



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10920.724243/2012-51
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.348 – 1ª Turma
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DIAMOND BUSINESS TRADING S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo á implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.

Tendo em vista que dois aspectos para apreciação de valores subvencionados, (1) a norma em tese, no caso o decreto estadual que regulamenta a concessão do benefício, estabelecendo regras claras que permitem averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, foram atendidos, os valores transferidos pelo subvencionador devem ser considerados subvenção para investimento.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado), André Mendes de Moura, Nathália Correia Pompeu, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)..

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 3702/3726) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-001.182 (e-fls. 3672/3685), pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 24/03/2015, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2007, discorre sobre contabilização, como subvenção para investimentos, de valores relativos a benefícios de crédito presumido de ICMS concedidos pelo Estado do Santa Catarina. Entendeu a Fiscalização que se tratavam de subvenções para custeio, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL. Na recomposição da base de cálculo, também foram apuradas insuficiências de estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas as multas isoladas.

A decisão da primeira instância (DRJ) julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir o valor dos juros lançados.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) deu provimento ao recurso voluntário.

A PGFN interpôs recurso especial em relação à matéria subvenção para investimentos, que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

O Relatório da Atividade Fiscal (e-fls. 3366/3396) discorre sobre a falta de oferecimento à tributação de receitas operacionais oriundas de créditos presumidos de ICMS, com base no art. 148-A, do Anexo II, do RICMS/SC, relativas a programa de incentivos fiscais do Governo do Estado de Santa Catarina.

Isso porque entendeu a autoridade autuante que as transferências referem-se a subvenções para custeio, ao contrário da Contribuinte, que fez a contabilização dos recursos como subvenções para investimento. A autuação discorre que a destinação dos recursos estabelecida pela legislação não seria para aplicação em bens e direitos do ativo fixo, conforme predicam o Decreto-lei nº 1.598/1977 e o PN CST 112/1978, mas, em sentido inverso, para a geração de empregos diretos, indiretos, de renda e o incremento do consumo de bens, mercadorias e serviços.

Assim, foram efetuados os lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL, além de ter sido apurada insuficiência na apuração da estimativa mensal, razão pela qual foram lançadas multas isoladas sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 3416 e segs), no qual discorre (1) sobre a nulidade dos autos de infração por falta de motivação e fundamentação do lançamento; (2) sobre a decadência parcial da multa isolada de janeiro a novembro de 2007; (3) no mérito, sobre o entendimento da fiscalização quanto ao enquadramento dos recursos do crédito presumido de ICMS com subvenções para custeio; (4) sobre a correta escrituração das subvenções; (5) sobre a impossibilidade da exigência de multa isolada sobre insuficiência de estimativas mensais, primeiro por não poder ser exigida após encerramento do ano-calendário e segundo porque não pode ser concomitante com a multa de ofício; (6) sobre apuração incorreta dos juros moratórios e (7) sobre a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre julgou a impugnação **procedente em parte**, nos termos do Acórdão nº 10-45.967 (e-fls. 3578 e segs.), para reduzir o percentual aplicado na cobrança de juros, de 50,69% para 48,88% sobre o crédito tributário lançado de ofício, conforme a ementa da decisão:

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

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÕES. DESTINAÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA. DEDUÇÃO DO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

São indedutíveis do lucro real os valores das subvenções obtidas pelo interessado, uma vez que não restou comprovada a intenção do subvencionador de que o subvencionado as aplicasse em investimentos.

IRRF. DEDUÇÃO. AJUSTE ANUAL.

Ao contrário do que alegou o interessado, no lançamento de ofício, o IRRF deduzido para fins do ajuste anual não foi inferior ao declarado na DIPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Uma vez que o interessado teve oportunidade de se manifestar tanto durante a ação fiscal, como na impugnação, não houve cerceamento de direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO. MATÉRIA NÃO ABRANGIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCONHECIMENTO.

Tendo em vista que a incidência de juros sobre multa de ofício não foi tratada no auto de infração, as alegações atinentes a essa matéria não podem ser apreciadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. MULTA ISOLADA.

Por se tratar de crédito tributário que não se enquadra na modalidade de lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial da multa isolada não é a ocorrência do fato gerador, mas o primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO E LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O PERÍODO DE APURAÇÃO.

