



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

Processo n° 10980.724631/2010-65
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1101-00.661 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 31 de janeiro de 2012
Matéria IRPJ - Subvenção
Recorrentes POSITIVO INFORMÁTICA S/A
FAZENDA NACIONAL

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 n° 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, que negava provimento ao recurso voluntário e dava provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior. Votou pelas conclusões o Presidente Valmar Fonseca de Menezes.

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

POSITIVO INFORMÁTICA S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 08/11/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 488.767.898,05.

O procedimento fiscal teve por objeto *operações referentes aos benefícios fiscais de crédito presumido do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS*. Constatando a Fiscalização que a contribuinte *percebeu, na forma de crédito em conta gráfica, da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, valores de crédito presumido de ICMS, resultando em redução do ICMS a pagar*, consistentes em receitas ou redução de custos que, se corretamente contabilizados, afetariam o lucro líquido. Contudo, tais receitas foram integralmente excluídas da tributação do IRPJ e da CSLL nos anos 2005 a 2007 e parcialmente excluídas no ano 2008.

A fiscalizada invocou a aplicação do art. 443 do RIR/99, mas analisando os fatos à luz do Parecer Normativo CST nº 112/78, concluiu a autoridade fiscal que não se tratava de subvenção para investimento, pois os recursos *não foram aplicados especificamente em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*.

Acrescentou que a lei estadual fixa a exigência de que os recursos sejam aplicados em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia da informação, porém os gastos de recursos em atividade de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação não se enquadrariam no conceito de expansão e ampliação do empreendimento econômico conforme definido no PN CST nº 112/78. Demais disto, a contribuinte aplicara R\$ 63.807.738,51 em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, entre 2005 e 2008, ao passo que excluiu da tributação do IRPJ e CSLL o total de R\$ 567.935.664,26.

Salientando que a principal característica das subvenções para investimento é a aplicação em bens imobilizados, a autoridade lançadora recompôs as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir das informações do LALUR, desprezando as DIPJ retificadoras apresentadas em 04/09/2009 para exigir os tributos correspondentes, com o acréscimo de multa de ofício no percentual de 75%. Também recompôs as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa, aplicando sobre a diferença não recolhida a multa isolada do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Impugnando a exigência, a contribuinte descreveu o incentivo por ela percebido, e apresentou seu entendimento acerca do conceito de subvenção e de seu tratamento fiscal, reportando-se, inclusive, aos efeitos do Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009. Expressou sua interpretação do Parecer Normativo nº 112/78, e reportou-se a acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF em favor de sua tese.

Questionou a aplicação da multa isolada cumulada com a multa de ofício, e arguiu a decadência do direito de lançar a multa isolada relativamente a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos do fato gerador. Discordou, também, da aplicação de juros sobre a multa de ofício.

A Turma julgadora rejeitou a quase totalidade destes argumentos aduzindo que:

- Os questionamentos acerca da aplicação de juros sobre a multa de ofício não foram conhecidos, por não constituir objeto da autuação;
- O Parecer Normativo CST nº 112/78 tem caráter vinculante à atuação de todas as autoridades administrativas do Fisco Federal, e tal ato restringe a interpretação da palavra *investimento*. Ainda que não se adote o conteúdo dado pelas normas contábeis a esta expressão, a interpretação pretendida pela contribuinte permitiria *designar como investimento qualquer alocação de dinheiro e/ou bens apreciáveis financeiramente nas atividades da empresa*, inexistindo distinção entre o que seria custeio ou investimento.
- Conclui que o conceito de *investimentos* adotado pelo referido Parecer, tendo em conta os termos do art. 443 do RIR/99, é no sentido de aplicação de recursos em bens de capital, ou seja, em bens do ativo imobilizado. Ressalta que não foram cumpridos os requisitos, expressos no Parecer, de *destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado* e de *sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*.
- Afirma que *as subvenções concedidas pelo Estado do Paraná subsumem-se à hipótese de subvenção para custeio (ou operação)*, ressaltando que mesmo se *algum montante tivesse sido alocado a ativos imobilizados*, faltaria a *intenção do subvencionador de propiciar o investimento específico em implantação e expansão do empreendimento*, como evidenciam os Termos de Acordos firmados

pele Estado do Paraná, cujas condições não mencionam a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos.

- Negou qualquer repercussão da Lei nº 11.638/2007, ou do Regime Tributário de Transição na presente exigência, pois a infração reside *no fato de as subvenções não terem sido especificamente concedidas para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento*, além do fato de a sua própria aplicação não ter essa destinação.
- Acrescenta que a pretensão de que exista investimento sempre que houver *estímulo à manutenção ou expansão da atividade econômica, sem que tal fomento tenha que ser, necessariamente, convertido em investimentos ativáveis* anula a existência de subvenções para custeio (ou operação).
- Validou a aplicação de multa isolada cumulada com a multa proporcional de ofício, em face das disposições legais neste sentido; rejeitou a arguição de decadência relativamente aos fatos ocorridos de janeiro a maio, agosto e outubro a dezembro/2005, na medida em que nada foi originalmente recolhido, afastando a aplicação do art. 150, §4º do CTN; e declarou a decadência relativamente às multas isoladas aplicadas nos períodos de julho e setembro/2005, nos quais houve recolhimento parcial.

Considerando que a exoneração parcial das multas isoladas alcançou os montantes de R\$ 746.957,06 (IRPJ, jul/05); R\$ 813.170,96 (IRPJ, set/05); R\$ 268.904,54 (CSLL, jul/05) e R\$ 292.381,54 (CSLL, set/05), a autoridade julgadora de 1ª instância frisou que sua decisão se sujeitava a *reexame obrigatório por parte do CARF*.

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/05/2011 (fl. 1641), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 10/06/2011 (fls. 1642/1702).

Aborda a natureza dos incentivos fiscais estaduais, classificando sua concessão como *um princípio fundamental erigido pela Constituição Federal e cujo objetivo não foi outro senão o de promover o investimento de um determinado setor ou região, de forma a colocá-lo em igualdade de condições de competição e existência em relação aos demais setores e regiões*. Cita doutrina e o art. 43, §2º, inciso III da Constituição Federal para concluir que *os incentivos concedidos pelos Estados, com o intuito de atrair empreendimentos para o seu domínio não possuem natureza outra senão a de INVESTIMENTO*.

Aduz que a necessidade de *atrair e induzir que empresas se estabeleçam e se desenvolvam em sua região* levam os Estados a abrirem 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*.

Destaca que, por vezes, exige-se dos contribuintes contrapartidas como, por exemplo, *investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento*, de diversas naturezas, e submetidos a variados requisitos. De toda sorte, o objetivo sempre é *atrair investimentos dessa área para suas regiões, desenvolvendo-as e diversificando-as economicamente*.

Tais *contrapartidas* são sempre correlatas ao setor estimulado e nem sempre dizem respeito a investimento direto na empresa, a incremento do parque industrial/fábrica, a expansão do ativo imobilizado. Conclui, assim, que não pode haver confusão entre *contrapartida* e investimento.

Cita o acórdão nº 9101-00.556 da CSRF, aduz que as *contrapartidas* distinguem os benefícios de doações, e destaca *que não é o montante das contrapartidas que definirá a natureza do incentivo concedido, mas sim o intuito de atrair investimentos para determinada região, através de norma indutora de conduta.*

Discorda da afirmação contida na decisão recorrida de que a implantação ou expansão do empreendimento econômico não seria exigência dos acordos, pois tal é *o motriz da subvenção concedida pelo Estado do Paraná, ao passo que a necessidade de o contribuinte realizar investimentos em P&D é apenas a contrapartida deste benefício, e não sua finalidade.*

Frisa que a natureza da subvenção é definida pela natureza do benefício: *(i) se para atrair, desenvolver positivamente uma região/setor, ou (ii) se para intervir em um setor em que há a real necessidade de custeá-lo, sob pena de levar esse setor ao prejuízo.*

Abordando as características necessárias para a configuração de subvenção para investimento ou para custeio, expressa a *verdadeira interpretação que o PN CST nº 112/78 confere àquela, frisando que as subvenções para custeio se caracterizam pela 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, típico da subvenção para investimento.*

As subvenções para custeio prestariam a fazer frente aos custos comuns, ordinários da pessoa jurídica, ao passo que as demais se destinariam a *incentivar a instalação, a manutenção ou expansão da empresa.* Cita doutrina neste sentido e reporta-se a documentos, notícias de jornais e gráficos de resultados que evidenciariam o *efetivo incremento de suas atividades* no período fiscalizado.

Diante deste contexto, *a natureza de investimento decorre muito mais da intenção/do objetivo do Poder Público ao concedê-la, visando incremento do patrimônio do beneficiário, do que de eventual contrapartida estabelecida para o contribuinte fazer jus ao incentivo.* Discorda da acusação de que teria adotado *conceito amplíssimo de investimentos*, pois está evidente que a pretensão do Estado foi atrair empresas e induzir seu desenvolvimento, objetivo este, inclusive, que vem sendo atingido.

Reproduzindo trechos do Parecer Normativo CST nº 112/78, não vê nele a exigência de que o fomento em questão seja convertido em investimentos ativáveis. Ainda que ali se adote como subsídios à conceituação de subvenção para investimentos a aplicação em bens ou direitos e as referências a investimento em ativo fixo, tal não é o bastante para sustentar que apenas estas aplicações caracterizariam subvenção para investimentos.

Acrescenta que o referido Parecer *é expresso no sentido de que o PN CST nº 142/73 – que traz aqueles subsídios – estende-se apenas a situações anteriores ao Decreto-Lei nº 1.598/77, e argumenta que a expressão “aplicação em bens ou direitos” de forma alguma é sinônima de “aplicação em projeto específico aprovado ou em bens e direitos para o ativo permanente”, e mais se aproxima da necessidade de investir para expansão e modernização da atividade econômica nas suas mais amplas características.* Em suas palavras:

Aliás, é preciso afirmar que essa condição – investimento por meio de aplicação em bens ou direitos – está muito mais próxima dos investimentos buscados pelos Estados, dentro do panorama já descrito de incentivos para desenvolvimento regional ou setorial, do que de possíveis investimentos de caráter mais restrito, como em um possível projeto aprovado, que com o tempo pode vir a se mostrar não tão interessante, ou em parque industrial já completo, que, todavia, precisa de mão-de-obra mais qualificada.

Prossegue reafirmando que o que caracteriza o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Paraná como subvenção para investimento é a intenção do legislador ao concedê-lo, para atração de implantação e empreendimentos econômicos, de forma a impulsionar o desenvolvimento regional, e não as contrapartidas por ele exigidas.

Reproduz fundamentos do Acórdão 9101-00.566 e transcreve ementas de outros acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes que firmaram a *inexistência de vinculação entre a subvenção para investimento e a aplicação dos recursos recebidos em aquisição de ativos permanentes ou na direta e imediata capacitação física do empreendedor*. Menciona que entendimento semelhante também foi expresso em 23/02/2001, no julgamento do processo administrativo nº 11065.000731/2007-10, cujo acórdão ainda não havia sido formalizado.

Conclui que, no entender do CARF, *a subvenção para investimentos é todo valor transferido por entes governamentais para estimular o desenvolvimento de empreendimentos econômicos, independentemente da aplicação desses recursos em bens do ativo imobilizado ou projetos aprovados*, além de o Parecer Normativo CST nº 112/78 exigir investimentos mediante “*implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*”.

Rebatendo pontos específicos da decisão recorrida, menciona que a transferência de capital resultante da subvenção incrementa o capital de giro da empresa, e embora sem vinculação a bens de ativo fixo, os investimentos em pesquisa e desenvolvimento ensejam o *desenvolvimento de novos conhecimentos, técnicas e aprimoramento de mão-de-obra*, conseqüências da implantação ou expansão do empreendimento econômico, promovendo, assim, o *desenvolvimento regional, buscado pelo legislador paranaense ao instituir o crédito presumido de ICMS*.

Cita entendimento doutrinário de Natanael Martins, reportando-se a obra de Bulhões Pedreira, bem como reproduz posicionamento deste acerca do Parecer Normativo CST nº 112/78, complementado por acórdãos do Conselho de Contribuintes acerca da compatibilização deste Parecer com o Decreto nº 1.598/77, para concluir que *a interpretação dada ao termo “subvenção para investimento” pelas d. autoridades fiscal e julgadora destoa do melhor entendimento da legislação de regência, doutrina e jurisprudência*.

Passa, então, a abordar concretamente o benefício fiscal que lhe foi concedido, transcrevendo o correspondente Decreto nº 5.375/2002 e destacando suas exigências, para afirmar que:

Assim, resta claro que o benefício a que fez jus a Recorrente 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.

Portanto, 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.

Discorda, assim, da premissa adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância de que o incentivo fiscal não configurar-se-ia como subvenção para investimento por não requerer investimentos em expansão e ampliação do empreendimento econômico. Novamente ressalta que *as contrapartidas existentes para uma pessoa jurídica fazer jus a dada subvenção para investimento não se confundem com o investimento*, na linha adotada pelo Acórdão nº 9101-00.566.

Ainda, para firmar a isenção da subvenção do âmbito do IRPJ e da CSLL, acrescenta que a subvenção está devidamente registrada em conta de reserva de capital até 31/12/2007 e, a partir de 01/01/2008, contabilizada como receita, mas posteriormente destinada a conta de reserva de lucros.

Subsidiariamente, aduz que se prevalecesse a equivocada interpretação da autoridade fiscal, haveria erro na autuação pois lhe caberia *reconhecer o incremento do ativo imobilizado da Recorrente*, e assim questionar apenas o excedente. Classifica de arbitrária a conduta fiscal de *desconsiderar por completo as imobilizações comprovadas ao longo do período autuado*.

Reporta-se, também, aos documentos de nº 02 a 05 de sua defesa, que evidenciariam *o incremento da expansão de um empreendimento* a partir do aumento de contratações, de capital de giro, de investimentos no permanente, e da expansão do parque fabril, bem como da importância da empresa em seu segmento. Acrescenta, ainda, o que segue:

Insista-se: o saldo decorrente da aplicação dos valores na conta contábil de P&D versus o montante recebido a título de subvenção não é requisito legal, sequer do PN CST nº 112/78, hábil a configurar a inexistência de investimentos. A aplicação de parte dos recursos em P&D é contrapartida para a concessão do incentivo, em nada alterando ou modificando a sua natureza jurídica de subvenção para investimento, a qual é incontrovertidamente comprovada por tudo o que já se falou em cotejo com os elementos acima decorrentes da expansão do empreendimento fabril.

Opõe-se à aplicação da multa isolada sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas, concomitantemente com o tributo devido no ajuste anual, reportando-se ao princípio da consunção, e invocando os arts. 108, inciso IV, e 112, ambos do CTN. Frisa que *esse entendimento é amparado pela vasta jurisprudência do então Conselho de Contribuintes*, por ele citada, à qual acrescenta julgados proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De toda sorte, aponta a decadência do direito de o Fisco exigir a referida penalidade relativamente às estimativas supostamente recolhidas a menor antes de novembro de 2005, invocando a aplicação do art. 150, §4º do CTN. Cita jurisprudência administrativa que afirma ser *pacífica* neste sentido, bem como reporta-se a entendimento do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido.

Acrescenta que no mês de junho/2005 somente não houve recolhimento em razão da compensação de CSLL e IRRF retidos no período e, quanto aos demais, reafirma que

o que se homologa, obviamente, é o procedimento do contribuinte – seja ele comissivo ou omissivo – e não o pagamento em si. Cita doutrina neste sentido, bem como jurisprudência administrativa e judicial.

Por fim, questiona a aplicação de juros sobre a multa de ofício, aduzindo que sua exigência se verifica mesmo não constando do lançamento, devendo lhe ser assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Assim, afirmando ser este o momento para tal questionamento, reporta-se ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que não faz qualquer referência àquela incidência, e opõe-se à aplicação do art. 61, §3º, da mesma lei, como fundamento para tanto, pois a expressão *débito*, ali constante, reportar-se-ia ao *principal devido* e não a *crédito tributário*.

