de produtos de informática resultantes da industrialização, e que atendam as disposições contidas na Lei federal nº 8.248, de 1991, o crédito presumido de que trata o art. 142, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, será equivalente a 96,5% (noventa e seis inteiros e cinco décimos por cento). (grifamos)*

(...)

*Art. 148-A. Na saída subsequente à importação de mercadorias diversas das referidas nesta Seção, poderá ser concedido o benefício fiscal previsto no “caput” do art. 144, atendido o estabelecido neste artigo.*

§ 1º O disposto neste artigo:

*I - dependerá de concessão de regime especial pelo Secretário de Estado da Fazenda;*

*II - somente será aplicado à empresa que, cumulativamente:*

*a) seja signatária de protocolo de intenções firmado com o Estado;*

*b) gere no mínimo 30 (trinta) empregos diretos, no estabelecimento beneficiário ou em estabelecimento do grupo, situado neste Estado, a partir de, no máximo, 180 (cento e oitenta) dias contados da concessão do benefício, mantendo-os durante todo o período de fruição;*

*c) cujas atividades resultem em elevado impacto e alavancagem da economia catarinense;*

*d) contribua com o Fundo instituído pela Lei nº 13.334, de 2005, em montante ajustado no protocolo de que trata o inciso I;*

*e) – REVOGADA.*

*f) – REVOGADA.*

*g) realize operações de saída com mercadorias importadas por conta própria ou por encomenda:*

*1. nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de reais); e*

*2. a cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais);*

*h) – REVOGADA.*

*i) utilize serviços de despachante aduaneiro residente e domiciliado neste Estado ou de Comissárias de Despacho Aduaneiro estabelecidas no Estado de Santa Catarina, para execução das liberações de importação junto aos órgãos intervenientes;*

*j) realize operações de importação, quando se tratar de operações por conta e ordem de terceiros:*

*1. nos 12 (doze) meses subsequentes à concessão do benefício, em montante igual ou superior a R\$ 330.000.000,00 (trezentos e trinta milhões de reais) considerando para esta finalidade o valor aduaneiro acrescido dos tributos federais e despesas aduaneiras;*

*2. a cada período de 12 (doze) meses posterior àquele previsto no item 1, em montante igual ou superior a R\$ 470.000.000,00 (quatrocentos e setenta milhões de reais) considerando para esta*

*finalidade o valor aduaneiro acrescido dos tributos federais e despesas aduaneiras;*

(...)

Com base na norma acima transcrita a contribuinte e o Governo do Estado de Santa Catarina celebraram protocolo de intenções onde é reafirmado o cumprimento dos deveres prescritos no referido art. 148-A.

Pois bem, para identificarmos se o crédito presumido de ICMS em questão tem natureza jurídica de subvenção para investimento ou de subvenção para custeio é preciso, antes, verificarmos as características próprias de cada uma dessas espécies do gênero subvenção.

#### **4.1) Das Subvenções para Custeio**

Examinemos, de pronto, a Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro:

*Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:*

##### *DESPESAS CORRENTES*

*Despesas de Custeio*

*Transferências Correntes*

(...)

*§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.*

*§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

*I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;*

*II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.*

(...)

##### *Das Transferências Correntes*

*I) Das Subvenções Sociais*

(...)

*II) Das Subvenções Econômicas*

*Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.*

*Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:*

*a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;*

*b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.*

*Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.*

(...)

Pois bem, o art. 12, §§ 2º e 3º, da Lei nº 4.320/64 conceitua o gênero “subvenções” como sendo dotações orçamentárias realizadas pelo Estado a entidades de direito público ou de direito privado, que não correspondam a contraprestações dessas entidades ao Estado.

Em seguida, a mencionada Lei tratou de regular duas espécies de subvenções, quais sejam, as sociais e as econômicas. Salta aos olhos desde logo que ambas têm como finalidade o custeio de outros entes pelo Estado, conforme previsão expressa contida no § 3º do art. 12, acima transcrito.

As subvenções sociais são destinadas ao custeio de entes públicos ou privados, de caráter assistencial ou cultural, que não possuam finalidade de lucro (art. 12, § 3º, I). Por não ser essa, obviamente, a espécie de subvenção de que cuida o presente litígio, vamos nos abster, aqui, de sobre ela tecer maiores comentários.

Já as subvenções econômicas destinam-se ao custeio de empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (art. 12, § 3º, II).

Mas o que significa “custeio”? A meu sentir, custeio, no contexto das subvenções econômicas, é a destinação de recursos financeiros, pelo Estado, a empresas públicas ou privadas com fins lucrativos, com vistas a cobrir, total ou parcialmente, seus custos e/ou despesas “correntes”. Tal afirmação encontra amparo no já transcrito art. 18, § 1º, “a” e “b”, da Lei nº 4.320/64.