A multa isolada por falta de recolhimento de antecipações de imposto ou de contribuição pode lançada a) mesmo depois de encerrado o período de apuração e b) concomitantemente com a multa de ofício.

JUROS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Demonstrado erro no cálculo do percentual de juros aplicável ao crédito tributário lançado, cancela-se o montante dos juros exigidos a maior.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 3600 e segs.) pela Contribuinte, ratificando os argumentos expostos na impugnação, que foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 24/03/2015, por meio do Acórdão nº 1201-001.182 (e-fls. 3672 e segs.), decidiu no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

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 nº 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. 148A, do Anexo II, do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina.

A decisão foi objeto de embargos interpostos pela PGFN (e-fls. 3688/3694) que não foram admitidos conforme despacho de admissibilidade de embargos de e-fls. 3698/3700.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 3702/3726), discorrendo que a subvenção fiscal concedida pelo Estado de Santa Catarina enquadra-se na modalidade de subvenção para custeio. Vale-se dos arts. 392 e 443 do RIR/99 e da interpretação dada pelo PN

CST nº 112, de 1978, e da análise da legislação do ente subvencionador para concluir que não se encontra qualquer exigência para que os recursos recebidos sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos da autuada. Entendeu que no acordo firmado entre o ente público e o particular, não restou caracterizada assunção de qualquer compromisso de investimento específico e tampouco houve fixação de metas de desempenho real que pudesse permitir aferir a destinação do valor correspondente à subvenção. Da leitura do protocolo de intenções firmado entre a Contribuinte e o Estado de Santa Catarina, alega que os “compromissos” seriam demasiadamente genéricos e não se mostra aptos para aferir a destinação legal da subvenção, vez que não foram estabelecidos quaisquer critérios quantitativos e qualitativos, bem como nenhum tipo de requisito ou mecanismo que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 3070/3071 deu seguimento ao recurso da PGFN.

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 3739 e segs). Primeiro, protesta sobre a admissibilidade do recurso especial, por entender não ter restada caracterizada a divergência com a decisão recorrida com os acórdãos paradigmas, e, no mérito, discorre que, pela leitura do art. 148-A do RICMS do Estado de Santa Catarina, encontram-se elementos cristalinos de que as subvenções para investimento visavam expansão do empreendimento econômico, vez que tinha a empresa o dever de criar empregos, de contribuir com o Fundo instituído pela Lei nº 13.334, de 2005, de impactar e alavancar a economia catarinense, compromissos firmados no protocolo de intenções com o Estado. Registra que a empresa deveria se valer das subvenções para fomentar suas atividades econômicas no Estado de Santa Catarina, realizando importante volume de importações e saídas e criando impactos positivos ao Estado, tal como prescreve o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, "estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". Menciona jurisprudência da CSRF (Acórdão nº 9101-00-566). Destaca que nos itens XIII e XX do Protocolo de Intenções encontra-se o comprometimento da empresa com determinadas contrapartidas para a concessão do benefício. Esclarece que a expansão da atividade da Recorrida ocorrerá com a realização de alto volume de importações e saídas, as quais não seriam possíveis sem as subvenções recebidas, e que não haveria como a empresa cumprir com os objetivos previstos no Protocolo sem efetuar investimentos. Registra que o Protocolo de Intenções dispõe que a Contribuinte deverá "continuar a investir em tecnologia", "ampliar e aprimorar o treinamento à mão-de-obra já contratada localmente" e, principalmente, "incrementar a atividade por ela desenvolvida de industrialização ou de serviços de logística ou de comercialização de mercadorias".

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Admissibilidade.

Em relação à admissibilidade, foram apresentados no Recurso Especial da PGFN dois paradigmas, acórdãos nº 9101-01.239 e 1101-001.228, que foram considerados aptos a caracterizar a divergência exigida pelo art. 67, anexo II, do RICARF pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3730/3731.

Por sua vez, nas contrarrazões apresentadas, entende a Contribuinte que os paradigmas não se prestaram a demonstrar a divergência em face do que foi decidido no acórdão recorrido.

Transcrevo quadro elaborado pela Contribuinte (inclusive os destaques, em negrito) no qual sintetiza os motivos de seu descontentamento com a decisão do despacho de exame de admissibilidade.