Conclui que *débito e multa são coisas distintas* e invoca o Acórdão nº 9101-00.722, também neste sentido.

Encerra resumindo seus argumentos e pedindo a anulação dos lançamentos aqui formalizados, e, subsidiariamente, o afastamento da multa isolada, a declaração de decadência das multas isoladas aplicadas em janeiro a maio, junho, agosto e outubro de 2005, e a declaração de inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, abordando, inicialmente, o conceito de subvenção, as disposições do art. 44 da Lei nº 4.506/64 e do art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, e a diferenciação entre subvenções para investimento e para custeio, trazida pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, o qual utilizou-se de conceitos dos Pareceres Normativos CST nºs 142/73 e 2/78. E, neste contexto, observou o que segue:

Em linhas gerais, consoante referido parecer, caracteriza-se uma subvenção para investimento quando o Estado exige que os recursos incentivados sejam específica e efetivamente utilizados em investimentos. Se não houver exigência rígida nesse sentido, então a subvenção passa a ser de custeio.

Consoante se pode retirar do mencionado parecer, as subvenções para investimento, assim, apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do Poder Público de destiná-las para a implantação ou ampliação do empreendimento;*
- b) a aplicação efetiva e específica, pelo beneficiário, nos investimentos previstos, não bastando apenas o animus de subvencionar para investimento;*
- c) a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza, automaticamente, a sua classificação como subvenção de investimento; e*
- d) o beneficiário ser titular do empreendimento econômico.*

Citando doutrina, ressaltou que as subvenções são receitas, em regra, tributáveis, salvo se atendidas certas condições impostas pela lei, caracterizando tal exclusão como isentiva, de forma que sua *interpretação deve ser literal e restritiva (art. 111, II do CTN)*. Assim, apenas as subvenções para investimentos podem gozar do benefício fiscal expresso no art. 443 do RIR/99, como já expresso na Solução de Divergência COSIT nº 15/2003:

“para que as subvenções para investimento gozem do favor fiscal do art. 443 do RIR, de 1999, conforme se apreende deste dispositivo, exige-se que: 1) a subvenção seja realmente uma subvenção para investimento, tal como acima conceituado; 2) seja o subvencionador pessoa jurídica de direito público; 3) que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; 4) e por último, que a subvenção seja registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída”.

Firmadas estas premissas, passou à análise da subvenção concedida pelo Estado do Paraná (Decreto nº 5375/02), frisando que a sua natureza é estabelecida em razão da sua causa, ou seja, *de acordo com a vontade do subvencionador*, pois:

É dizer, a natureza da subvenção consubstanciada no crédito presumido de ICMS será determinada pela causa estabelecida no Decreto instituidor do benefício (Decreto estadual nº 5375/02), sendo de somenos importância o destino a ser dado aos recursos pelo beneficiário (in casu, a Recorrente).

Com efeito, nada impede que, originariamente, o propósito do auxílio estatal seja de subvenção de investimento e ele seja aplicado para fazer frente ao conjunto de despesas da pessoa jurídica, revestindo-se de caráter de custeio. Nessa hipótese, se considerarmos o propósito do subvencionador estaremos diante de uma subvenção de investimento, todavia, se verificar a destinação da receita dada pelo beneficiário, concluir-se-á que se trata de subvenção para custeio.

O contrário também é verdadeiro. O auxílio do poder público à companhia pode ingressar como subvenção de custeio e ser destinado à implantação ou ampliação do empreendimento econômico, o que, nessa circunstância, moldar-se-ia à subvenção para investimento.

Tais hipóteses são importantes para comprovar que as subvenções serão classificadas como custeio ou investimento pela causa da sua concessão (prevista no Decreto Estadual nº 5.375/02) e não pela destinação conferida ao auxílio pela Recorrente.

Em conseqüência, ante a singularidade do ato que confere a subvenção, os julgados já apreciados pelo CARF *não se amoldariam com perfeição ao caso em exame, justamente porque existem peculiaridades no Decreto Estadual nº 5.375/02 que classificam o crédito presumido de ICMS como subvenção de custeio.*

E, destacando o art. 3º do referido Decreto, demonstra que o benefício foi conferido às empresas que atendessem às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8248/91, por ocasião da saída dos produtos discriminados no próprio Decreto 5375/02, desde que cumpridos 4 (quatro) requisitos cumulativos, dentre os quais importa o previsto na alínea “d”, expressão do verdadeiro propósito do subvencionador e característico de uma subvenção de custeio:

d) que a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, mediante convênios com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino com sede no Paraná e mediante investimentos internos na própria indústria.

No entender da Procuradoria da Fazenda Nacional:

Quando o Chefe do Executivo paranaense determinou a aplicação de percentual em centros ou institutos de pesquisas ou entidades de ensino atuantes na área de

tecnologia da informação com sede naquela Unidade da Federação, de certo que não houve qualquer intuito do Poder Público no sentido de que a Recorrente fosse subsidiada em relação à instalação ou ampliação do empreendimento econômico o qual ela é titular.

O propósito foi outro. A intenção do Poder Público foi subsidiar o custeio daqueles centros ou institutos de pesquisas para desenvolver a área da tecnologia da informação no Estado paranaense. Para reforçar tal conclusão bastaria imaginar a mesma situação sem a “intermediação” da Recorrente, hipótese na qual a subvenção “direta” do Poder Público buscaria amparar o conjunto de despesas inerentes às atividades daqueles centros ou institutos de pesquisa.

De acordo com o inciso 1, alínea “d” do parágrafo único do art. 3º do referido Decreto, a contrapartida exigida pelo Poder Público foi a mera transferência de recursos da Recorrente para outras pessoas jurídicas oficiais ou reconhecidas, sem qualquer retorno ao empreendimento econômico da Recorrente.

Em resumo: à Recorrente competia transferir os percentuais para custear os institutos de pesquisa em tecnologia da informação, o que sinaliza a natureza de subvenção de custeio e, não, expandir ou implantar o seu empreendimento econômico (o que poderia, em tese, traduzir subvenção de investimento à luz do art. 38, § 2º do DL 1598/77).

O inciso 2, alínea “d” do parágrafo único do art. 3º do Decreto 5375/02 corrobora o caráter de custeio da subvenção concedida pelo Poder Público. Isto porque, nesse caso, os investimentos devem ser aplicados internamente na própria indústria em atividades operacionais típicas da Recorrente, quais sejam pesquisa e desenvolvimento em tecnologia para os produtos por ela produzidos.

Assim, nas condições entabuladas na alínea “d” do parágrafo único do Decreto 5375/02 não há qualquer vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos relacionados à implantação ou expansão do empreendimento econômico (o que caracterizaria, em tese, a subvenção de investimentos). Há, sim, transferência de investimentos para CUSTEAR a atividade de terceiros (inciso 1 da alínea “d”) e para CUSTEAR as atividades operacionais internas da própria Recorrente (inciso 2 da alínea “d”).

Se o propósito do Poder Público estadual foi conceder benefício fiscal para custear as atividades de terceiros e da própria atividade industrial da Recorrente, fato esse que alinha o auxílio estatal à classificação de SUBVENÇÃO DE CUSTEIO, tal receita deve ingressar no resultado tributável da Recorrente com esteio no art. 392 do RIR/99.

Menciona que não estão presentes as características marcantes de uma subvenção para investimentos: clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimentos na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado e efetiva aplicação nestes recursos segundo a manifestada intenção do subvencionador. Isto porque a condição de ampliar ou expandir o empreendimento sequer foi cogitada no Decreto referido.

Além disso, é importante ter em mente que, quando do início do recebimento do subsídio em debate, o empreendimento já se encontrava em funcionamento, havendo vinculação dos investimentos para atender às despesas correntes inerentes ao custeio da atividade de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, seja de terceiros conveniados, seja da própria atividade interna da Recorrente.

Acrescenta que o art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 deve ser interpretada de forma restritiva e literal, consoante já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais no recentíssimo acórdão nº 9101-01.094, e que em casos como o presente o CARF tem reiteradamente decidido não se estar diante de uma subvenção para investimentos, conforme ementas de julgados que transcreve.

Conclui, portanto, que se está frente a uma subvenção para custeio, que deve ser submetida à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Defende, ainda, a possibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício, pois *enquanto a multa de ofício possui o escopo de penalizar o contribuinte que omite rendimentos, a chamada multa isolada prevista no art. 44, II, "b" da Lei 9.430/96, visa penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do IRPJ*. Discorda da existência de *bis in idem*, pois se há duas infrações tributárias, duas penalidades são possíveis, ainda que sobre a mesma base de cálculo.

Evidencia a diferença entre as infrações abordando a tributação no regime anual, e a obrigatoriedade das antecipações quando a contribuinte por ela opta, reportando-se aos dispositivos legais pertinentes e à determinação do art. 97 do Código Tributário Nacional que reserva à lei a possibilidade de dispensa ou redução de penalidades.

Quanto à decadência, invoca o entendimento firmado no REsp nº 973.733/SC, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que *não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial aplicável é aquele previsto no art. 173, I do CTN*.

Discorda da apreciação das alegações contrárias à aplicação dos juros sobre a multa de ofício, *porque não consta qualquer pedido na peça impugnatória sobre o tema, mesmo porque INEXISTE nos lançamentos qualquer remissão à incidência de juros sobre a multa de ofício (esta sim) lançada*. De toda sorte, afirma que *há plena compatibilidade na aplicação de juros fixados pela SELIC ao crédito tributário, o que inclui a multa de ofício*, reportando-se às disposições do art. 161 do CTN, e dos arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Cita, também, o Parecer PGFN/CDA nº 1936/2005 e defende a validade da taxa SELIC, para tal cálculo, com base na Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes e na decisão do REsp nº 1.073.846/SP, apreciado na sistemática dos recursos repetitivos.

Requer, assim, que *seja negado provimento in totum ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte*.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O Parecer Normativo CST nº 112/78 traça a evolução histórica da interpretação acerca da incidência tributária do IRPJ sobre as receitas decorrentes de subvenção, partindo do que dispunha a Lei nº 4.506/64:

Art 44. Integram a receita bruta operacional:

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

Autenticado digitalmente em 05/03/2012 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

05/03/2012 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/04/2012 por VALMAR FONSEC

A DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/03/2012 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 18/04/2012 por MARIA CONCEICAO DE SOUSA RODRIGUES

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

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

Frente a este cenário legal, o Parecer Normativo CST nº 142/73 havia firmado interpretação de que seriam também tributáveis as subvenções recebidas *como compensação de investimentos em ativo fixo na execução de programa de estímulo à industrialização*, sob os seguintes fundamentos:

1. Dúvidas são levantadas sobre a tributabilidade de recursos financeiros que, com base no ICM incidente sobre suas operações, as empresas recebam de uma das Unidades da Federação, como compensação de investimentos em ativo fixo na execução de programa de estímulo à industrialização.

2. Não somente nessas circunstâncias, mas sempre que recebam recursos públicos ou privados não exigíveis, vinculados ou não a recolhimento de impostos, as empresas devem computá-los como receita bruta operacional, conforme estabelece o Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 157, letra d, in verbis:

"Art. 157. Integram a receita bruta operacional (Lei nº 4.506, art. 44.):

(...)

d) as subvenções correntes para custeio ou operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

3. A atividade estatal de carrear para a empresa recursos financeiros para custeio ou operação identifica-se, sem dúvida, no plano orçamentário, com a ajuda financeira do poder público às empresas privadas com autorização de lei especial, conceituada e classificada na Lei de Orçamento, como subvenção (Lei nº 4.320/64, art. 12, §§ 2º e 3º, item II, combinados com o art. 19).

4. Em correspondência a aludidos dispêndios públicos subvencionais devem ser feitos na empresa os registros contábeis dos valores respectivos, na época em que se tornarem disponíveis para a empresa, inclusive na hipótese do item 1.

5. Isto porque, no sistema de incentivo fiscal referido no item 1, pelo recolhimento ou compensação com créditos, opera-se a extinção do crédito tributário relativo ao ICM. Enquanto o percentual relacionado com o referido imposto representa simplesmente um parâmetro para o cálculo dos recursos financeiros a serem recebidos.

6. Por outro lado, é de se esclarecer que, quando as inversões, em ativo fixo, forem compensadas com recursos públicos não exigíveis serão excluídas do ativo imobilizado para efeito de correção monetária conforme estabelece o art. 266, letra a, do Regulamento do Imposto de Renda.

À mesma época, o Parecer Normativo CST nº 107/75 reiterou a incidência do imposto de renda sobre a receita decorrente de subvenção estatal, sem distingui-la em razão de sua destinação, e detalhou aspectos da dedutibilidade do imposto utilizado como veículo para concessão do incentivo:

1. Indaga-se sobre o tratamento fiscal que deve ser dado à parcela do imposto sobre a circulação de mercadorias que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta

vinculada, sujeita à liberação ou não, dependendo do cumprimento de determinada condição.

2. O comando geral do § 1º do art. 162. do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400/66 e, também, do novo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, define como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações e operações exigidas pela atividade da empresa.

3. A parcela depositada, como parte do ICM incorrido que é, da mesma forma que a outra parte recolhida diretamente ao Tesouro estadual, é despesa dedutível no exercício da ocorrência do fato gerador respectivo.

4. Se assim não fosse e o contribuinte somente no momento do descumprimento da condição, e conseqüente transformação do depósito em renda do Estado, considerasse tal parcela como despesa, esta não poderia ser deduzida para efeito do imposto de renda em virtude do princípio de independência de exercícios.

5. Por outro lado o condicionamento legal de que tais despesas só sejam dedutíveis se seu pagamento se efetivar durante o exercício de correspondência está plenamente satisfeito in casu, porquanto na data em que deva ser cumprida a condição esta ou será satisfeita, tornando-se efetiva a isenção, ou deixará de sê-lo, e o depósito se transformará automaticamente em renda do Tesouro estadual. Desta maneira, não há como a quitação do tributo deixar de ocorrer no prazo legal de cumprimento da obrigação principal.

6. Saliente-se, porém, que, ocorrendo o inadimplemento da condição resolutiva, nada mais haverá para se deduzir, porquanto o dispêndio já foi computado tempestivamente na apuração do lucro tributável, conforme item 3 supra.

7. Por fim, como já definiu o Parecer Normativo CST nº 142/73, cumprida a condição e liberado o depósito, devem tais recursos integrar a receita bruta operacional da empresa, no exercício de sua liberação, ex vi do art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75.

Contudo, o panorama legal alterou-se significativamente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que tratou distintamente as subvenções para investimento:

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:

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;

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 concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (negrejou-se)

Inicialmente foi editado o Parecer Normativo CST nº 2/78 alterando a interpretação veiculada no Parecer Normativo CST nº 142/73, de forma a estabelecer que as subvenções de investimentos, quando atendidos os requisitos legais, não integrariam o lucro tributável. Veja-se:

1. Examina-se se as subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas, para financiamento de suas atividades normais e para a realização de investimentos, devem ou não integrar a receita bruta operacional e qual o tratamento fiscal a que estão sujeitas.

2. Excetuados os casos de empréstimos e de adiantamentos para aumento de capital, as transferências de recursos podem assumir as seguintes hipóteses:

2.1 - Destinadas a cobrir déficits ou custear operações correntes;

2.2 - Destinadas a programas especiais, com duas aplicações alternativas:

2.2.1 - custeio;

2.2.2 - investimentos, que poderão:

a) permanecer no ativo da empresa;

b) serem entregues à pessoa que forneceu os recursos ou a uma outra pessoa de direito público;

2.3 - Ser repassada a outra empresa para aplicação:

a) sem qualquer retomo de bens, direitos ou capital, apenas suscetíveis de fiscalização;

b) com retomo sob a forma de direito de propriedade sobre os investimentos realizados.