Mas por que razão o Estado subvencionaria, ainda que parcialmente, os custos e/ou despesas correntes de empresas privadas com fins lucrativos? A única resposta juridicamente possível está fundada no interesse público do Estado em fazê-lo.

Neste sentido, não há dúvida de que o Estado pode ter interesse em subvencionar parte dos custos e/ou despesas correntes de empresas com fins lucrativos, produtoras de bens ou prestadoras de serviços de interesse público.

É o caso, por exemplo, das subvenções concedidas pela União às empresas nacionais concessionárias de linhas aéreas regulares com vistas a proporcionar a integração do território nacional, nos termos da Lei nº 4.200/63. E também das subvenções concedidas pela União às concessionárias de serviço público de energia elétrica, de modo a tornar módica a tarifa cobrada dos consumidores residenciais de baixa renda, nos termos da Lei nº 10.604/2002. Ou ainda das subvenções concedidas pela União aos produtores de álcool combustível com a finalidade de “*reduzir a volatilidade de preço e contribuir para a estabilidade da oferta do produto*”, nos termos da Lei nº 10.453/2002.

As “*subvenções econômicas*” foram recepcionadas pela legislação tributária com e denominação de “*subvenções correntes, para custeio ou operação*”, ou simplesmente “*subvenções para custeio*”, conforme disposto no a seguir transcrito art. 44, IV, Lei nº 4.506/64:

*Art. 44. Integram a receita bruta operacional:*

(...)

*IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*

(...)

O acima referido art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64 é a base legal do art. 392, I, do RIR/99, aludido pela fiscalização como fundamento da presente autuação.

Ora, pelo visto até aqui, é de clareza mediana que o crédito presumido de que cuida o art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC, ora sob exame, não se subsume à espécie “*subvenções econômicas*” ou, na denominação adotada pela legislação tributária, “*subvenções para custeio*”.

De fato, a contribuinte não é produtora de bens ou prestadora de serviços de interesse público, daí porque não haveria interesse estatal em subvencionar parte de seus custos e/ou despesas correntes.

Por outro lado, observa-se nas conclusões do auditor fiscal (fl. 3384 e ss.) o emprego de argumento *a contrario sensu* para afirmar que a subvenção contida no art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC é da espécie “*subvenções para custeio*”.

De fato, ao examinar a referida norma e o respectivo protocolo de intenções firmado entre a contribuinte e o Governo Estadual, o auditor entendeu que não poderia tratar-se de subvenção para investimento, daí porque concluiu, *a contrario sensu*, que o crédito presumido em questão somente poderia ser do tipo subvenção para custeio.

Em outras palavras, a fiscalização não tentou demonstrar que as características da subvenção concedida à contribuinte são próprias das subvenções para custeio.

#### **4.2) Das Subvenções para Investimento**

Relembrando o que foi visto no item anterior, a já mencionada Lei nº 4.320/64 tratou apenas de duas espécies do gênero “*subvenções*”, quais sejam, as “*subvenções sociais*” e as “*subvenções econômicas*”. As subvenções sociais destinam-se a entidades sem

fins lucrativos e, assim, não interessam ao presente processo. Já subvenções econômicas são denominadas pela doutrina tributária como “*subvenções para custeio*”.

As “*subvenções para investimento*”, portanto, não foram reguladas pela Lei nº 4.320/64. Mas, sendo espécie do gênero “*subvenções*,” são, igualmente às outras duas espécies, dotações estatais orçamentárias que não correspondam a contraprestações das entidades beneficiárias ao Estado.

As “*subvenções para investimento*” foram mencionadas pela Lei Societária (Lei nº 6.404/76), em seu abaixo transcrito art. 182, § 1º, “d”, alínea essa que, à época dos fatos examinados neste processo, encontrava-se em pleno vigor:

*Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*

*§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

(...)

*d) as doações e as subvenções para investimento. (grifamos)*

(...)

Posteriormente, o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (base legal do art. 443 do RIR/99), também fez referência às “*subvenções para investimento*”, nos seguintes termos:

*Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:*

(...)

*§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (grifamos)*

*a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

(...)