Acórdãos paradigmas		Acórdão recorrido
Acórdão nº 9101-01.239	<i>"A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento."</i>	<i>"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 vinculadas aos atos normativos expedidos pela SRF, diz respeito à interpretação que o Parecer Normativo nº CST 112/78 conferiu a essa espécie de subvenções."</i>
Acórdão nº 1101-001.228	<i>"As condições estipuladas no ato concessório do benefício são determinantes para definição da natureza da subvenção."</i>	<i>Entende aquele PN que as subvenções para investimento são somente aquelas dotações em que os recursos são investidos pela beneficiária em seu ativo fixo".</i>
Presente autuação		
<p><i>"A subvenção concedida à fiscalizada pelo Estado de Santa Catarina deveria ser destinada ao menos "à aplicação em bens ou direitos" integrantes do ativo fixo, essa a finalidade última das subvenções para investimento, objeto do Decreto-lei nº 1.598/1977 (vide item 2.11 do PN CST 112/1978). Haveríamos de discorrer e interpretar a legislação estadual e os Atos de Concessão de Regime Especial (Vide às fls. 2, 3 a 11 e 80 a 94) quanto ao aspecto formal e contábil da subvenção concedida, da sincronia de intenções dos montantes efetivamente aplicados no ativo fixo e de outros requisitos exigidos por lei e atos normativos.</i></p> <p><i>No entanto, nada disto vem ao caso porque é patente que os valores de ICMS subvencionados pelo Estado de Santa Catarina à fiscalizada e registrados, no ano-calendário de 2007, diretamente a crédito na conta "Reserva de Capitais" deveriam ter sido levados à tributação do IRPJ e da CSLL, pois são "subvenções correntes para custeio ou operação", conforme o prescrito no art. 392 do RIR/99"</i></p>		

Entende a Contribuinte que a tese fixada pela PGFN, consolidada nos acórdãos paradigmas, é de que, para caracterizar o recurso como subvenção para investimento,

a averiguação a ser realizada envolve a fixação de critérios quantitativos e qualitativos que permitam aferir a destinação do valor da dotação.

Por sua vez, nos presentes autos, tal discussão em nenhum momento foi abordada, tanto na autuação fiscal quanto na decisão recorrida. O Relatório Fiscal entendeu que os recursos deveriam ter sido aplicados no ativo fixo, seguindo a linha das conclusões do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978. Tampouco no acórdão recorrido e no despacho de admissibilidade de embargos tal verificação foi efetuada, que entendeu que *o efetivo cumprimento das condições para o gozo do benefício não foi questionado pela fiscalização*.

Requer, nesse contexto, pela não admissibilidade do recurso da PGFN.

Expostas as razões, passo a me manifestar.

Tudo o que foi dito nas contrarrazões ratifica o requisito expresso no art. 67, anexo II, do RICARF¹, para dar seguimento ao recurso especial.

Diante de situações fáticas semelhantes, os acórdãos paradigmas deram à legislação tributária **interpretação divergente** da que foi conferida pelo acórdão recorrido.

O acórdão paradigma nº 1101-001.228 trata de benefício relativo a créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Ceará. Já o acórdão paradigma nº 9101-01.239 trata de benefícios relativo a créditos presumidos de ICMS relativos aos Estados da Bahia e de Pernambuco. Em ambos os casos as autuadas aduzem que o subsídio estaria vinculado a objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento.

No paradigma nº 9101-01.239, ao analisar os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, entendeu que não seriam subvenções para investimento, vez que na norma estadual não foi possível identificar existência de um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico. No outro paradigma, nº 1101-001.228, valendo-se do disposto no Decreto-lei nº 1.598/77, e do Parecer Normativo CST nº 112/78, e dos prescrito na legislação do ente subvencionador e termos de acordo celebrados, é de que não há contrapartida exigida no sentido de se aplicar os recursos em investimentos.

Já o acórdão recorrido, ao analisar fatos similares, afasta a interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, por considerá-lo ilegal, e refuta entendimento de que as subvenções para investimento são somente aquelas dotações em que os recursos são investidos pela beneficiária em seu ativo fixo. Afirma que as condições colocadas pela legislação federal são atendidas pelo decreto estadual do Estado de Santa Catarina, motivo pelo qual os recursos deveriam ser considerados como subvenção para investimentos. Vale transcrever fragmento do voto:

Isso posto, com base no conceito geral de subvenção (gênero) contido no art. 12, §§ 2º 3º, da Lei nº 4.320/64, e nas

¹ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

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. (grifei)

Portanto, resta clara a interpretação divergente quando comparada com o entendimento aplicado pelos acórdãos paradigmas.