3. O art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, reproduzido no art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, estabelece que integram a receita bruta operacional as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

4. Com efeito, as subvenções mencionadas nos subitens 2.1 e 2.2.1, destinadas à cobertura de déficits ou ao custeio de operações correntes, deverão integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica, por força do disposto no art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, e as despesas necessárias à atividade da empresa serão dedutíveis na apuração do lucro sujeito à tributação.

5. Relativamente aos recursos recebidos a título de subvenção para investimento, poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas.

Há que se destacar, porém, algumas condições a serem observadas pelas empresas beneficiárias de subvenções para investimentos:

5.1 - *Subvenções para investimentos que devam permanecer no ativo da empresa - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em bens ou direitos que devem permanecer no ativo da empresa, os recursos recebidos ou colocados à sua disposição deverão ser registrados como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou aumentar o capital social, não podendo, neste último caso, haver restituição de capital aos sócios, sob pena de a pessoa jurídica obrigar-se a recolher o imposto sobre a importância distribuída. As quotas de depreciação, amortização ou exaustão, porventura contabilizadas e referentes aos bens ou direitos adquiridos com as subvenções, serão dedutíveis na apuração do lucro real.*

5.2 - *Subvenções para a realização de investimento a ser entregue à pessoa jurídica que forneceu os recursos, ou a uma outra pessoa jurídica de direito público - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em obras públicas ou investimentos semelhantes, que devam permanecer no ativo da pessoa jurídica que recebeu os recursos, esta poderá:*

5.2.1 - *contabilizar a contrapartida pelo recebimento dos recursos em conta do passivo exigível e os dispêndios efetuados em conta do ativo realizável, como aplicações em bens de terceiros; terminado o empreendimento, as contas ativas e passivas seriam encerradas, mediante débito à conta do passivo exigível e crédito à conta do ativo realizável; ou*

5.2.2 - *tratando-se de entidade cujo balanço deva obedecer aos padrões e normas constantes da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, contabilizar a transferência recebida como receita e as aplicações efetuadas diretamente em contas de despesa, hipótese em que as receitas e despesas assim escrituradas deverão ser excluídas na apuração dos resultados, para efeito de determinar o lucro sujeita à tributação.*

5.3 - *Recursos recebidos para serem repassados a outra pessoa jurídica - Na hipótese do recebimento de recursos a serem repassados a outra pessoa jurídica, para serem aplicados em despesas de custeio ou em investimentos, a empresa que recebe os recursos e os repassa, não os computará como receita operacional, devendo a contrapartida pelo recebimento ser feita em conta do passivo exigível; quando do repasse dos recursos à pessoa jurídica destinatária será debitada em conta do ativo realizável, encerrando-se ambas as contas quando da comprovação da aplicação dos recursos.*

6. *Assinale-se que, em qualquer caso, se a transferência recebida for superior às aplicações realizadas, e se a diferença passar a pertencer à empresa, o valor dessa diferença deverá integrar a receita bruta operacional do período-base em que for concluído o empreendimento.*

7. *Outra modalidade de receita de que se beneficiam certas pessoas jurídicas, em geral empresas públicas, representada pelo recebimento de um perceptual dos dividendos que cabem a União nos resultados de outras pessoas jurídicas, recursos esses não vinculados a aplicações específicas, enquadra-se nas normas do art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, devendo, portanto, integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.*

8. *No que se refere às subvenções para investimentos, fica modificado o entendimento expresso no item 2 do Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.*

Todavia, na medida em que tal modificação foi vinculada especificamente ao item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73, que tratava da tributação dos valores recebidos

com base no ICM, fez-se necessária a edição do Ato Declaratório Normativo CST nº 02/78, que assim estabeleceu:

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o contido no Parecer CST nº 1952/78,

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, e demais interessados, que a parcela do ICM depositada em conta bancária vinculada, a título de incentivo fiscal, sujeita a liberação mediante o cumprimento de condição, constitui receita operacional do ano de sua eventual liberação, devendo ser submetida à tributação pelo imposto de renda, mesmo quando aplicada em bens do ativo imobilizado. O Parecer Normativo CST nº 2/78, publicado no Diário Oficial de 16 de janeiro de 1978, ao modificar o entendimento do item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73 não o fez com relação aos recursos financeiros recebidos com base na ICM incidente sobre as operações da empresa. Relativamente a esses recursos permanecem em vigor, portanto, as conclusões do mencionado Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.

Diante deste contexto, e também abordando as disposições da Lei nº 4.506/64 e do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como as normas de Direito Financeiro, presentes na Lei nº 4.320/64, e a doutrina acerca do conceito de subvenções, o Parecer Normativo CST nº 112/78 concluiu que a lei, até a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, apenas havia firmado a tributação das subvenções para custeio, sem se manifestar acerca das subvenções para investimento. E, sob a premissa de que o referido Decreto-lei tomou por tributáveis estas receitas, salvo se atendidas as condições legais, o Parecer Normativo CST nº 112/78 exteriorizou a interpretação estes requisitos.

Inicialmente mencionou a necessidade de manutenção deste valor em conta de reserva de capital, para que a subvenção não fosse objeto de distribuição, bem como declarou que a norma apenas se refere a recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público, aspectos que não estão em debate nestes autos. Já na seqüência, o Parecer trata das características da subvenção para investimento, nos seguintes termos:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, 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 142/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro

lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando a ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Nestes termos, além de esclarecer que as disposições da letra “b” do §2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 trata de “transferências de capital”, decorrentes, por exemplo, da obrigação contratual de garantir os valores registrados no balanço patrimonial da pessoa jurídica que teve o seu patrimônio líquido, parcial ou totalmente, transferido para outros sócios ou acionistas – o que não guarda pertinência com o presente litígio –, o Parecer Normativo CST nº 112/78 encerrou sua análise inicial com a seguinte conclusão:

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e Decreto-lei nº 1.598/77] podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

A abordagem seguinte teve por foco hipóteses de isenções e reduções de impostos, com vistas a identificar se elas se caracterizam com subvenções para investimento. O Parecer Normativo CST nº 112/78 excluiu deste conceito isenções ou reduções de IPI destinadas, apenas, a diminuir o custo do bem adquirido; reduções de imposto de renda instituídas como compensação de custos ou despesas de instituições financeiras; e isenções, reduções ou destinações do IRPJ, por não afetarem o lucro real. De outro lado, admitiu como subvenção para investimento hipótese específica da atividade de mineração, bem como reduções de ICM, estas últimas nos seguintes termos:

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

3.7 - É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos

exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

Para além disso, o Parecer Normativo apenas abordou incentivo específico do setor siderúrgico e a correção monetária de contas que registrem bens oriundos de subvenção, bem como esclareceu que a aplicação da norma interpretada alcança todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, e não apenas as sociedades anônimas. Disse, ainda, que o Decreto-lei nº 1.598/77 produziu efeitos a partir do exercício de 1978, convalidando a aplicação do Ato Declaratório Normativo CST nº 10/78 e do Parecer Normativo CST nº 142/73 às subvenções anteriores àquela vigência, bem como declarando a aplicabilidade, a qualquer situação, dos itens 2, 6, 7 e subitens 5.2 e 5.3, bem como dos itens 3, 4 e subitem 5.1, f.

Daí as conclusões do Parecer Normativo CST nº 112/78, a seguir reproduzidas:

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

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

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

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

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

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

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

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

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

Estas as premissas, portanto, para apreciação do litígio presente nestes autos.

Como esclarecido no Parecer Normativo CST nº 107/75, em situações semelhantes à presente, o sujeito passivo deduz, como despesa incorrida, o ICMS incidente

sobre suas operações tributáveis. Aqui questiona-se se a dispensa de recolhimento deste valor – efetivada mediante *crédito em conta-gráfica, da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, de valores de crédito presumido de ICMS* – deve ser reconhecida como receita tributável, ou pode deixar de integrar o lucro tributável.

O crédito presumido de ICMS é assim denominado por não corresponder aos créditos reais, verificados em operações anteriores e abatidos do imposto devido nas saídas promovidas pelo sujeito passivo, de modo a implementar a não-cumulatividade. Trata-se de benefício fiscal dissociado de qualquer operação antecedente sujeita à incidência de ICMS e é contabilizado a débito da conta representativa de ICMS a pagar, de modo a reduzir seu saldo e, por conseqüência, o pagamento do tributo.

Cabe aqui definir se a contrapartida credora deste valor deve integrar o lucro tributável, quer mediante seu reconhecimento como receita, quer mediante adição ao lucro real de valor que não transitou por conta de resultado. Reitere-se que o Fisco apenas firma a sujeição destes valores à tributação e não questiona, especificamente, a forma de contabilização adotada, consignando que de 2005 a 2007 a contribuinte os registrou em conta de patrimônio líquido, sem transitar pelas contas de resultado, e que a partir de 2008 os contabilizou como receita, excluindo-os parcialmente na apuração do lucro real.

Embora abordando extensamente a legislação antes citada, e reportando-se a ementas de soluções de consulta correlatas, a acusação fiscal centra-se no Parecer Normativo CST nº 112/78, mas na parte em que este firma as características de subvenções para investimentos, destacando não estar presente a aplicação específica *em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*. Acrescenta que não se caracteriza como tal *o gasto de recursos em atividade de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação*, até porque a legislação do Estado do Paraná não determinou a aplicação de qualquer recurso para além do que já exigido pela Lei Federal nº 8.248/91, para gozo de redução no âmbito do IPI.

Os atos que concedem o benefício fiscal em debate estão transcritos resumidamente no Termo de Encerramento da Ação Fiscal e juntados às fls. 38/50 dos autos digitalizados. São eles:

a) Decreto nº 5375/2002:

Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei nº 13214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do artigo 4º da Lei Federal nº 8248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do artigo 6º do Decreto Federal nº 792, de 02 de abril de 1993, ou do artigo 2º da Lei nº 8387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal nº 1885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga tributária correspondente a 3%.

[Código NBM/SH e Discriminação do Produto]

Parágrafo único – A opção pela utilização do crédito presumido de que trata este artigo fica condicionada:

a) à celebração de termo de acordo, na forma dos arts. 78 a 84, que estabelecerá os demais requisitos para a fruição do benefício;

b) a que haja a indicação, no documento fiscal correspondente à operação, dos dispositivos da legislação federal pertinente e do número do termo de acordo referido na alínea anterior;

c) a indústria tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados mediante 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;

d) a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal nº 8.248/91, sendo que:

1 – percentual não inferior a 1%, 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;

2 – percentual não inferior a 2,7% 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 parágrafo 5º do art. 9º do Decreto Federal nº 3.800, de 20 de abril de 2001.

b) Termo de Acordo de Regime Especial (3.396/04, 3.655/06 e 3.878/07, este distinto apenas quanto à fixação de período de validade específico, de 15/02/2007 a 14/02/2008):

Cláusula primeira: Fica reconhecido o direito a utilização, pela Beneficiária, do crédito presumido previsto no Artigo 3º do Decreto 5375/02 relativamente às operações internas e interestaduais, com os produtos constantes da lista anexa ao mesmo, opcionalmente ao previsto na Lei 13.214/01.

Parágrafo primeiro. Os produtos deverão atender ao PPB (processo produtivo básico) e constar de Portaria Conjunta emitida pelos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, ainda que não diretamente para a Beneficiária, que deverá, neste caso, exigir a aposição do número da referida portaria nas notas de aquisições.

Parágrafo segundo: A Beneficiária deverá manter, para apresentação ao fisco sempre que solicitado, cópia da Portaria relativa a seus produtos bem como dos produtos de seus fornecedores.

Parágrafo terceiro: Nas notas de saída a Beneficiária deverá fazer constar a legislação federal pertinente e o número do presente Regime Especial.

Cláusula segunda: Para a apropriação do crédito presumido de que trata este regime especial a beneficiária deverá:

1. emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, fazendo constar no campo “Natureza da Operação” a expressão “Crédito Presumido” e, no quadro “Dados do Produto”, o número, a data e o valor dos documentos relativos às operações que geraram direito ao crédito presumido;

2. lançar a nota fiscal a que se refere o item anterior no campo “Observações” do livro Registro de Saídas e o valor do crédito no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS;

Parágrafo único: os dados relativos ao número, a data e o valor dos documentos, referidos no “caput” poderá ser substituído por listagem que fará parte inseparável da nota fiscal.

Cláusula terceira: O presente regime especial é concedido em caráter precário podendo ser revogado a qualquer tempo no interesse da administração tributária ou, automaticamente se colidente com norma posterior.

Cláusula quarta: O presente regime especial terá validade de 1 (um) ano, quando então a Beneficiária deverá apresentar novamente comprovante de que as Portarias, próprias e de terceiros, estão plenamente em vigor e de que os investimentos próprios, previstos na letra “d” itens 1 e 2 do parágrafo único do Artigo 3º do Decreto 5.375/02, foram realizados.

Parágrafo único: Caso os documentos apresentados pela beneficiária, exigidos por este Regime Especial, não prestarem ao fim a que foi proposto, o presente Termo de Acordo não terá validade desde o seu início de vigência, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Cláusula quinta: A falta de comprovação de que trata a Cláusula anterior sujeita a Beneficiária ao recolhimento do crédito apropriado juntamente com os acréscimos legais devidos.

Cláusula sexta: A concessão de regime especial não dispensa o cumprimento das demais obrigações, principal e acessórias, previstas na legislação e terá eficácia a partir da data da publicação do ato no Diário Oficial do Estado, devendo a Beneficiária lavrar termo, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, mencionando, no mínimo, o número do Termo de Acordo e a descrição sucinta do regime concedido.

A leitura do art. 3º do Decreto Estadual nº 5.375/2002 permite constatar que este ato não estabeleceu qualquer contrapartida específica em investimentos por parte da beneficiária. Seu *caput* concede o crédito presumido ao *estabelecimento industrial que atenda as disposições do artigo 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991*, e as condições expressas em seu parágrafo único são meramente formais, reportando-se à realização de investimentos *conforme definido no art. 11 da Lei Federal nº 8.248/91*, e apenas direcionando a efetivação de uma parcela destes investimentos no Estado do Paraná, quer em *centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas*, quer no próprio estabelecimento industrial beneficiário.

Os Termos de Acordo de Regime Especial também nada trazem acerca de contrapartidas específicas em investimentos. Suas cláusulas apenas estabelecem obrigações acessórias para que a beneficiária faça jus ao incentivo, disciplinando a forma de emissão de notas fiscais e de escrituração do crédito presumido, e definindo o prazo do regime especial.