Isso posto, com base no conceito geral de subvenção (gênero) contido no art. 12, §§ 2º 3º, da Lei nº 4.320/64, e nas características específicas presentes na Lei Societária e no Decreto-lei nº 1.598/77, é possível concluir com segurança que as subvenções para investimento:

a) sendo espécie do gênero “*subvenções*”, são dotações orçamentárias realizadas pelo Estado a entidades de direito público ou de direito privado, sem caráter contraprestacional;

b) tais dotações devem, necessariamente, ser registradas no patrimônio líquido da entidade beneficiária a título de reserva de capital, submetendo assim às limitações contidas no art. 200 da Lei Societária;

c) em razão de seu *nomen juris* a ela atribuído, essas dotações têm como finalidade a realização de investimentos por parte da entidade beneficiária, e;

d) são dotações orçamentárias que, inclusive, podem assumir a forma isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A caracterização, então, do crédito presumido instituído pelo art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC como sendo subvenção para investimento não encontraria maiores dificuldades, pois possui todas as características referidas nas letras “a” a “d” retro.

A dificuldade em reconhecer-se o aludido crédito presumido como subvenção para investimento, em especial para a autoridade lançadora e para a DRJ de origem, as quais estão vinculados aos atos normativos expedidos pela SRF, diz respeito à interpretação que o Parecer Normativo CST nº 112/78 conferiu a essa espécie de subvenções.

Entende aquele PN que as subvenções para investimento são somente aquelas dotações em que os recursos são investidos pela beneficiária em seu ativo fixo.

Ocorre que nem o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77 nem o art. 182, § 1º, “d”, da Lei Societária, onde a expressão “*subvenções para investimento*” é encontrada, fazem essa restrição. Ao contrário, a primeira norma estabelece textualmente que haverá subvenção para investimento inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como “*estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*”. E, como é cediço, a implantação e, principalmente, a expansão de empreendimentos econômicos não se faz exclusivamente com investimento em ativo fixo.

Ademais, como é sabido, toda e qualquer espécie de subvenção, seja ela, social, para custeio ou para investimento, deve estar lastreada em um interesse público. E não me parece que o interesse público que motiva as subvenções para investimento seja a aquisição de ativo fixo. Isto é apenas um, mas não o único meio para concretizar o que me parece ser verdadeiramente o interesse público por detrás das subvenções para investimento, qual seja, o incentivo, pelo Poder Público, do desenvolvimento da atividade econômica, nos termos do art. 174 da Constituição da República.

Nesse sentido, uma vez que as Turmas do CARF têm competência para deixar de aplicar os atos normativos expedidos pela SRF que considerar ilegais, e tendo em vista a manifesta ilegalidade do Parecer Normativo CST nº 112/78 no que concerne à caracterização das “*subvenções para investimento*”, entendo que é, sim, dessa espécie o crédito presumido instituído pelo art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC, de que a contribuinte era beneficiária no ano de 2007.

## 5) DO REGISTRO CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Afirma a autoridade tributária (fl. 3389 e ss.) que, ainda que fosse possível admitir-se que as subvenções em tela sejam subvenções para investimento, é de se ter em conta que a contribuinte deixou de cumprir condição essencial a fim de que não fossem tributadas, qual seja, levá-las ao resultado para, só então, promover sua exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real do ano de 2007, conforme estabelece o abaixo transcrito art. 443 do RIR/99:

*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*

(...)

Alega a recorrente que inexistia, à época dos fatos sob exame, norma que impusesse, primeiro, a inclusão da subvenção para investimento como receita do exercício para, somente após, promover sua exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Afirma que, segundo o art. 443 do RIR/99, acima transcrito, as subvenções para investimento não serão computadas no lucro real, desde que registradas como reserva de capital.

Também aqui assiste razão à defesa. De fato, conforme consta da acusação fiscal, a contribuinte escriturou diretamente como reserva de capital, sem antes incluir no lucro contábil de 2007, os valores relativos ao crédito presumido instituído pelo art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC, de que era beneficiária.

Tal registro contábil atende ao disposto art. 443 do RIR/99, uma vez que a expressão “*não serão computadas na determinação do lucro real*” enseja duas possibilidades de escrituração. A primeira é aquela promovida pela recorrente. A segunda seria levar a subvenção para investimento ao resultado contábil de 2007 para, após, promover a exclusão, conforme exigiu a fiscalização.

Não há nenhuma ilegalidade na forma adotada pela contribuinte, ao menos até o ano de 2007. Para os anos subsequentes, o reconhecimento prévio como receita do exercício tornou-se obrigatório, conforme art. 195-A, da Lei nº 6.404/76, incluído pela Lei nº 11.638/2007.

## 6) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência da multa isolada e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

**Marcelo Cuba Netto**

Processo nº 10920.724243/2012-51  
Acórdão n.º **1201-001.182**

**S1-C2T1**  
Fl. 16

---

CÓPIA