No que se refere à autuação fiscal, a autoridade autuante conclui que, da análise da documentação apresentada nos autos, não se encontram exigências na legislação para aplicação dos valores subvencionados no ativo fixo, faz transcrição de jurisprudência para lastrear seu entendimento que menciona expressamente o PN Parecer Normativo CST nº 112/78.

Nesse sentido, considerando que as decisões dos paradigmas conferem aos **interpretações divergentes** daquela que foi dada pela decisão recorrida mediante análise de autuações com suportes fáticos similares, voto no sentido de **conhecer do Recurso de PGFN**.

Mérito

Espécie do gênero benefícios fiscais, as subvenções podem ser classificadas em (1) correntes para custeio ou operação ou (2) para investimentos.

A primeira mereceu tratamento na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que **não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas**.

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do 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);*

Ocorre que, posteriormente, passou a ser adotar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Nesse caso, passaram a receber ser entendidas como transferências de capital, como se pode **observar no art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15/12/1976:**

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:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007);

d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)² (grifei).

Fato é que a legislação tributária acompanhou o entendimento, como se pode observar pela redação do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977:

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: (Vide)

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

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

² Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

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)*

b) *feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (grifei)*

Restou nítida a diferenciação imposta às subvenções de custeio e investimento. A primeira, entendida como transferência de **renda**, integra a base de cálculo para apuração do tributo, enquanto que a segunda, transferência de **capital**, não seria contabilizada como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, não submetida à tributação.

Contudo, há que se registrar que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve obedecer determinadas condições.

A Receita Federal manifestou-se sobre a questão no PN CST nº 112, de 1978:

*2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-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 (...), 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 em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

*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 INVESTIMENTOS.** (grifei)*

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem

transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não em sua despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que cabem observações sobre os itens (1) e (2).

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101-002.335), apenas para acrescentar uma observação em relação ao item (1).

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.

Já em relação ao item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção³.

Por sua vez, quanto aos demais itens (1, 3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em

³ Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior:

"Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não auferir receitas e, conseqüentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal.

Natural, então, que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. (...)"

cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas⁴.

Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos devem ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas**. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa**, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

Vale transcrever o art. 148-A do RICMS do Estado de Santa Catarina:

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:**

⁴ Vide nota anterior. Norme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

- 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:
- 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
 - 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:
- 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;
 - 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;
- III - REVOGADO.
- IV – implicará vedação ao aproveitamento de qualquer crédito fiscal relacionado à mercadoria importada, inclusive o incidente sobre a prestação de serviço a ela relativa;
- (...)
- § 2º O percentual de crédito presumido será definido no protocolo a que se refere o § 1º, II, “a”;
- I - tendo como limite máximo o fixado no art. 144; e
- II - levando em consideração os efeitos decorrentes de benefícios concedidos por outras unidades da Federação em desacordo com o que determina a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

§ 3º Na hipótese deste artigo fica diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado.

§ 4º No caso do § 3º, o imposto devido subsumir-se-á na operação tributada subsequente promovida pelo importador, observado o disposto no Anexo 3, art. 1º, §§ 2º e 5º.

§ 5º A contribuição a que se refere o § 1º, II, “d”:

I - deverá ser recolhida no mesmo prazo previsto para recolhimento do imposto devido por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento;

II - na hipótese de interrupção de seu pagamento, acarretará, até a data de sua regularização, a suspensão do tratamento concedido.

§ 6º O disposto neste artigo alcança também as operações realizadas por contribuinte cujo objeto social e atividade sejam diversos da tratada nesta Seção, hipótese em que não se aplica o disposto no art. 143.

§ 7º Aplica-se o disposto no § 3º também à importação de mercadoria originária de países membros ou associados ao Mercosul, cuja entrada no território nacional ocorra por outra unidade da Federação, desde que realizada exclusivamente por via terrestre.

§ 8º Na hipótese de a operação subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento ser contemplada com diferimento parcial, o crédito presumido será determinado a partir da aplicação do percentual de crédito concedido sobre o valor da parcela do imposto próprio não contemplado com diferimento parcial.