Assim, não há qualquer evidência de vinculação entre a receita percebida com o benefício fiscal e as aplicações em pesquisa e desenvolvimento, com vistas à sua pretendida caracterização como subvenção para investimento. Aliás, os contornos de tais aplicações em pesquisa e desenvolvimento somente se revelam quando se cogita da isenção de IPI e da depreciação acelerada de máquinas e equipamentos, previstos na Lei nº 8.191/91, estendidos à contribuinte em razão da Lei nº 8.248/91, que assim dispôs:

Art. 4º As empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação farão jus aos benefícios de que trata a Lei nº 8.191, de 11 de junho de 1991. (Redação dada pela Lei nº 10.176, de 2001)

§ 1º O Poder Executivo definirá a relação dos bens de que trata o § 1º C, respeitado o disposto no art. 16A desta Lei, a ser apresentada no prazo de trinta dias, contado da publicação desta Lei, com base em proposta conjunta dos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, da Ciência e Tecnologia e da Integração Nacional. (Redação dada pela Lei nº 10.176, de 2001)

§ 1º A. O benefício de isenção estende-se até 31 de dezembro de 2000 e, a partir dessa data, fica convertido em redução do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, observados os seguintes percentuais: (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.176, de 11.1.2001)

I – redução de noventa e cinco por cento do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2001; (Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

II – redução de noventa por cento do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2002; (Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

III – redução de oitenta e cinco por cento do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2003; (Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

IV -redução de 80% (oitenta por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2014; (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

V -redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2015; (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

VI -redução de 70% (setenta por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2019, quando será extinto. (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

§ 1º B. (VETADO) (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

§ 1º C. Os benefícios incidirão somente sobre os bens de informática e automação produzidos de acordo com processo produtivo básico definido pelo Poder Executivo, condicionados à apresentação de proposta de projeto ao Ministério da Ciência e Tecnologia. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

§ 2º Os Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia estabelecerão os processos produtivos básicos no prazo máximo de cento e vinte dias, contado da data da solicitação fundada da empresa interessada, devendo ser publicados em portaria interministerial os processos aprovados, bem como os motivos determinantes do indeferimento. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

§ 3º São asseguradas a manutenção e a utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização dos bens de que trata este artigo. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

§ 4º A apresentação do projeto de que trata o § 1º C não implica, no momento da entrega, análise do seu conteúdo, ressalvada a verificação de adequação ao processo produtivo básico, servindo entretanto de referência para a avaliação dos relatórios de que trata o § 9º do art. 11. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)

§ 5º O disposto no § 1º -A deste artigo não se aplica a microcomputadores portáteis e às unidades de processamento digitais de pequena capacidade baseadas em

microprocessadores, de valor até R\$ 11.000,00 (onze mil reais), bem como às unidades de discos magnéticos e ópticos, aos circuitos impressos com componentes elétricos e eletrônicos montados, aos gabinetes e às fontes de alimentação, reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinados a tais equipamentos, que observarão os seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

I-redução de 95% (noventa e cinco por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2014; (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

II -redução de 90% (noventa por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2015; (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

III -redução de 70% (setenta por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2019, quando será extinto. (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

§ 6º O Poder Executivo poderá atualizar o valor fixado no § 5º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.077, de 2004)

§ 7º Os benefícios de que trata o § 5º deste artigo aplicam-se, também, aos bens desenvolvidos no País, que sejam incluídos na categoria de bens de informática e automação por esta Lei, conforme regulamento. (Incluído pela Lei nº 11.077, de 2004)

[...]

Art. 11. Para fazer jus aos benefícios previstos no art. 4º desta Lei, as empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação deverão investir, anualmente, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação a serem realizadas no País, no mínimo 5% (cinco por cento) do seu faturamento bruto no mercado interno, decorrente da comercialização de bens e serviços de informática, incentivados na forma desta Lei, deduzidos os tributos correspondentes a tais comercializações, bem como o valor das aquisições de produtos incentivados na forma desta Lei ou do art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, conforme projeto elaborado pelas próprias empresas, a partir da apresentação da proposta de projeto de que trata o § 1ºC do art. 4º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.077, de 2004)

Nestes termos, a lei federal exige que a empresa realize ao menos parte da pesquisa e desenvolvimento de seus produtos no Brasil, estabelecendo gastos de no mínimo de 5% do faturamento bruto ajustado destes produtos no mercado interno. Por sua vez, a lei estadual vincula que ao menos o percentual de 1% seja aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná, e que outros 2,7% seja aplicado internamente na própria indústria, como já dispunha o Decreto Federal nº 3.800/2001 (art. 9º, §5º) – citado no Decreto Estadual –, ao regulamentar o benefício fiscal no âmbito do IPI:

Art.8º Consideram-se atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, para fins do disposto no art.1º deste Decreto:

I - trabalho teórico ou experimental realizado de forma sistemática para adquirir novos conhecimentos, visando a atingir objetivo específico, descobrir novas aplicações ou obter ampla e precisa compreensão dos fundamentos subjacentes aos fenômenos e fatos observados, sem prévia definição para o aproveitamento prático dos resultados;

II - trabalho sistemático utilizando o conhecimento adquirido na pesquisa ou experiência prática, para desenvolver novos materiais, produtos, dispositivos ou programas de computador, para implementar novos processos, sistemas ou serviços ou, então, para aperfeiçoar os já produzidos ou implantados, incorporando características inovadoras;

III - formação e capacitação profissional de níveis médio e superior em tecnologias da informação; e

IV - serviço científico e tecnológico de assessoria, consultoria, estudos, ensaios, metrologia, normalização, gestão tecnológica, fomento à invenção e inovação, gestão e controle da propriedade intelectual gerada dentro das atividades de pesquisa e desenvolvimento, bem como implantação e operação de incubadoras de base tecnológica em tecnologia da informação, desde que associadas a quaisquer das atividades previstas nos incisos I e II deste artigo. (Redação dada pelo Decreto nº 4.944, de 30.12.2003)

Art.9º Serão enquadrados como dispêndios de pesquisa e desenvolvimento os gastos realizados na execução ou contratação das atividades especificadas no artigo anterior, desde que se refiram a:

I - uso de programas de computador, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, seus acessórios, sobressalentes e ferramentas, assim como serviço de instalação dessas máquinas e equipamentos;

II - implantação, ampliação ou modernização de laboratórios de pesquisa e desenvolvimento;

III - recursos humanos, diretos e indiretos;

IV - aquisições de livros e periódicos técnicos;

V - materiais de consumo;

VI - viagens;

VII - treinamento;

VIII - serviços técnicos de terceiros; e

IX - outros correlatos.

§1º Excetuados os serviços de instalação, os gastos de que trata o inciso I do caput deste artigo deverão ser computados pelos valores da depreciação, da amortização, do aluguel ou da cessão de direito de uso desses recursos, correspondentes ao período da sua utilização na execução das atividades de pesquisa e desenvolvimento.

§2º A cessão de recursos materiais, definitiva ou por pelo menos cinco anos, a instituições de ensino e pesquisa credenciadas e aos programas de que trata o parágrafo seguinte, necessária à realização de atividades de pesquisa e desenvolvimento, será computada para a apuração do montante dos gastos, alternativamente:

I - pelos seus valores de custo de produção ou aquisição, deduzida a respectiva depreciação acumulada; ou

II - por cinqüenta por cento do valor de mercado, mediante laudo de avaliação.

§3º Observado o disposto nos parágrafos anteriores, poderão ser computados como dispêndio em pesquisa e desenvolvimento os gastos relativos à participação, inclusive na forma de aporte de recursos materiais e financeiros, na execução de programas e projetos de interesse nacional na área de informática e automação considerados prioritários pelo Comitê criado pelo art.21 deste Decreto.

§4º Os gastos mencionados no parágrafo anterior poderão ser incluídos nos montantes referidos nos incisos I e II do §1º do art.11 da Lei nº 8.248, de 1991, e no §5º deste artigo.

§5º Observadas as aplicações mínimas previstas no §1º do art.11 da Lei nº 8.248, de 1991, o complemento de até dois inteiros e sete décimos por cento do percentual fixado no caput do referido artigo poderá ser aplicado em atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas diretamente pelas próprias empresas ou por elas contratadas com outras empresas ou instituições de ensino e pesquisa.

§6º O complemento a que se refere o parágrafo anterior poderá ser aplicado na participação de empresas de base tecnológica em tecnologias da informação, vinculadas a incubadoras credenciadas, desde que conste no Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento de que trata o inciso II do §3º do art.1º deste Decreto.

§7º Poderá ser admitida a aplicação dos recursos mencionados nos incisos I e II do §1º do art.11 da Lei nº 8.248, de 1991, na contratação de projetos de pesquisa e desenvolvimento com empresas vinculadas a incubadoras credenciadas.

§8º Admitir-se-á o intercâmbio científico e tecnológico, internacional ou inter-regional, como atividade complementar à execução de projeto de pesquisa e desenvolvimento, para fins do disposto no art.1º deste Decreto.

§ 9º No caso de produção terceirizada, a empresa contratante poderá assumir as obrigações previstas no art. 11 da Lei nº 8.248, de 1991, correspondentes ao faturamento decorrente da comercialização de produtos incentivados obtido pela contratada com a contratante, observadas as seguintes condições: (Redação dada pelo Decreto nº 4.944, de 30.12.2003)

I - o repasse das obrigações, relativas às aplicações em pesquisa e desenvolvimento, à contratante pela contratada não a exime da responsabilidade pelo cumprimento das referidas obrigações, ficando ela sujeita às penalidades previstas no art. 9º da Lei nº 8.248, de 1991, no caso de descumprimento pela contratante de quaisquer das obrigações contratualmente assumidas; (Incluído pelo Decreto nº 4.944, de 30.12.2003)

II - o repasse das obrigações poderá ser integral ou parcial; (Incluído pelo Decreto nº 4.944, de 30.12.2003)

III - a empresa contratante, ao assumir as obrigações das aplicações em pesquisa e desenvolvimento da contratada, fica com a responsabilidade de apresentar a sua proposta de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, nos termos previstos no inciso II do § 3º do art. 1º deste Decreto, assim como o seu relatório demonstrativo do cumprimento das obrigações assumidas em conformidade com o disposto no art. 18; (Incluído pelo Decreto nº 4.944, de 30.12.2003)

IV - no caso de descumprimento do disposto no inciso III, não será reconhecido como investimento em pesquisa e desenvolvimento o repasse realizado. (Incluído pelo Decreto nº 4.944, de 30.12.2003)

§ 10. Na implantação, ampliação ou modernização a que se refere o inciso II do caput, poderão ser computados apenas os valores da depreciação de bens imóveis do laboratório correspondentes ao período de utilização desse laboratório em atividades de pesquisa e desenvolvimento de que tratam os incisos I e II do art. 8º deste Decreto. (Incluído pelo Decreto nº 4.944, de 30.12.2003)

Esclareça-se que o Decreto nº 3.800/2001 foi revogado pelo Decreto nº 5.906/2006, o qual, dentre outras especificações, compilou a redução do percentual do faturamento interno ajustado a ser destinado a gastos vinculados a pesquisa e desenvolvimento de tecnologia por parte das empresas fabricantes de microcomputadores portáteis:

Art.8º Para fazer jus à isenção ou redução do IPI, as empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação deverão investir, anualmente, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologias da informação a serem realizadas no País, no mínimo, cinco por cento do seu faturamento bruto no mercado interno, decorrente da comercialização dos produtos contemplados com a isenção ou redução do imposto, deduzidos os tributos correspondentes a tais comercializações, nestes incluídos a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e a Contribuição para o PIS/PASEP, bem como o valor das aquisições de produtos contemplados com isenção ou redução do IPI, nos termos do art. 4º da Lei nº 8.248, de 1991, ou do art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, conforme projeto elaborado pelas próprias empresas, a partir da apresentação da proposta de projeto de que trata o art. 22.

§1º No mínimo dois inteiros e três décimos por cento do faturamento bruto mencionado no caput deste artigo deverão ser aplicados como segue:

I - mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades brasileiras de ensino, oficiais ou reconhecidas, credenciados pelo Comitê da Área de Tecnologia da Informação - CATI, de que trata o art. 30, devendo, neste caso, ser aplicado percentual não inferior a um por cento;

II - mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades brasileiras de ensino, oficiais ou reconhecidas, credenciados pelo CATI, com sede ou estabelecimento principal situado nas regiões de influência da ADA, da ADENE e na Região Centro-Oeste, excetuada a Zona Franca de Manaus, devendo, neste caso, ser aplicado percentual não inferior a oito décimos por cento;

III - sob a forma de recursos financeiros, depositados trimestralmente no Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, devendo, neste caso, ser aplicado percentual não inferior a cinco décimos por cento.

§2º Os recursos de que trata o inciso III do § 1º destinam-se, exclusivamente, à promoção de projetos estratégicos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologias da informação, inclusive em segurança da informação.

§3º Percentagem não inferior a trinta por cento dos recursos referidos no inciso II do § 1º será destinada a universidades, faculdades, entidades de ensino e centros ou institutos de pesquisa, criados ou mantidos pelo Poder Público Federal, Distrital ou Estadual, com sede ou estabelecimento principal na região a que o recurso se destina.

§4º Os investimentos de que trata este artigo serão reduzidos nos seguintes percentuais:

I - vinte por cento, de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2014;

II - em vinte e cinco por cento, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2015; e

III - em trinta por cento, de 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2019.

§5º Tratando-se de investimentos relacionados à comercialização de bens de informática e automação produzidos na região Centro-Oeste e nas regiões de influência da ADA e da ADENE, a redução prevista no § 4º deste artigo obedecerá aos seguintes percentuais:

I - em treze por cento, de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2014;

II - em dezoito por cento, de 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2015; e

III - em vinte e três por cento, de 1º de janeiro de 2016 até 31 de dezembro de 2019.

§6º A redução de que tratam os §§ 4º e 5º deverá ocorrer de modo proporcional dentre as formas de investimento previstas neste artigo.

§7º Para a apuração do valor das aquisições a que se refere o caput, produto incentivado é aquele produzido e comercializado com os benefícios fiscais de que trata este Decreto e que não se destinem ao ativo fixo da empresa.

Art.9º Para as empresas fabricantes de microcomputadores portáteis, códigos 8471.30.11, 8471.30.12, 8471.30.19, 8471.41.10 e 8471.41.90 da NCM e de unidades de processamento digitais de pequena capacidade baseadas em microprocessadores, código 8471.50.10 da NCM, de valor até R\$ 11.000,00 (onze mil reais), bem como de unidades de discos magnéticos e ópticos, códigos 8471.70.11, 8471.70.12, 8471.70.21 e 8471.70.29 da NCM, circuitos impressos com componentes elétricos e eletrônicos montados, códigos 8473.30.41, 8473.30.42, 8473.30.43 e 8473.30.49 da NCM, gabinetes, códigos 8473.30.11 e 8473.30.19 da NCM e fontes de alimentação, código 8504.40.90 da NCM, reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinados a tais equipamentos, e exclusivamente sobre o faturamento bruto decorrente da comercialização desses produtos no mercado interno, os percentuais para investimentos estabelecidos no art. 8º, §§ 4º e 5º, serão reduzidos em cinquenta por cento até 31 de dezembro de 2006.

§1º A partir de 31 de dezembro de 2006, aplicam-se os percentuais de redução previstos nos §§ 4º e 5º do art. 8º.

O ementa da Lei nº 8.248/91 evidencia o seu objetivo: *Dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação e dá outras providências.* Trata-se, ali, de mecanismos que buscam garantir a competitividade da indústria nacional, ante a concorrência com importações, favorecendo os produtos aqui fabricados com redução de tributos sempre que o sujeito passivo assegurar o mínimo de nacionalização do processo produtivo. Em outras palavras, o benefício fiscal é concedido em razão da natureza do produto comercializado, e não em contrapartida a investimentos a serem feitos para expansão ou modernização do empreendimento econômico.

Daí porque a autoridade fiscal não identificou aplicações dos valores de ICMS que deixaram de ser recolhidos pela contribuinte. O único dever que a lei lhe impôs foi demonstrar que um percentual mínimo (de 2% a 5%) de seu faturamento interno ajustado havia sido consumido em aplicações que pudessem ser classificadas como de pesquisa e desenvolvimento no país, dentro do alargado campo descrito nos arts. 8º e 9º do Decreto nº 3.800/2001, antes transcrito. Por sua vez, o Decreto Estadual somente tentou reverter os benefícios destes gastos ao Estado do Paraná, sem exigir qualquer investimento específico e vinculado ao tributo cujo recolhimento dispensou.

Resultado disto foi a aplicação, neste âmbito, do total de R\$ 63.807.738,51 de 2005 a 2008, ao passo que a redução a 3% da alíquota do ICMS incidente sobre a comercialização dos produtos da empresa dispensou-a do recolhimento de R\$ 567.935.664,26 neste mesmo período, como bem observa a Fiscalização.

Esta aplicação eventualmente pode ter contribuído para a dita criação de um *pólo gerador de conhecimento científico e mão de obra qualificada, e, conseqüentemente, maior número de empregos e crescimento regional*, mas o fato é que ela se dá em observância ao requisito fixado em lei federal, cujo objetivo é garantir a competitividade dos produtos da indústria nacional, e não em razão de destinação específica da redução de ICMS concedida pelo Estado do Paraná, até porque nem mesmo uma prestação de contas foi exigida da beneficiária.