§ 9º O disposto neste artigo não alcança as operações com mercadorias relacionadas em decreto do Chefe do Poder Executivo.

§ 10. Na saída subsequente à importação de mercadorias destinadas a estabelecimento de empresa interdependente que as comercializar com estabelecimento situado em outra unidade da Federação, não se aplica o diferimento parcial previsto no artigo 10-B do Anexo 3, observado o seguinte:

I – a aplicação do benefício não poderá resultar em imposto a recolher inferior ao que seria devido caso a operação interestadual fosse praticada diretamente pelo importador;

II - para efeitos de definição da carga tributária aplicável, o regime especial levará em conta o valor da operação acrescido da margem de valor agregado praticada pelo destinatário, observadas as condições e limites definidos no respectivo regime;

III - o importador, beneficiário do regime especial, complementarará, sempre que necessário, o recolhimento do imposto referente à operação subsequente à importação, com base na margem de valor agregado praticada pelo estabelecimento de empresa interdependente destinatária, proporcionalmente às mercadorias por este revendidas no mesmo período de apuração;

IV - o recolhimento complementar a que se refere o inciso III, será efetuado até o 10º (décimo) dia após o encerramento do período de apuração em que ocorrer a revenda da mercadoria pelo estabelecimento de empresa interdependente;

V - a concessão do regime especial, nos termos do §10, fica condicionada a apresentação de termo de compromisso firmado entre o requerente e o estabelecimento da empresa interdependente, que estabeleça o seguinte:

a) compromisso do estabelecimento interdependente de informar mensalmente ao requerente o inventário mensal das mercadorias recebidas com o benefício do regime especial e a margem de valor agregado praticada no respectivo mês;

b) renúncia do estabelecimento interdependente ao saldo credor oriundo de operações com mercadorias alcançadas por benefício concedido ao remetente, devendo ser estornado mensalmente, na proporção das mercadorias vendidas no período.

.....
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). (grifei)

Por sua vez, o protocolo de intenções dispõe o seguinte:

INSTRUMENTO PÚBLICO DE PROTOCOLO DE INTENÇÕES QUE ENTRE SI FIRMAM O GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA E A EMPRESA DIAMOND IMPORTADORA LTDA.

(...)

Seção I

Dos Objetivos

Cláusula Primeira – O objeto do presente PROTOCOLO tem por objetivo **a expansão da atividade empresarial da EMPRESA, culminando com o aumento da utilização de mão de obra, de serviços e geração de renda no Estado de Santa Catarina.**

Seção II

Dos Compromissos da Empresa

Cláusula Segunda – Para a consecução dos objetivos deste PROTOCOLO, a EMPRESA, no estrito cumprimento da legislação tributária e desde que plenamente assegurada a assinatura de Regime Especial próprio, as condições de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do empreendimento, comprometeu-se a:

I. incrementar a atividade por ela desenvolvida de industrialização ou serviços de logística ou comercialização de produtos acabados ou semi-acabados, importados do exterior do país, e que imprima considerável movimentação portuária, rodoviárias e aeroportuária no Estado de Santa Catarina;

II. 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;

III. gerar ou passar a gerar no mínimo 25 (vinte e cinco) empregos diretos, devendo manter tais postos gerados enquanto perdurar provável Regime Especial que lhe seja conferido em razão deste Protocolo;

IV. ampliar a aprimorar o treinamento à mão-de-obra já contratada localmente, e em especial aos novos postos de trabalho que serão gerados em razão deste Protocolo;

V. utilizar para os fins empresariais, no que couber, serviços e insumos prestados ou produzidos no Estado de Santa Catarina;

VI. contribuir para o Fundo instituído pela Lei nº 13.334, de 2005, o equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da operação, nos exatos termos na alínea “d”, do inciso II, do § 1º, do art. 148-A, da Seção XXX, do Anexo 2, do RICMS/SC;

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

Cláusula Terceira – Observados os termos e condições previstas neste PROTOCOLO, a **EMPRESA deverá manter os seus estabelecimentos no Estado de Santa Catarina, pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos**, iniciando-se a sua contagem a partir da assinatura de regime especial próprio. (grifei)

Não há como se constatar a carga de generalidade apresentada pela norma e pelo protocolo de intenções, inclusive com meta bastante modesta quanto ao incremento de empregos (geração de 25 ou 30 cargos diretos).

Por sua vez, há outra condição que diz respeito ao incremento real das atividades da empresa, no sentido de se realizar 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).

Há que se registrar que a atividade da empresa diz respeito à *importação, exportação e comércio de produtos eletro eletrônicos em geral, sob regime de trading, intermediação de negócios e participação no capital social de outras sociedades na qualidade de sócia quotista ou acionista* (e-fl. 35).

Entendo que é inegável que, sob a perspectiva de **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, o estabelecimento de meta objetiva relativa ao acréscimo das operações que refletem a atividade finalística da empresa pode ter o efeito de provocar, sim, repercussão nos investimentos para que as condições sejam atendidas, refletidos, naturalmente, nos registros contábeis.

Nesse sentido, passo ao seguinte passo da análise, qual seja, constatar se, no período fiscalizado, a meta estabelecida pela norma estadual teve a repercussão esperada nos ativos da empresa, de modo a refletir a **efetividade** da aplicação dos recursos subvencionados.

Transcrevo os esclarecimentos prestados pela Contribuinte (e-fls. 20/27) em face de questionamentos encaminhados pela autoridade autuante no decorrer da ação fiscal:

7) Demonstrar, mediante documentação hábil e idônea e respectivos lançamentos contábeis, onde foram aplicadas as subvenções para investimentos - ICMS.

(...)

c) aplicação dos recursos: em que pese a dificuldade de individualização do caminho percorrido pelo recurso financeiro proveniente da Reserva de Subvenção, com a simples leitura das fichas 36A e 37A da DIPJ, as quais registram as Demonstrações Financeiras da companhia referentes aos exercícios encerrados em 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008, é possível concluir que os recursos provenientes da subvenção do ano-calendário 2007, realizadas financeiramente ao longo dos anos-calendário 2007 e 2008, foram integralmente investidos na expansão das atividades da empresa:

Processo nº 10920.724243/2012-51
Acórdão n.º 9101-002.348

CSRF-T1
Fl. 3.781

Descrição	2006	2007	Variação	2008	Variação
CIRCULANTE					
04. Estoques	40.270.681,59	87.691.005,19	47.420.323,60	110.896.331,15	23.205.325,96
06. Adiantamentos a Fornecedores	1.453.081,72	4.183.381,08	2.730.299,36	6.112.671,80	1.929.290,72
07. Clientes	68.508.374,59	134.712.186,79	66.203.812,20	107.427.333,38	-27.284.853,41
14.TOTAL DO CIRCULANTE	110.672.694,28	228.652.582,69	117.979.888,41	231.408.499,25	2.755.916,56
PERMANENTE - INVESTIMENTOS					
24. Participações Permanentes em Coligadas ou Controladas	-	-	-	11.628.627,10	11.628.627,10
31.TOTAL DOS INVESTIMENTOS	-	-	-	11.628.627,10	11.628.627,10
PERMANENTE - IMOBILIZADO					
32. Terrenos	-	2.401.431,00	2.401.431,00	2.401.431,00	-
33. Edifícios e Construções	-	-	-	30.203.159,22	30.203.159,22
34. Equipamentos, Máquinas e Instalações Industriais	5.699,00	5.699,00	-	5.699,00	-
Outras Imobilizações	22.176,00	6.575.074,97	6.552.898,97	520.387,69	- 6.054.687,28
43(-)Depreciações, Amortizações e Quotas de Exaustão	6.162,07	10.195,36	4.033,29	112.183,64	101.988,28
44.TOTAL DO IMOBILIZADO	21.712,93	8.972.009,61	8.950.296,68	33.018.493,27	24.046.483,66
52.TOTAL DO PERMANENTE	21.712,93	8.972.009,61	8.950.296,68	44.648.096,02	35.676.086,41
53.TOTAL DO ATIVO CIRCULANTE	166.630.253,57	237.624.592,30	70.994.338,73	276.056.595,27	38.432.002,97
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO					
01. Fornecedores	9.988.121,53	24.627.383,29	14.639.261,76	6.473.025,41	-18.154.357,88
02. Financiamentos a Curto Prazo	-	-	-	2.780.426,70	2.780.426,70
03. Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher	4.487.228,56	2.891.982,78	1.595.245,78	853.606,56	- 2.038.376,22
12.TOTAL DO CIRCULANTE EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	15.072.621,27	27.983.438,73	12.910.917,46	10.979.757,94	-17.003.680,79
14. Financiamentos a Longo Prazo	-	-	-	9.610.948,63	9.610.948,63
22.TOTAL EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	-	1.987.889,46	1.987.889,46	10.517.429,55	8.529.540,09
PATRIMÔNIO LÍQUIDO - CAPITAL					
26. Capital de Domiciliados e Residentes no País	139.292.335,00	139.292.335,00	-	*193.028.431,00	53.736.096,00
29.TOTAL CAPITAL REALIZADO	139.292.335,00	139.292.335,00	-	* 193.028.431,00	53.736.096,00
30. Reservas de Capital	0,35	53.736.096,92	53.736.096,57	0,00	-53.736.096,92
32. Reservas de Lucros	613.269,85	731.241,61	117.971,76	*3.076.549,71	2.345.308,10
35.TOTAL DAS RESERVAS	613.270,20	54.467.338,53	53.854.068,33	3.076.549,71	-51.390.788,82
36. Lucros Acum. e/ou Saldo à Dispôs. Assembléa	11.652.127,10	13.893.590,58	2.241.463,48	*58.454.427,07	44.560.836,49
40.TOTAL OUTRAS CONTAS	11.652.127,10	13.893.590,58	2.241.463,48	58.454.427,07	44.560.836,49
41.TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	151.557.732,30	207.653.264,11	56.095.531,81	254.559.407,78	46.906.143,67
42.TOTAL DO PASSIVO	166.630.253,57	237.624.592,30	70.994.338,73	276.056.595,27	38.432.002,97