A recorrente principia sua defesa abordando que a concessão de incentivos pelos Estados, *com o intuito de atrair empreendimentos para o seu domínio, não possuem natureza outra senão a de INVESTIMENTO*, defendendo que as contrapartidas exigidas não se prestam a revelar esta intenção do subvencionador de *atrair investimentos* de uma área específica *para suas regiões, desenvolvendo-as e diversificando-as economicamente*.

Todavia, o Decreto-lei nº 1.598/77 especifica quais são as isenções ou reduções de impostos que podem ser caracterizadas como subvenções para investimento e, assim, não computadas no lucro tributável:

Art 38. [...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (negrejou-se)

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

Veja-se que, admitindo-se esta interpretação, tão simples seria a caracterização da subvenção como de investimento, que bastaria assim declará-la no ato concessivo, como, inclusive, passou a constar a partir de 2011, como destacado pela recorrente em sua sustentação oral, ao reportar-se a recentes atos editados pelo Estado do Paraná:

Decreto nº 1.922, de 2011

Súmula: Concedido ao estabelecimento industrial fabricante, que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados

O GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ, no uso das atribuições que lhe confere o art. 87, inciso V, da Constituição Estadual, DECRETA:

Art. 1º Fica concedido, ao estabelecimento industrial fabricante, que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, com suas respectivas classificações na NCM, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do

Decreto Federal nº 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de

dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, sem prejuízo da redução da base de cálculo de que trata o art. 3º da Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, crédito presumido do ICMS, equivalente a sete por cento sobre o valor das saídas em operações internas, a doze por cento sobre o valor das saídas em operações interestaduais sujeitas à alíquota de doze por cento e a sete por cento sobre o valor das saídas em operações interestaduais sujeitas à alíquota de sete por cento.

Art. 2º O benefício previsto neste Decreto se estende também às operações com produtos de informática e automação promovidas por estabelecimento industrial que fabrique ao menos um produto que atenda aos requisitos das leis e decretos federais citados no art. 1º.~

Art. 3º Fica revogado o art. 3º do Decreto n. 5.375, de 28 de fevereiro de 2002.

Art. 4 Este Decreto entrará em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º.8.2011.

Decreto nº 2.224, de 2011

Súmula: Introduzidas alterações no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.980, de 21 de dezembro de 2007.

O GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ, no uso das atribuições que lhe confere o art. 87, inciso V, da Constituição Estadual,

DECRETA:

Art. 1º Ficam introduzidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.980, de 21 de dezembro de 2007, as seguintes alterações:

[...]

Art. 2º O art. 2º do Decreto n. 1.922, de 8 de julho de 2011, passa a vigorar com a seguinte redação, acrescentado-se ao art. 1º os §§ 1º e 2º:

"§ 1º Nas saídas para consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outra unidade federada, o crédito presumido de que trata o "caput" será equivalente a dezoito por cento.

§ 2º O crédito presumido de que trata este artigo, **concedido a título de subvenção para investimento**, fica condicionado a que a indústria:

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 n. 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 n. 3.800, de 20 de abril de 2001.

Art. 2º O benefício previsto neste Decreto se estende também às operações com os produtos de informática e automação discriminados no art. 1º promovidas por

estabelecimento industrial que fabrique ao menos um produto que atenda aos requisitos das leis e decretos federais citados no referido artigo."

Art. 3º Este Decreto entrará em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º.8.2011. (negrejou-se)

O ato concessório do benefício é determinante da natureza da subvenção. Inferências da intenção da pessoa jurídica de direito público, ainda que razoáveis, não dispensam a sua materialização como causa das aplicações que justifiquem a classificação do benefício fiscal como subvenção para investimento.

Relevante observar, também, que a utilização do crédito presumido de ICMS com vistas à implantação ou à ampliação de empreendimento econômico, em regra, apresenta contornos próprios, ausentes no caso em debate. Quando este benefício é concedido com natureza de subvenção para investimentos, estes normalmente se materializam dentro de um período de tempo específico, durante o qual, inclusive, o crédito presumido é contabilizado em contrapartida a conta representativa de obrigação para com a pessoa jurídica de direito público, somente se convertendo em reserva de capital ou receita quando implementadas as condições estabelecidas pelo instituidor do benefício.

Aqui, ao contrário, os valores de ICMS que deixaram de ser recolhidos já foram contabilizados diretamente em conta de reserva de capital ou receita, evidência escritural do que se viu materializado nos atos antes transcritos: a inexistência de qualquer contrapartida específica exigida da contribuinte, para além daquelas que a Lei Federal já havia estabelecido com vistas à redução do preço final dos produtos por ela fabricados. E reputa-se inexistente contrapartida específica porque não se pode conceber como tal o mero direcionamento ao Estado do Paraná de parte das exigências previstas na Lei Federal, se esta exigência sequer é reafirmada nos Termos de Acordo de Regime Especial como determinante do benefício.

Circunstâncias semelhantes são verificadas em outros benefícios fiscais nos quais se diz que não há sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto). Aqui, como agravante, a ação do subvencionado (gastos com pesquisa e desenvolvimento) sequer se vincula à intenção do subvencionador (Estado do Paraná), mas sim decorre de exigência anterior, firmada por lei federal, para redução da carga tributária de IPI, e seria assim implementada independentemente da concessão do benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná, apenas que eventualmente em outro Estado brasileiro.

De toda sorte, mesmo cogitando-se que vinculação de parte dos gastos com pesquisas e investimentos, exigidos por lei federal, ao Estado do Paraná, possa revelar intenção do subvencionador, subsiste o fato de que estes investimentos são realizados em observância à lei federal, e de modo algum podem ser classificados como aplicação específica do benefício fiscal concedido pelo Decreto Estadual. De fato, o recurso não utilizado para pagamento do ICMS, em razão da escrituração do crédito presumido – o desembolso financeiro que deixa de ser efetuado - pode ter qualquer utilização, pois nenhuma aplicação específica é exigida da beneficiária, para além do que a lei federal já determina.

Distingue-se o presente caso de outros nos quais a discussão cinge-se à integralidade da aplicação, em investimentos, dos recursos decorrentes do benefício fiscal concedido ao sujeito passivo. Como visto, não há qualquer exigência de que o benefício obtido seja necessariamente aplicado em investimentos, de forma que eventuais investimentos realizados pela contribuinte não podem ser admitidos sob esta motivação, mostrando-se

irrelevantes as notícias de jornais e gráficos de resultados apresentados pela recorrente, com vistas a provar o *efetivo incremento de suas atividades* no período fiscalizado.

A recorrente reporta-se, ao longo de sua defesa, a diversos pontos abordados no Acórdão nº 9101-00.556, proferido em sessão de 17 de maio de 2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Todavia, as circunstâncias materiais ali apreciadas são significativamente distintas daquelas aqui verificadas.

Colhe-se do voto do I. Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias os contornos do benefício fiscal ali em análise:

Segundo a Recorrente (fls. 1.097/1.099), este benefício fiscal é concedido com fulcro na Lei Estadual nº 1.939, de 27 de dezembro de 1989 com suas alterações posteriores. Em seu art. 2º, § 1º, verifica-se a natureza dos recursos transferidos e a forma como se processará a subvenção pelo Governo do Estado do Amazonas. Os recursos possuem natureza tributária, pois advêm da renúncia fiscal relativa ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS e se processará na forma de: restituição total ou parcial à empresa beneficiária, verbis:

"Art. 2º Os incentivos fiscais de competência do Estado são os relativos ao art. 145, inciso I, alínea "h" da Constituição do Estado do Amazonas e destinar-se-ão às empresas industriais, agroindustriais e agropecuárias, instaladas ou que venham a se instalar no Estado do Amazonas.

§ 1º O incentivo fiscal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. ICMS, **constitui-se na restituição total ou parcial**, de acordo com as características da empresa beneficiária. *(negrito)*

No caso dos autos, portanto, segundo a lei concessiva, trata-se de benefício, fiscal caracterizado pela devolução ou restituição de ICMS à pessoa jurídica. Esta caracterização inicial do benefício é fundamental para a presente análise. Como se verá mais adiante, a natureza jurídica do favor fiscal é determinante para sua consideração como subvenção para investimento e, no plano federal, o tratamento fiscal pertinente, na forma do disposto no art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/77, acima mencionado.

Em seu art. 4º, a referida lei estabelece que os incentivos têm por objetivo geral o desenvolvimento econômico do Estado, mediante a expansão e modernização da atividade econômica. Verbis:

"Art. 4º Os incentivos fiscais e extrafiscais do Estado do Amazonas visam a **integração, expansão, modernização e consolidação dos setores agropecuário, agroindustrial, industrial, comercial e de prestação de serviços**, com ênfase no desenvolvimento do Estado." *(negrito)*

De fato, desde o final do último século, os estados federados vêm travando intensa batalha para atrair investimentos para seu território e assim incrementar sua atividade econômica. No âmbito dos estados, foram instituídos sistemas de captação de investimentos voltados para a diversificação e ampliação de suas estruturas econômicas, com a conseqüente geração de empregos e elevação da renda. Pelas suas características, é forçoso admitir que os benefícios fiscais ora em discussão se amoldam a esta política de captação de investimentos perpetrada pelos governos estaduais.

Um dos fundamentos da decisão recorrida é a não caracterização da intenção do subvencionador em transferir capital para investimentos. Sustenta o voto condutor que, para que se pudesse ter o incentivo como subvenção para investimento, o negócio realizado deveria evidenciar-se por presente, de forma incontestável, a inequívoca intenção do ente público de subvencionar o empreendimento.

Ora, verifica-se na lei estadual, que os incentivos visam promover os investimentos para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos daquele Estado. Ao percorrer o dispositivo, nota-se que a lei é clara ao estabelecer que os incentivos visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região. Assim, ao contrário da decisão recorrida, não há como considerar que a renúncia fiscal, consubstanciada pela restituição do ICMS à Recorrente, seja única e tão somente para recuperar custos de sua atividade operacional, desvinculada de qualquer interesse público maior.

Ademais, a mesma lei estabelece como critério para a concessão do benefício a presença do "fundamental interesse" ao desenvolvimento do Estado. Neste sentido, faz-se oportuna a transcrição dos arts. 6º e 7º, que definem quais empresas poderão receber tais benefícios fiscais:

Art. 6º As empresas industriais, agroindustriais, agropecuárias e cooperativas de produção em funcionamento, as em implantação e as que venham a se instalar, poderão gozar dos incentivos fiscais de que trata o artigo 2º, na forma disposta nesta Lei:

§1º A concessão dos incentivos caberá unicamente às empresas consideradas de fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado do Amazonas.

Art. 7º Consideram-se de fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado do Amazonas para efeito do que dispõe esta Lei, as empresas que satisfaçam pelo menos 3 (três) das seguintes condições:

- a) concorram para a integração e consolidação do parque industrial do Estado do Amazonas;
- b) contribuam para o incremento do nível de aproveitamento industrial do Estado do Amazonas;
- c) contribuam para o aumento da exportação estadual para o mercado internacional;
- d) promovam investimento em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia de processo e/ ou produto, de acordo com programa plurianual submetido à apreciação da Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo e homologados pelo CODAM;
- e) contribuam para substituir importações nacionais e/ou estrangeiras;
- f) promovam a interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado.
- g) contribuam para o aumento da produção agropecuária do Estado.
- h) seja gerador de empregos e que a participação do custo da mão-de-obra seja correspondente a, no mínimo, 1,5% (um e meio por cento) do custo final do produto.

(..)" (*negrito*)

*Como facilmente se vê nas partes destacadas no texto, as condições estabelecidas pela lei para a concessão dos benefícios fiscais revelam que as empresas beneficiárias **deverão promover o desenvolvimento da região**, mediante a realização de **investimentos**. Desse modo, é imperioso reconhecer que a Lei Estadual manifesta a intenção do Estado do Amazonas em destinar as devoluções do ICMS na forma de subvenções para investimento e não para custeio, como ~~impropriamente entendeu~~ o acórdão recorrido.*

Nesta mesma linha de raciocínio e para corroborar este entendimento, mister analisar também os procedimentos regulamentares para a concessão do benefício, os quais revelam a vinculação destes recursos a projetos de investimento aprovados e fiscalizados pelas autoridades estaduais.

O Decreto Estadual nº 12.814-A, de 23 de fevereiro de 1990 (DOE de 23.02.1990) regulamentou a aludida Lei Estadual. No que diz respeito ao processo de concessão dos benefícios, este assim dispôs na Subseção II - Do Requerimento, Processamento e Formatação da Concessão:

Art. 9º As empresas interessadas requererão os incentivos de que trata o art. 2º deste Regulamento ao Governo do Estado do Amazonas, através da Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo, instruindo o requerimento com projeto técnico e de viabilidade econômica que demonstre a exequibilidade do empreendimento.

§ 1º Competirá à SIC a edição das instruções e procedimentos que deverão ser atendidos na apresentação do projeto a que se refere o "caput" deste artigo.

§ 2º O descritivo dos efeitos ambientais decorrentes da produção do bem a ser incentivado, deve ser encaminhado ao Instituto de Desenvolvimento dos Recursos Naturais e Proteção Ambiental do Estado do Amazonas - IMA, pela empresa beneficiária, não sendo submetido o projeto técnico e de viabilidade econômica ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - CODAM sem a juntada do parecer favorável supracitado.

§ 3º Tendo obtido o parecer favorável da SIC e do IMA, a Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo proporá a aprovação do projeto ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - **CODAM**, instruindo sua proposição com o respectivo relatório de análise técnica.

§ 4º Não tendo sido recomendada a concessão do incentivo, fica assegurada à empresa solicitante o direito de recurso ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - CODAM.

§ 5º Referendado pelo Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - CODAM, através de Resolução, a concessão do incentivo fiscal do ICMS efetivar-se-á por Decreto Governamental, no qual deverá constar, além da qualificação da empresa incentivada, os seguintes dispositivos;

- a) prazo, forma e percentual de restituição do ICMS;
- b) discriminação dos produtos incentivados, com seus respectivos códigos numéricos NBM;
- c) obrigatoriedade da solicitação de Laudo Técnico de Inspeção, pela empresa incentivada, para fins de constatação do integral cumprimento quanto às condições estabelecidas no ato de concessão do benefício fiscal;
- d) obrigatoriedade da empresa incentivada assumir as condições, encargos e ônus constantes da Lei 1.939, de 27 de dezembro de 1989 e sua regulamentação; e;
- e) sujeição às penalidades previstas na Lei 1.939, de 27 de dezembro de 1989 e neste Regulamento, quando da ocorrência de infrações ali tipificadas.

§ 6º O termo inicial de vigência do Incentivo Fiscal de Restituição do ICMS é a data da publicação do Decreto Concessivo no Diário Oficial do Estado do Amazonas.

§ 7º A aplicação do incentivo fiscal de restituição do ICMS está condicionada à expedição de Laudo Técnico de Inspeção pela Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo.

(...) (negrito)

*Os trechos acima destacados revelam parte das exigências para a concessão do benefício e indicam que o Estado quer assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei. Resta patente que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, dentre eles, a **apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento**; a aprovação das autoridades ambientais e do Conselho de Desenvolvimento da Amazônia; além de Laudo Técnico de Inspeção para comprovar a aplicação dos recursos.*

Com efeito, estes procedimentos burocráticos, dentre outros, confirmam o objetivo econômico delineado pela lei para os benefícios fiscais. Ademais, demonstram a preocupação do Estado com os mecanismos de controle para que os objetivos da lei sejam alcançados.

Por isso, não há como admitir que não está presente a manifestação concreta do Estado do Amazonas em subvencionar empreendimentos voltados ao desenvolvimento econômico da região. Neste ponto, assiste razão à contribuinte.

Nada neste sentido existe no presente caso. O Decreto nº 5.375/2002 evidencia, tão só, a redução da carga tributária dos produtos ali relacionados, quando atendidos os requisitos expressos em lei federal que lhes garanta o mínimo de nacionalização exigida, de modo a favorecer a competitividade da indústria nacional.

Só por esta razão já seria inadmissível a comparação feita pela recorrente entre a relevância dada às contrapartidas exigidas naquele caso concreto, e as que se entende necessárias nestes autos. De toda sorte, além de a intenção de subvencionar empreendimentos no Estado do Amazonas estar manifestada nos atos antes reproduzidos, o I. Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias também destacou as disposições legais daquele Estado em relação às exigências a serem cumpridas pelos beneficiários dos incentivos fiscais:

Não é razoável considerar que as exigências estabelecidas pela lei estadual, que concede os benefícios constituam a destinação obrigatória dos recursos transferidos pelo Poder Público. Mister analisar agora o art. 19 da lei, o qual estabelece parte das exigências a serem cumpridas pelas empresas beneficiárias, verbis:

"Art. 19. As empresas beneficiadas com incentivos fiscais, **deverão cumprir as seguintes exigências:**

I - implantar o projeto técnico e de viabilidade econômica na forma aprovada pelo CODAM.

II - manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, de acordo com o enunciado no artigo 80 e 212, parágrafo 1º, da Constituição Estadual, especialmente, nas áreas de alimentação, saúde, lazer, educação, transporte e creche, apreços subsidiados;

III - apresentar à SIC programas de regionalização, implementando-os na forma homologada pelo CODAM;

IV - apresentar à SIC programas plurianuais de investimento, em desenvolvimento tecnológico, no Estado do Amazonas, a serem implementados na forma homologada pelo CODAM;

V - manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa alusiva aos incentivos previstos nesta Lei, de acordo com modelo e especificações aprovados pela SIC;

VI - conceder, nas vendas para empresas comerciais locais, regularmente inscritas na SEFAZ, desconto equivalente à parcela do ICMS restituído na operação;

VII - manter a administração, inclusive a contabilidade, no Estado do Amazonas, bem como utilizar a infra-estrutura de serviço local;

VIII - manter menores em seu quadro funcional, salvo se a empresa incentivada desenvolver atividades penosas, perigosas ou insalubres.

IX - recolher, em caráter irreatável e irrevogável, contribuição financeira, durante todo o período de fruição dos incentivos, em importância correspondente a um e meio por cento sobre o valor do ICMS restituível, em cada período de **apuração, em favor da Universidade do Estado do Amazonas - UEA, na forma e no prazo previstos em regulamento.**" (Inciso incluído pelo art. 1º da Lei nº 2.721/2002).

(.)" (*negrito*)

*Os dispositivos destacados demonstram inequivocamente que a restituição do ICMS, de que é beneficiária a Recorrente, encontra-se subordinada a uma série de obrigações impostas pelo ente estatal, como **contraprestação** do favor fiscal deferido. A concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as contraprestações estabelecidas. **Não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências.***

A decisão em comento, portanto, apenas suaviza o sincronismo exigível para caracterização de uma subvenção como de investimento. Nada ali permite concluir que se classifique como subvenção para investimento um benefício fiscal dissociado de exigências específicas, no sentido de investimentos, por parte da pessoa jurídica de direito público que o concede.

Em verdade, a afirmação de que a implantação ou expansão do empreendimento econômico é *o motriz da subvenção concedida pelo Estado do Paraná* não encontra fundamento no ato legal que institui o crédito presumido de ICMS. A ausência desta motivação expressa e a vinculação do ato do Estado do Paraná à Lei Federal nº 8.248/91 permitem, perfeitamente, a conclusão de que o benefício fiscal atraiu a contribuinte em razão da redução que permitiria a seus preços finais de venda, apresentando a outra natureza cogitada pela recorrente: *intervir em um setor em que há a real necessidade de custeá-lo, sob pena de levar esse setor ao prejuízo.*

Como afirma a recorrente, as subvenções para custeio se caracterizam pela *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*, típico da subvenção para investimento. Se as condições para concessão do benefício fiscal pelo Estado do Paraná nada mais são que as expressas em lei federal, e nenhum controle é estabelecido nos Termos de Acordo de Regime Especial relativamente ao cumprimento destas exigências, não é possível sequer afirmar que o objetivo do Estado do Paraná fosse incrementar ou desenvolver aquele setor, quanto mais dispensar a existência de alguma vinculação do tributo que deixou de ser recolhido aos efetivos investimentos.

A recorrente também se opõe à interpretação de que são necessários investimentos ativáveis para que a subvenção preste-se como *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

Poder-se-ia cogitar que em algumas atividades econômicas, a implantação ou expansão do empreendimento poderia se materializar sem investimentos daquela natureza. **Contudo, o caso presente cinge-se à redução da carga tributária de ICMS sobre mercadorias**

que necessariamente dependem de um parque industrial e de investimentos em ativo fixo para sua produção, além investimentos permanentes em pesquisa e desenvolvimento que, por contribuírem para a formação do resultado de mais de um período, estavam sujeitos à ativação, até a vigência da Lei nº 11.638/2007.

Assim, correto se mostra o procedimento fiscal quando busca estas evidências para caracterizar o crédito presumido de ICMS instituído pelo Estado do Paraná como subvenção para investimento, mormente se, como visto, a intenção da pessoa jurídica de direito público não foi expressa no ato legal que concedeu o benefício.

Nos demais julgados invocados pela recorrente observa-se, também, que não havia dúvida quanto à intenção da pessoa jurídica de direito público que concedeu o incentivo fiscal.

O voto do I. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral reproduz os atos concessivos presentes no caso concreto analisado no Acórdão nº 101-93.716:

Com efeito, no caso sob exame, restou assinado em data de 21 de março de 1994 (fls. 683/689), entre o Governo do Estado do Ceará e a recorrente, Protocolo de Intenções cujo objeto está assim delineado:

"O presente instrumento objetiva estabelecer as relações obrigacionais que entre se ajustam, como partes, o GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ, (...) e a VULCABRÁS DO NORDESTE LTDA. (...) obrigações essas decorrentes da concessão de incentivos administrados pelo Poder Público Estadual à aludida empresa, em virtude da implantação de uma fábrica destinada à fabricação de calçados e componentes, nos termos da legislação norteadora da espécie, especialmente a Lei nº 11.524/88 e os Decretos nºs 22.719-A de 20.08.93 e 23.113 e 18.03.94, (...)."

A teor do que contém a "CLÁUSULA SEGUNDA" da denominada avença, a recorrente se comprometeu:

"... a implantar no município de Sobral — Ce, uma indústria para fabricação de calçados e componentes, observadas as seguintes características básicas:

Investimento Total:

Será investida na implantação do Projeto a importância de Cr\$ 9.000.000.000,00 (...) equivalente, na data de hoje, a US\$ 15,000,000.00 (quinze milhões de dólares americanos).

Programação da Produção:

A EMPRESA deverá produzir, anualmente, 1.800.000 pares de calçados masculinos vulcanizados e 1.800.000 pares de componentes (grápeas) para tênis de performance."

De um lado a recorrente se comprometeu a executar o projeto no prazo de 12 (doze) meses. De outro, o Estado do Ceará assumiu compromisso de apoiar a incitava por meio da adoção de medidas a' seu alcance, notadamente na área de infra-estrutura, tais como: cessão de área equivalente a 08 ha; colocar à disposição água em volume compatível com as necessidades do projeto, em iguais condições de tarifa prevalecentes para outras empresas em fase de implantação no município de Sobral; adotar medidas necessárias ao acesso ao conjunto industrial da recorrente, de linhas de telefonia e transmissão de dados; assegurar o fornecimento de energia elétrica necessária à implantação e funcionamento do empreendimento.

O Governo do Estado do Ceará assumiu compromisso de garantir, à recorrente, operações de crédito com recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI, destinados à formação do Capital de Giro, segundo as condições estabelecidas no "Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas — PROVIN — FDI."

Através do "SEGUNDO ADITIVO AO PROTOCOLO DE INTENÇÕES", restou estabelecido:

"O ESTADO assegurará o diferimento do ICMS incidente sobre aquisições de máquinas e equipamentos adquiridos no exterior, bem como sobre o diferencial de alíquotas daquele tributo incidente na aquisição de equipamentos nacionais, necessários à implantação da indústria, concedido sob regime especial, desde que sejam destinadas a integrar o ativo fixo do estabelecimento industrial da empresa, devendo o aludido tributo ser pago quando da desincorporação do bem.

O diferimento deverá prevalecer, mesmo que as importações sejam desembaraçadas em entreposto que não os localizados no Estado do Ceará, desde que os bens sejam destinados ao estabelecimento da EMPRESA situado no Estado do Ceará.

.....
O recolhimento do ICMS nas importações de matéria-prima e de outros insumos poderá ser diferido para o momento da saída subsequente dos produtos industrializados."

Outro projeto com características semelhantes foi objeto de assinatura do "PROTOCOLO DE INTENÇÕES" entre o Governo do Estado do Ceará, o Município de Limoeiro do Norte — CE, e a recorrente, visando a implantação de uma unidade industrial para fabricação de 2.760.000 pares de calçados de couro, de materiais sintéticos e de borracha, mediante ocupação de 930 pessoas, investimento da ordem de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), fls. 695/700.

Como parte integrante das obrigações assumidas pelo Estado do Ceará, há o incentivo que se traduz na concessão de empréstimos, mediante utilização de recursos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI, em condições especiais, o que de resto deu causa ao lançamento tributário objeto da presente demanda.

Conforme se constata pela leitura da cópia do "CONTRATO DE MÚTUO DE EXECUÇÃO PERIÓDICA" (fls. 471/476), o FDI foi instituído pela Lei nº 10.367, de 1979, alterada pelas Leis de números 10.380, de 1980, 11.073, de 1985 e 11.524, de 1988, regulamentada pelo Decreto nº 22.719-A, e conta com recursos "aportados à conta do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas — PROVIN, decorrendo referido empréstimo do enquadramento da Mutuária (recorrente) como empreendimento prioritário para o desenvolvimento econômico e social do Estado."

A Lei nº 10.367, de 1979, com as alterações supervenientes, constituiu o Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI, cujo objeto é a promoção do desenvolvimento das atividades industriais daquele Estado, por meio do compromisso de assegurar às empresas julgadas de fundamental importância no processo:

"... incentivos de implantação, funcionamento, realocização, ampliação e modernização ou recuperação, sob a forma de subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, prestação de garantias e subsídios de encargos financeiros."

Ao regulamentar a Lei que instituiu o FDI, o Decreto nº 22.719-A, de 1993, com as alterações introduzidas através do Decreto nº 23.113, de 1994, do que resultou a

própria regulamentação do aludido Fundo, relativamente às operações de empréstimos, estabeleceu por seu artigo 15:

"Art. 15º - O valor do empréstimo ao amparo do FDI será concedido em 72 (setenta e duas) parcelas mensais e consecutivas para as empresas localizadas na Região Metropolitana de Fortaleza e 120 (cento e vinte) parcelas mensais e consecutivas para as empresas localizadas fora da Região Metropolitana de Fortaleza; e será diferenciado em função da localização ou da natureza do projeto apoiado, da seguinte forma:

I — Implantação de Indústrias no Interior do Estado: O valor da parcela mensal do mútuo terá como parâmetro importância equivalente 100% (cem por cento) do ICMS efetivamente recolhido dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a venda da produção própria, cabendo ao Governo do Estado responsabilizar-se por 75% (setenta e cinco por cento), do valor da parcela e devendo o restante ser negociado com a Prefeitura do município sede do empreendimento;

II — Implantação de Indústria na Região Metropolitana de Fortaleza: O valor da parcela mensal do mútuo estará limitado ao equivalente a 60% (sessenta por cento) do ICMS efetivamente recolhido dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a venda da produção própria, cabendo ao Governo do Estado responsabilizar-se por 75% (setenta e cinco por cento), do valor da parcela e devendo o restante ser negociado com a Prefeitura do município sede do empreendimento;

III — Relocalização de Indústria para o Interior do Estado: O valor da parcela mensal do mútuo terá como parâmetro importância equivalente a até 80% (oitenta por cento) — sendo 70% (setenta por cento) a cargo do Estado e 10% (dez por cento) a cargo do município - do ICMS efetivamente recolhido dentro do prazo legal, incidente sobre operações com a venda da produção própria;"

Nos termos da Cláusula Primeira do mencionado acordo de vontades, à recorrente foram concedidos empréstimos periódicos, cujo repasse mensal correspondia a 60% (sessenta por cento) do valor do ICMS devido, durante o período de janeiro de 1995 a dezembro de 2000.

Cumpridas as condições estabelecidas: pagamento ou resgate do empréstimo (desembolso) de uma só vez, no dia 30 de cada mês a que corresponder, após 36 (trinta e seis) meses da data do desembolso; o valor a ser pago corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do montante de cada desembolso, acrescido dos encargos pactuados.

Registre-se, por relevante, que dentre as denominadas "Obrigações Especiais" assumidas pela recorrente, para com o Mutuante, constam:

"6.1 Executar o projeto financiado com toda a diligência e eficiência, de acordo com a boa técnica gerencial e as normas de engenharia, obrigando-se a manter todos os registros e comprovantes indispensáveis.

6.2 Utilizar todos os recursos objeto do mútuo contratado por este instrumento, exclusivamente nos negócios normais relativos ao projeto apresentado e suas expansões futuras."

Dentre as justificativas apresentadas pelo Governo do Estado do Ceará, para adoção, implantação e utilização dos recursos do FDI, há o explícito reconhecimento de:

"... contribuir para a consolidação e descentralização do setor industrial, através de incentivo à implantação, ampliação, modernização, diversificação, recuperação e realocação de empresas industriais, consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado."

Assim, como fácil é concluir, a outorga dos benefícios pelo Estado do Ceará não está restrita à concessão de empréstimos em condições especialíssimas, ao revés, corresponde ela a um conjunto de medidas concretas, que têm como contrapartida uma série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos, que visam à implantação de unidades fabris.

Já no Acórdão nº 107-08.739, embora os atos concessivos dos benefícios fiscais não estejam ali reproduzidos, excertos do relatório evidenciam materialidade distinta daquela aqui apreciada. Veja-se o relatório de alegações da recorrente:

- Informou que em 20/12/1993 firmara com o Governo do Estado do Ceará, Protocolo de Intenções cujo objeto seria a implantação de um Grupo de Unidades Industriais no município de Horizonte/CE, para a produção de bases para tapetes e carpetes, telas especiais, tecidos para decoração, entre outros. Pelo teor do aludido Protocolo, entre outros compromissos recíprocos, compromete-se o Governo cearense a garantir-lhe recursos oriundos do Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI;

- Assegurou que embora o citado Protocolo tenha se referido expressamente aos recursos como sendo destinados a formação de capital de giro, na realidade estes se destinavam ao investimento para a implantação das unidades industriais. Ademais, toda a documentação firmada com o Governo do Ceará esclarece que tais recursos provenientes de subvenção estatal seriam utilizados para investimento e não como capital de giro conforme concluiu equivocadamente a autoridade autuante;

[...]

- Esclareceu que o Protocolo, em sua cláusula sexta, ao tratar do apoio governamental através do FDI, prevê o empréstimo de 100% do ICMS recolhido no prazo legal. O Contrato de Mútuo firmado com o Banco do Estado do Ceará — BEC, prevê a concessão de um empréstimo de execução periódica equivalente a 100% do valor do ICMS recolhido aos cofres estaduais;

- Mencionando sempre que os recursos subvencionados pelo Governo do Ceará visavam a implantação de unidade fabril naquele estado, invocou o artigo 15, I, do Decreto 22.719-A/93, pelo qual apenas os projetos de implantação de indústria seriam beneficiados pelo empréstimo equivalente a 100% do ICMS. Com isso procurou reforçar sua tese, pela qual os recursos obtidos junto ao Governo cearense são destinados a investimento;

Nestes termos, o entendimento do CARF no sentido de que *a subvenção para investimentos é todo valor transferido por entes governamentais para estimular o desenvolvimento de empreendimentos econômicos, independentemente da aplicação desses recursos em bens do ativo imobilizado ou projetos aprovados*, passa, antes, por evidências de que o incentivo foi, de fato, concedido para *implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, circunstância ausente no presente caso.

Outro não é o contexto no qual foi proferida a recente manifestação do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, exposta em voto vencedor exarado no julgamento do processo administrativo nº 13502.001207/2007-77 (Acórdão nº 1103-00.555), invocado pela recorrente em seus memoriais. Deste voto extrai-se a exposição dos fatos ali sob apreciação, e a conclusão final ali expendida:

Pois bem. A recorrente receberá incentivos fiscais "condicionados" à feitura de empreendimentos no Estado da Bahia, na forma de crédito presumido de ICMS.

Conforme o Decreto estadual/BA 4.316/95:

Art 2º. Nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial lançará a crédito o valor do imposto destacado, quando naqueles produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no *caput* do artigo 1º.

Art 2º-A. Os estabelecimentos industriais dedicados à produção de máquinas e aparelhos elétricos, eletro-eletrônicos, eletrônicos e de telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e de fibra ótica **poderão lançar como crédito em sua escrita fiscal**, em cada período de apuração, o **valor equivalente ao saldo devedor do imposto apurado em cada mês, relativo às operações e prestações com tais produtos.** (redação dada pelo Decreto nº 7.737 de 30.12.1999).

Art 7º. Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior **com o diferimento** regulado nos incisos II e III do *caput* do art. 1º, **o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo**, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:

I - 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado, sem prejuízo do disposto no inciso V do. art. 87 do RICMS/BA, quando relativas a produtos de informática;

II - 79,41118% (setenta e nove inteiros e quatro mil cento e dezoito décimos de milésimos por cento), quando relativas a produtos de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, efetuadas por estabelecimento industrial.

Parágrafo único. Desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo o estabelecimento importador lançará a crédito, nas operações de saídas interestaduais, o valor correspondente a 70,834% (setenta inteiros e oitocentos e trinta e quatro milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas. (Redação do artigo dada pelo Decreto nº 7.341 de 26.05.1998).

E, para receber o crédito presumido de ICMS, a recorrente teria de cumprir as "condições" previstas no mesmo Decreto estadual 4.316/96:

Art. 1º. (...)

§ 1º. Para usufruir do benefício de que tratam os incisos II e III do *caput* deste artigo o contribuinte, devidamente habilitado para operar no referido regime na conformidade do art. 344 e seguintes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, deverá:

I - renovar anualmente a habilitação concedida pela Secretaria da Fazenda;

II - comprovar que o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial equivale, no mínimo, aos seguintes percentuais do valor total do faturamento anual:

- a) 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro ano de produção;
- b) 33% (trinta e três por cento) no segundo ano de produção;
- c) 40% (quarenta por cento) no terceiro ano de produção;
- d) 50% (cinquenta por cento) a partir do quarto ano de produção.

§ 3º. Poderão ser instalados, com o benefício decorrente deste Decreto, **projetos industriais localizados:**

I - em qualquer município integrante da Região Metropolitana do Salvador; **desde que:**

a) se refiram **exclusivamente a empreendimentos** que tenham por objetivo montagem ou fabrico de produtos de pelo menos 2 (dois) setores integrados entre, os de informática, elétricos, de elétrico-eletrônica, de eletrônica e de telecomunicações; ou

b) o valor do investimento total seja equivalente a, no mínimo, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II - nas demais regiões do Estado, independente da exigência do inciso anterior, **mediante aprovação por ato específico** da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração:

§ 4º. Ficam igualmente diferidos o lançamento e o pagamento do imposto da saída interna dos produtos tratados no inciso I do *caput* e no § 2º deste artigo, promovida pelo estabelecimento industrial importador nas seguintes hipóteses:

I - quando destinados a estabelecimento industrial neste Estado, que os utilize na fabricação de produtos de informática, elétricos, de eletro-eletrônica, de eletrônica e de telecomunicações ou prestação de assistência técnica manutenção; para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes, **desde que** o seu projeto de implantação tenha sido aprovado pela Secretaria de Indústria, Comércio e Mineração.

(...)

Art. 9º-A. As empresas que mantiverem o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial em, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) do valor total do faturamento anual poderão usufruir dos benefícios de que trata este decreto **se atenderem** as seguintes condições:

I - realize investimento mínimo de 70% do seu projeto industrial;

II - todos os seus produtos estejam enquadrados na norma "ISSO 9.000" ou posterior;

III - não possua débito para com a fazenda pública estadual, inscrito em Dívida Ativa, enquanto não proceder à extinção da dívida, salvo nos casos de débitos parcelados que estejam sendo pontualmente pagos;

IV - possua, no mínimo, três anos de produção industrial efetiva;

V - **celebre de Termo de Acordo específico com a Secretaria da Fazenda**, representada pelo Diretor da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, **comprometendo-se a cumprir às condições previstas neste artigo**, (grifamos)

Em relação à recorrente, a intenção do Estado de subvencionar empreendimentos é acusada no Protocolo de Intenções firmado entre aquela e o Estado da Bahia:

“PROCOLO DE INTENÇÕES

Considerando que é atribuição do Estado regular e fomentar as atividades econômicas, conforme prevê o artigo 174 da Constituição Federal de 1988 e a Constituição Estadual do Estado da Bahia;

Considerando que tal atribuição tem como um de seus maiores objetivos o incremento do nível de emprego e redução das desigualdades regionais e sociais do Estado, Sendo para tanto **fundamental estimular novos investimentos;**

Considerando que esses objetivos demandam comprometimento político e atuação **focada e contínua por parte** dos agentes e órgãos da Administração Pública, para os

novos investimentos, que exigem ações de médio e, longo prazo, ultrapassando o período da atual Administração;

Considerando que é indispensável que o Estado, **visando o incremento do desenvolvimento industrial e comercial, propicie condições para realização de investimentos no setor produtivo**, mediante a formação de parcerias com o setor privado;

Considerando as condições favoráveis à realização desse empreendimento no Estado da Bahia, consubstanciadas nas vantagens logísticas e econômicas;

Considerando os benefícios que a instalação de fábricas deverá proporcionar para a economia e o desenvolvimento social do Estado da Bahia, em decorrência da elevação das ofertas de emprego direto e indireto e do aumento de suas receitas;

Considerando, que a **instalação de um parque industrial de eletrodomésticos, elétricos e eletrônicos se reveste de grande importância para o desenvolvimento de atividades produtivas de base tecnológica**, como é o caso do presente projeto;

Considerando que a **fruição dos benefícios** decorrentes dos fomentos e dos financiamentos **é condição indispensável** para que a BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A possa vir a instalar uma unidade do Estado da Bahia;

O ESTADO DA BAHIA... têm justo e acordado o presente PROTOCOLO DE INTENÇÕES, na forma das cláusulas e condições que se seguem;" (grifamos)

E a intenção ou propósito do Estado da Bahia de subvencionar investimentos, em relação à recorrente, materializou-se na formalização do Protocolo de intenções (a bem ver, do contrato) à vista do citado Decreto estadual/BA 4.316/95:

"CLÁUSULA PRIMEIRA DO OBJETO

Constitui objeto do presente Protocolo a formalização da intenção. dos seus signatários, no sentido de viabilizar a instalação de indústria de produção e. eletroeletrônicos e de componentes para produtos eletrodomésticos.

CLÁUSULA SEGUNDA - DOS COMPROMISSOS DA BRITÂNIA

Para a consecução dos objetivos deste Protocolo, compromete-se a EMPRESA, a

a) **Instalar em município da Região Metropolitana de Salvador**, a ser definido, neste Estado da Bahia, **indústria.... com investimento estimado em R\$ 25.000.000,00** (vinte e cinco milhões de reais) e promover a geração de **650** (seiscentos e cinquenta) empregos diretos;

b) Promover o treinamento e a capacitação de mão-de-obra, prioritariamente local, a ser aproveitada no processo fabril;

c) Fornecer **todas as especificações técnicas para a viabilização dos projetos de infra-estrutura do ESTADO...**

(...)" (grifamos)

Mais. Ainda que não houvesse tal protocolo de intenções e a formalização deste, a conclusão não seria afetada. Esclareço.

Suponha-se que determinado Estado resolvesse conceder crédito presumido de determinada grandeza sob a "condição" de lá ser instalado certo empreendimento ou ampliação deste, sem dimensionar o valor das inversões de capital a serem feitas. Por óbvio que isso só seria concedido, se e na medida em que aquele empreendimento venha a ser "gerador" de ICMS devido, em montante tal que supere o valor do crédito presumido. Do contrário, não haveria razão para esse custo econômico do Estado. Por sua vez, para o contribuinte também pereceria sentido se assim não fosse, pois, do contrário, de nada adiantaria o crédito presumido (pois não seria restituível, nem cedível, e nem compensável com outros,

bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto.

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora.

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

A interessada também argüi, subsidiariamente, a decadência do direito de o Fisco constituir a multa isolada relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de novembro de 2005, dada a ciência do auto de infração ter ocorrido apenas em 08/11/2010, quando já transcorrido o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Ocorre que, como dito, o recolhimento de estimativas nada mais é do que obrigação acessória imposta àqueles que optam pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Não se trata, pois, de pagamento do próprio tributo e, por esta razão, não se sujeita à homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN.

A regra de contagem do prazo decadencial para lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas é definida em razão do regime a que se sujeita o tributo devido no ajuste anual. Se há apuração, declaração ou recolhimento que autorize a aplicação do art. 150 do CTN, e a exigência de eventual diferença apurada no ajuste anual é possível em até 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, o mesmo prazo terá a autoridade lançadora para aplicar a multa isolada decorrente de eventual falta de recolhimento de estimativas durante o correspondente ano-calendário.

E, no presente caso, na medida em que o lançamento se deu antes de expirados 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do encerramento do período de apuração anual mais remoto (31/12/2005), é desnecessário perquirir se a contagem do prazo decadencial para lançamento de diferenças apuradas no ajuste anual poderia ser feita com base no art. 150 do CTN, pois, mesmo nestas circunstâncias, não teria se verificado a decadência.

Adotando outro entendimento, a autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu a decadência relativamente à multa isolada pelo não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa relativa aos períodos de apuração julho e setembro de 2005, nos valores de R\$ 746.957,06 (IRPJ, jul/05); R\$ 813.170,96 (IRPJ, set/05); R\$ 268.904,54 (CSLL, jul/05) e R\$ 292.381,54 (CSLL, set/05). Contudo, na medida em que a parcela exonerada superou o montante R\$ 1.000.000,00, a matéria ensejou recurso de ofício, ao qual deve ser dado provimento para manutenção, na íntegra, das multas isoladas aqui aplicadas.

Por fim, a recorrente questiona a aplicação de juros sobre a multa de ofício, defendendo a possibilidade de discutir esta matéria e defendendo que a lei não permite a sua incidência.

Inicialmente observe-se que, como os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício não integram o lançamento, e são motivados por evento posterior, sequer deveria ser apreciada esta matéria no contencioso administrativo fiscal.

Contudo, admite-se aqui o entendimento dos colegiados desta casa, no sentido de que deve ser apreciada esta matéria no julgamento administrativo dos autos de infração, para, no mérito, adotar as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma noíma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado

(sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula **CARF nº 4**: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórias incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

A recorrente aponta entendimento divergente, posteriormente firmado na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Todavia, não se tratando de matéria sumulada, mantém-se o posicionamento até aqui adotado e acima expresso.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário e **DAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício.

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro **BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR**, Redator designado:

O tema versado pelos presentes autos é espinhoso e, em meu entendimento, demanda estudo bastante acurado, capaz de dirimir todas as principais dúvidas que ao redor dele orbitam. Por essa razão, sem prejuízo do brilhantismo encampado pelo voto já manifestado, optei por apresentar Declaração de Voto, externando minha visão acerca do feito.

Consoante exaustivamente exposto, o cerne do debate toca à qualificação tributária outorgada aos créditos presumidos de ICMS concedidos, à recorrente, pelo Estado do Paraná, previstos pelo Decreto estadual nº 5.375/02.

Façamos nossas ilações partirem, como não poderia deixar de ser, da análise das feições textuais que informam o diploma legislativo emanado do Estado subvencionador. Nesses termos, assim vigia o *caput* do artigo 3º do indigitado Decreto:

“Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei nº 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal nº 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal nº 1.885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga tributária correspondente a 3%: (...)”

A leitura deste enunciado demonstra que o Estado do Paraná concedeu, aos contribuintes dotados das qualificações ali dispostas, incentivo fiscal de ICMS equivalente a montante tal que a carga tributária resultante, em cada operação, fosse idêntica ao valor do imposto calculado à alíquota de 3% (três por cento).

A subsunção do sujeito passivo àquelas condições pessoais, no entanto, não era suficiente para que se pudesse admitir a fruição do benefício fiscal em comento. O Parágrafo Único do artigo encimado estatuiu, ainda, outras premissas, que deveriam ser observadas e cumpridas pelo potencial candidato a subvencionado:

“Art. 3º. Omissis.

(...)

Parágrafo único. A opção pela utilização do crédito presumido de que trata este artigo fica condicionada:”

a) à celebração de termo de acordo, na forma dos arts. 78 a 84, que estabelecerá os demais requisitos para a fruição do benefício;

b) a que haja a indicação, no documento fiscal correspondente à operação, dos dispositivos da legislação federal pertinente e do número do termo de acordo referido na alínea anterior;

c) a indústria tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados mediante 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;

d) a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal nº 8.248/91, sendo que:

1. percentual não inferior a 1%, 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;

2. percentual não inferior a 2,7% 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 parágrafo 5º do art. 9º do Decreto Federal nº 3.800, de 20 de abril de 2001.”

O Fisco federal entendeu que os rendimentos atrelados ao aproveitamento dessa benesse fiscal representariam espécie de *subvenção corrente para custeio ou operação*, passíveis de serem acrescidos ao lucro operacional – e, conseqüentemente, ao lucro líquido –, para *cômputo e cobrança do IRPJ e da CSLL*. Assim entendeu o órgão fazendário em virtude do fato de a *peticionária não ter demonstrado que os créditos fruídos por ela foram*

integralmente convertidos em investimento, mediante incremento do ativo não-circulante da companhia – o que, na equivocada visão lançadora, corresponderia à forma única de demonstração da imissão do incentivo em prol do Estado concedente.

O regime fiscal das relacionadas *subvenções de custeio* guarda esteio no artigo 392, inciso I, do Decreto nº 3.000/99, abaixo transcrito:

“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); (...).”

A interpretação fazendária refutou a argumentação da recorrente de que os créditos presumidos de ICMS consubstanciariam *subvenções para investimento*. Esta classe de numerário, como se sabe, não integra as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, consoante preceito do artigo 443, *caput*, do Decreto nº 3.000/99:

“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): (...).”

Tenho para mim, no entanto, que o entendimento subjacente à lavratura do auto de infração não merece prosperar. Entrevejo na espécie, sim, exemplo cabal de *subvenção para investimento*, e não de *subvenção de custeio*. Todos os argumentos erigidos pela Fazenda me parecem frágeis, pelos motivos adiante explanados.

(i) Parecer Normativo CST nº 112/78: dos critérios fazendários para diferenciação entre subvenção de custeio e subvenção para investimento

A distinção entre as duas modalidades de subvenção foi primeiramente tratada, com suficiente conotação sistemática, pelo Parecer Normativo CST nº 112/78.

O item 7.1 daquele trabalho opinativo, depois de longa exposição, enunciou, à conta de conclusão, que:

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

(...)

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

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.”

As subvenções de investimento, no âmbito do Parecer Normativo CST nº 112/78, qualificavam-se, como se pode ver, pela constatação concomitante de 03 (três) características.

Primeiramente, a subvenção era reputada para investimento se este fosse, expressamente, o desiderato do subvencionador. A concessão da benesse, qualquer que fosse sua forma de operacionalização, deveria ser justificada, pela autoridade outorgante, com o apontamento da específica destinação dos valores para investimento e aprimoramento regional ou setorial. Se assim não fosse, estaríamos diante de *subvenções para custeio* – que, antes de terem particular objetivo de promoção de investimentos, eram prescritas para fins de mero suporte das despesas ordinárias do subvencionado.

O simples fato de o benefício fiscal ter sido concedido com escopo de fomentar investimentos, realizáveis pelo subvencionado, não bastava, todavia, para que se considerassem os valores percebidos como *subvenções de investimento*. Mais do que isso, pugnou a i. Coordenadoria do Sistema Tributário, secundamente, que ditos recursos deveriam, efetivamente, ser investidos em projetos que desembocassem na implantação ou na expansão de empreendimento econômico.

A exegese aqui encampada ditava, pois, que a *subvenção para custeio*, a fim de ser assim reconhecida, precisaria ser integralmente vertida na instauração ou na expansão de empreendimento econômico. Não bastaria que o contribuinte realizasse investimento mediante recursos próprios; era essencial, isto sim, que os próprios valores subvencionados fossem utilizados em projeto de investimento pré-delineado.

Por derradeiro, seria obrigatório, ainda, para a para a i. CST, que o empreendimento econômico objeto de investimento fosse de titularidade do subvencionado. Não se admitiria conversão da benesse em proveito de terceiro.

Ocorre, contudo, que a orientação do Parecer Normativo pormenorizado me parece completamente descabida, por dois substanciais motivos. Assim sendo, não vejo como

se aplicar o sentido proposto por aquele instrumento parecerista, sob pena de admissão do desvirtuamento da legislação reinante.

(ii) *Da incongruência dos discriminens adotados pelo Parecer Normativo CST nº 112/78*

Até a edição da Lei nº 11.638/07, instituidora do Regime Tributário de Transição e Neutralidade Tributária, os valores apropriados a título de *subvenção de investimento*, para não serem tributados, deveriam ser computados como reserva de capital, empregável, exclusivamente, para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social da companhia. Ditos montantes não poderiam, noutras palavras, sob pena de incidência de IRPJ ou de CSLL, ser destinados a outros fins – em especial, à aquisição de bens do ativo não-circulante, como quiseram fazer crer a Representação Fiscal e a autoridade lançadora.

Os incisos I e II do citado artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, ao laborar o tratamento contábil concernente às *subvenções para investimento*, assim dispuseram:

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, (...), desde que:

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

As reservas de capital, por expressa determinação da legislação societária, só podiam ser empregadas para alguns escopos predeterminados. Mais precisamente, nos moldes do artigo 200 da Lei nº 6.404/76, tais reservas não poderiam ser utilizadas para fins outros que não os de: a) absorção de prejuízos que ultrapassassem os lucros acumulados e as reservas de lucros; b) resgate, reembolso ou compra de ações; c) resgate de partes beneficiárias; d) incorporação ao capital social; e e) pagamento de dividendos a ações preferenciais, desde que tal vantagem fosse estatutariamente assegurada a esta classe de títulos.

Com a superveniência da Lei nº 11.638/07, este panorama foi um pouco alterado. Introduziu-se, à Lei nº 6.404/76, o artigo 195-A, abaixo reproduzido, responsável por determinar, de um lado, que as *subvenções para investimento* transitassem pela conta de resultados, e, de outro, que estes valores fossem incluídos em reserva específica para incentivos fiscais. Previu-se, ainda, na forma do artigo 199 daquele diploma, que as cifras em tela só poderiam ser destinadas à integralização ou ao aumento do capital social, banda uma, ou à distribuição de dividendos, banda outra, contanto que os importes reservados ultrapassassem a monta vigente do capital social:

“Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).”

“Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.”

Não é difícil notar, nesses termos, que o tratamento contábil das *subvenções para investimento* era – e ainda é – rígido, sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL. Noutro vernáculo, as cifras subvencionadas, para que não sejam exacionadas, devem ser mantidas em reservas de capitais ou de lucros, conforme o período de apropriação, e só podem ser utilizadas nos estritos lindes da lei.

Ocorre, no entanto, que o Parecer Normativo CST nº 112/78 aduz que os valores oriundos da *subvenção para investimento* tinham que ser diretamente vertidos em projetos de implantação ou de expansão de empreendimentos econômicos próprios do beneficiário. Segundo defendido pelo i. fiscal lançador, essa aplicação deveria se dar, particularmente, mediante incremento do ativo não-circulante da companhia.

Ora, tenho para mim que, aqui, há um flagrante paradoxo. As *subvenções para investimento*, para serem desta fora caracterizadas, não poderiam ter destinação diversa daquela prescrita pelas normas comerciais e fiscais regentes. Nenhum destes escopos predefinidos autorizava, porém, que as reservas de capitais (até 2007) ou as reservas de incentivos fiscais (a partir de 2008) pudessem ser aplicadas na aquisição de bens componentes do ativo não-circulante. Tal escopo, contudo, era exatamente aquele exigido pela Fiscalização, sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL.

Evidentemente, acaso se admitisse correção ao Parecer Normativo CST nº 112/78, estar-se-ia esvaziando o estatuído pelo artigo 443 do Decreto nº 3.000/99. Afinal, só corresponderiam à *subvenção para investimento* os montantes que, contabilmente, fossem aportados para incremento de ativo não-circulante – fato que, automaticamente, impediria a não tributação destas cifras.

Observado o tratamento contábil estabelecido às *subvenções para investimento*, não há como se assegurar, na prática, que os valores atinentes a estes benefícios – no caso, créditos presumidos de ICMS – fossem diretamente destinados a projetos de implantação ou de expansão de empreendimentos econômicos. Reiterando expressão já usada ao longo dos autos, não se pode “carimbar o dinheiro”. Só teríamos certeza de que as cifras subvencionadas se destinariam a investimento reto e efetivo em ativo não-circulante acaso tal

transporte constasse da contabilidade – cenário este em que, paradoxalmente, alegar-se-ia desvio de destinação e se pugnaria pela tributação dos valores pelo IRPJ e pela CSLL.

A realização do investimento, embora denote a essência da subvenção em trato, não significa, de forma alguma, que o contribuinte tenha de empregar as cifras oriundas do incentivo, direta e imediatamente, no projeto desenvolvimentista objetivado. Vincular, contabilmente, os créditos presumidos de ICMS, de um lado, à aquisição de bens e de direitos que viessem a expandir o ativo não-circulante da companhia (ou a incrementar as atividades operacionais da pessoa jurídica, sob qualquer forma), de outro, seria impossível, por tudo o que já se expôs.

A título ilustrativo, não desfigura a *subvenção para investimento* o fato de o subvencionado realizar investimento com recursos próprios, instaurando ou ampliando empreendimento econômico na região ou no setor incentivados, fruindo a benesse concedida em momento ulterior – inclusive empregando tais resultados, por exemplo, em distribuição de dividendos, nos termos do indigitado artigo 199 da Lei nº 6.404/76.

Cronologicamente insustentável seria defender que o contribuinte primeiro recebesse a subvenção, para, a partir daí, implantar novo empreendimento econômico na região abrangida. Alegar tal despautério representaria afirmar que benefícios fiscais de ICMS jamais poderiam consubstanciar *subvenções para investimento* passíveis de fruição por sujeitos passivos prestes a se instalar na região incentivada. O gozo da benesse, obviamente, concretizar-se-ia em momento posterior ao do investimento inaugural – o que importaria reconhecer que a implantação do empreendimento econômico tivesse sido feita à custa de cifras previamente auferidas.

Sobre o tópico, vejam-se as sábias lições do conselheiro Marcos Shigueo Takata, proferidas no corpo do Acórdão nº 1103-00.555:

“Terceiro, que não deixa de ser um desdobramento das duas razões citadas, porque o dinheiro não ‘se carimba’, não é possível se ‘carimbá-lo’. Aliás, no caso de subvenção para investimento por meio de incentivos fiscais, em geral nem se recebe dinheiro, mas outro ativo.

E, é claro, mesmo numa subvenção em que se receba dinheiro e o beneficiário o destine a algum empreendimento, se a subvenção for dada com intenção de cobrir despesas ordinárias ou para giro normal da empresa, a subvenção será de custeio ou corrente, e não de investimento. Logo, a contrapartida contábil do recurso recebido será receita (transferência de renda), e não reservas de capital (transferência de capital).”

Resta evidenciado, pois, que os *discriminens* postulados pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 devem ser temperados. A necessidade de inversão efetiva da subvenção em investimentos de expansão ou de instalação de empreendimento econômico é oximoral. Creio, portanto, que o único critério servível para a qualificação da *subvenção para investimento*, em cotejamento com a *subvenção de custeio*, seja o intuito da autoridade

subvencionadora, apreensível a partir da leitura do ato normativo concessor ou da própria natureza do incentivo.

Sejamos mais claros sobre o assunto.

(iii) Da subvenção para investimento e da análise do desiderato do benefício fiscal

Subvenção de investimento, por tudo o que se relatou, é, em meu entendimento, aquela que, ao ser concedida pelo órgão público, tenha por finalidade proporcionar incrementos de investimentos no respectivo domínio de abrangência, nos termos definidos pela legislação outorgante.

Ao contrário da *subvenção de custeio* – que busca somente auxiliar o beneficiado na sustentação de suas expensas ordinárias, em decorrência da relevância estratégica e socioeconômica da empresa –, a *subvenção para investimento* tem por escopo, de fato, estimular a expansão do ramo em questão, mediante várias formas – inclusive desoneração fiscal – que possibilitem a instalação ou a expansão de empreendimento econômico proeminente.

Para caracterização da *subvenção para investimento*, irrelevante é a análise da destinação real dada aos fundos correlatos. O regime contábil a ser outorgado aos montantes desta espécie está prescrito pela legislação, sem margens de escape. Logo, a verificação do escopo investidor da concessão da subvenção deve ser feita de maneira abstrata, desvinculada do emprego prático dos importes subvencionados.

Reitere-se: a subvenção se toma para investimento, então, se este é o escopo visionado pela entidade pública concedente. Deve-se analisar, pois, se a instituição do incentivo tem por fim desenvolver o setor ou a região abrangidos, de um lado, ou se tem simples finalidade não-desenvolvimentista, de auxílio ao contribuinte no suporte de suas expensas usuais. Este é o derradeiro e único critério de diferenciação, consoante a melhor interpretação da lei. Írrita é a origem dos recursos empregados na implantação ou na expansão do empreendimento econômico do subvencionado.

Pois bem. O objetivo desenvolvimentista de promoção de investimentos está acentuadamente presente nos casos de benefícios unilaterais de ICMS, concedidos pelos Estados da Federação. Outra razão não há, afinal, para a implementação destes instrumentos de renúncia fiscal, senão a atração de investimentos para o Estado, a serem operacionalizados por meio da instalação de novos empreendimentos econômicos ou da expansão dos preexistentes.

Os termos que informam o Decreto estadual nº 5.375/02 ratificam o entendimento ora externado. O Executivo paranaense, aliás, chegou a querer direcionar o investimento, assegurando que o desenvolvimento setorial ou regional pretendido se materializasse, parcialmente, sob a forma de estímulo às pesquisas na área do desenvolvimento da tecnologia da informação.

É importante ressaltar, no entanto, que a observância desta condição – inversão de fundos em pesquisa – não desnatura ou caracteriza a subvenção. Ela apenas cria uma obrigação para os contribuintes poderem gozar dos créditos presumidos. Tal dever não

implica em que os valores subvencionados devam ser investidos somente nessa seara, sob pena de tributação, como quis afirmar a d. Representação Fiscal. Afinal de contas, ainda que inexistisse essa prévia condição, continuaria o benefício a apresentar feições de *subvenção para investimento*, haja vista ser este o fim visionado pela entidade pública concessora.

Impende deixar esclarecida, em tal cenário, segundo bem lembrado pela recorrente, a diferença que existe entre o escopo da *subvenção para investimento*, de um turno, e as *contrapartidas* requeridas, do contribuinte, para o aproveitamento do incentivo, de outro.

Como se explicou antes, a concessão de créditos presumidos de ICMS, por sua própria natureza, apresenta objetivo de promoção de investimentos no Estado, mediante atração de empreendimentos econômicos interessados na menor carga tributária vicejante. Eventualmente, segundo ocorrido *in casu*, pode acontecer de o Estado subvencionador prescrever condições precedentes para o gozo da benesse – que, inclusive, podem se materializar mediante a obrigatoriedade de realização de aportes em determinada esfera.

Tal situação não tange, entretanto, à finalidade do incentivo, que remanesce a mesma. Os prévios requisitos postos à tomada dos créditos presumidos de ICMS nada versam acerca do desiderato indutivo de investimento. Por essa razão, não influem sobre a caracterização da subvenção, em uma de suas duas modalidades, haja vista representarem somente critérios de determinação da oportunidade da renúncia orçamentária.

Parece claro, portanto, que as ilações fazendárias acerca do aporte de valores em programas de incentivo à pesquisa são completamente inócuas. Elas, portanto, afastamos, frente à corrente interpretativa que ora estamos defendendo.

(iv) Do tratamento contábil dado, pela recorrente, às subvenções para investimento glosadas

Não é objeto destes autos a averiguação do tratamento contábil dado aos créditos presumidos de ICMS apropriados. Esta premissa, embora tenha relevância fiscal, não foi abordada pelo trabalho impositivo, que se restringiu a debater a natureza jurídica dos valores glosados.

Em todo caso, o contribuinte, adiantando-se, explicou que os benefícios fiscais telados, até o final do ano-base de 2007, foram registrados em conta de reserva de capitais, consoante mandamentos legislativos então em vigor. Deram-se aos créditos presumidos, assim, feições de capital transferido, afastando-se deles qualquer configuração tendente a aproximá-los da ideia de renda tributável.

A partir de 2008, por outro lado, em razão das supervenientes modificações normativas da Lei nº 11.638/07, os montantes debatidos passaram a transitar pela conta de resultados não-operacionais da companhia, vindo a compor, escorreitamente, a conta de reserva de lucros. Ainda assim, não houve, salvo prova em contrário, qualquer desvio de destinação, afrontadora da legislação pertinente.

Por fim, há ainda de se ressaltar que a incidência do IRPJ e da CSLL aos créditos presumidos de ICMS consubstanciaria, iniludivelmente, ilegítima inferência da União nos assuntos estaduais. Afinal, corresponderia esta conduta a apropriação parcial, pela primeira, do resultado financeiro da renúncia fiscal engendrada pelos Estados.

Com tal comportamento só se pode anuir na específica situação da *subvenção de custeio* – que, por não ser distinta de qualquer outra receita disponibilizada ao suporte de despesas, jamais poderia ter tratamento tributário diferenciado dos demais rendimentos exacionáveis.

O cenário tormentoso da guerra fiscal, é oportuno pisar, não precisa ser agravado pela intervenção federal. Só potencializaria a insegurança jurídica a possibilidade de o Fisco da União mitigar incentivos fiscais estaduais unilateralmente outorgados.

O que ocorreria, por exemplo, se o contribuinte fosse obrigado a recolher o ICMS outrora exonerado, em derivação de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerasse inconstitucional o benefício estadual? Estariam os cofres federais adstritos a devolver os indébitos de IRPJ e de CSLL computados sobre tais subvenções, não?

(vi) Conclusão

De tudo o que se expôs, dessumem-se as seguintes conclusões:

- i. As *subvenções para investimento* se diferenciam das *subvenções de custeio*, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos;
- ii. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de benefício fiscal como *subvenção para investimento* não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto de investimento predeterminado;
- iii. Os créditos presumidos de ICMS em estudo, outorgados por meio do Decreto paranaense nº 5.375/02, têm natureza clara de *subvenção para investimento*. A previsão de incentivos de tal espécie, afinal, tem objetivo claro de promover a atração de investimentos para o Estado concessor. Irrelevante é a análise das *contrapartidas* compelidas ao contribuinte, postas como pré-condições à fruição da benesse.

Processo nº 10980.724631/2010-65
Acórdão n.º **1101-00.661**

S1-C1T1
Fl. 2.002

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para fins de cancelar o auto de infração exordial, e, conseqüentemente, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto pela autoridade julgadora inferior.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR
Redator Designado