*Na DIPJ/09, os valores informados nestas linhas estão preenchidos de forma incorreta, porém, trata-se apenas de divergência na alocação dos valores nas referidas linhas, de forma que a soma total das contas do patrimônio líquido estão de acordo com a contabilidade da empresa, bem como a escrituração contábil (Livro Razão e Diário) demonstra a regularidade destes valores.

Da análise do quadro acima, vale pontuar o seguinte:

- A totalidade dos "créditos escriturais" levados a registro contra a conta de Reserva de Capital (subvenção) no ano-calendário 2007 é de R\$ 53.736.096,92;
- Tais créditos escriturais são substituídos por recurso financeiro efetivo ao longo dos anos-calendário 2007 e 2008, período que a companhia investiu R\$ 32.996.780,34 (saldo de R\$ 33.018.493,27 em 31/12/2008, menos o saldo de R\$ 21.712,93 em 31/12/2006) na aquisição de bens para o Ativo Permanente. Investiu, ainda, outros R\$ 70.625.649,56 na aquisição de mercadorias para revenda (Estoque), tudo destinado à consolidação e expansão da sua atividade no Estado de SC;
- Destaque-se, ainda, que por se tratar de empresa que tem o objeto social de comercialização (revenda de produtos importados), o investimento de recursos em estoques é absolutamente preponderante para o sucesso do empreendimento; (...)

Os valores do balanço apresentados na resposta da Contribuinte guardam correlação com as DIPJ 2008 e 2009 (e-fls. 2974/3051).

Registra-se aumento expressivo de estoques dos anos de 2006 para 2007 (**R\$47.420.323,60**) e de 2007 para 2008 (**R\$23.205.325,96**). Inclusive, assiste razão à Contribuinte, ao afirmar que, em razão da natureza de sua atividade (revenda de produtos importados), a aplicação dos recursos em estoques encontra-se em consonância com a expansão do empreendimento econômico.

Em se tratando de ativo fixo, a rubrica "Terrenos", de 2006 para 2007 o valor passou de zero para **R\$2.401.431,00**. No que concerne a "Edifícios e Construções", há aumento expressivo de 2007 para 2008 (de zero para **R\$30.203.159,22**).

Por sua vez, o valor lançado como subvenções na autuação fiscal foi no montante de R\$53.736.096,00 (e-fls. 3338).

Ora, a documentação trazida aos autos evidencia **a efetiva aplicação dos recursos subvencionados**.

Portanto, em razão de meta objetiva estabelecida na norma estadual, e da sua repercussão mediante a efetiva aplicação dos recursos visando a implantação e expansão do empreendimento econômico, entendo que os recursos em debate são **subvenções para investimentos**.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator