



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

Processo n° 10980.724631/2010-65
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-002.393 – 1ª Turma**
Sessão de 13 de julho de 2016
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado POSITIVO INFORMATICA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO A TÍTULO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. REQUISITOS.

A União estabelece critérios próprios para dispor sobre a concessão de benefício aplicável ao IRPJ e à CSLL, tributos sob sua competência. A mera "intenção" do legislador estadual não é suficiente para caracterizar a subvenção recebida como subvenção para investimento, na acepção do §2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e não implica na fruição automática de benefício fiscal na esfera federal. A operação de subsunção às condições previstas no referido dispositivo legal não ocorre automaticamente. As subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Afastado o fundamento do acórdão recorrido, que entendeu desnecessário o exame dos dispositivos da legislação estadual que vinculassem as subvenções a investimentos, e que levou em conta apenas a finalidade geral e abstrata da concessão da subvenção pelo ente federado, os autos devem retornar à turma *a quo* para exame de matérias cuja análise o colegiado entendeu que não estava em condições de julgamento (parte da causa não estava madura).

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe

provimento parcial, determinando o retorno dos autos à turma a quo para: (1) apreciar as aplicações a título de pesquisa e desenvolvimento, (i) na própria empresa e (ii) em convênios, para verificar se podem ser considerados investimentos na acepção do §2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1598, de 1977; (2) caso mantida a autuação fiscal parcial ou integralmente, apreciar as demais matérias; (2.1) multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal e (2.2) juros de mora sobre multa de ofício. Nos termos do artigo 60 do Anexo II do RICARF ficaram vencidos, em primeira votação, os Conselheiros Luis Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado) e Nathalia Correia Pompeu, que deram provimento parcial para que a turma *a quo* apreciasse a interpretação da lei estadual em tese antes mesmo de análise dos fatos, sob pena de preclusão de instância; e vencidos, em segunda votação, o conselheiro André Mendes de Moura (relator), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que conheceram e deram provimento integral ao recurso e determinaram o retorno dos autos à turma a quo apenas para apreciação das matérias 2.1 e 2.2. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), André Mendes de Moura, Nathalia Correia Pompeu, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 2014/2028) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1101-00.661 (e-fls. 1943/2002), pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 31/01/2012, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e negado provimento ao recurso de ofício.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa ao anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, discorre sobre contabilização, como subvenção para investimentos, de valores relativos a benefícios de ICMS concedidos pelo Estado do Paraná. Entendeu a Fiscalização que se tratavam de subvenções para custeio, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL. Na recomposição da base de cálculo, também foram apuradas insuficiências de estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas as multas isoladas.

A decisão da primeira instância (DRJ) manteve parcialmente o lançamento fiscal, afastando, apenas, multas isoladas por estimativas referentes aos meses de julho e setembro de 2005. Em razão do crédito tributário exonerado, foi interposto recurso de ofício.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário.

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

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

Da Autuação Fiscal

O Termo de Verificação e Encerramento da Fiscal (e-fls. 1254/1268) discorre sobre a falta de oferecimento à tributação de receitas operacionais oriundas de créditos presumidos de ICMS, com base no Decreto Estadual nº 5.375, de 28 de fevereiro de 2002, relativas a programa de incentivos fiscais do Governo do Estado do Paraná.

Isso porque entendeu a autoridade autuante que as transferências referem-se a subvenções para custeio, ao contrário da Contribuinte, que fez a contabilização dos recursos como subvenções para investimento. A autuação discorre que os recursos não foram aplicados especificamente em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico. Faz análise da legislação estadual para concluir que a aplicação dos valores em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação não se enquadrariam no conceito de expansão e ampliação do investimento definidos no Parecer Normativo Cosit nº 112/78. Ademais, informa que a empresa já estaria obrigada a aplicar os recursos por conta da Lei Federal nº 8.248, de 1991.

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

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1270 e segs), no qual protesta (1) que o benefício concedido tem como escopo o desenvolvimento do Estado do Paraná, mediante investimentos em pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, através de convênios com centros ou institutos de pesquisas ou entidades de ensino, ficando demonstrada a intenção do legislador em fomentar a economia da região; (2) que a sua contabilização atendeu à legislação tributária e contábil vigente, inclusive para o ano-calendário de 2008, no qual foi tratado pelo Regime Tributário de Transição - RTT; (3) que os investimentos em expansão e ampliação do empreendimento econômico podem ser caracterizados sem que haja, necessariamente, aplicação dos recursos em investimentos atípicos, como, por exemplo, quando tais investimentos sejam direcionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento; (4) sobre a fragilidade do PN CST nº 112/78; (5) que o benefício fiscal de IPI instituído pela Lei nº 8.248, de 1991, não prejudica a caracterização do incentivo como subvenção para investimento; (6) sobre a cumulação de multa de ofício com a multa isolada por estimativa e da decadência da multa isolada; (7) da aplicação do juro sobre a multa de ofício.

A 1ª Turma da DRJ/Curitiba julgou o lançamento fiscal **procedente em parte**, nos termos do Acórdão nº 06-31.231 (e-fls. 1613 e segs.), para afastar as multas isoladas por estimativas referentes aos meses de julho e setembro de 2005, conforme a ementa da decisão:

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

Como regra geral, as Subvenções para Investimento são tributáveis; apenas podem ser excluídas da base de cálculo caso cumpridos os seguintes requisitos: a. recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público; b. possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c. sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; d. o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e, antes da vigência da Lei nº e. deve ser registrada contabilmente a conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

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

O art. 443 do RIR/99 determina, para que sejam excluíveis da base de cálculo, que as subvenções sejam destinadas à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”; Na esteira do que determinam os pareceres normativos da RFB, já referidos, e levando em conta a noção econômica de investimentos, a aplicação dos recursos precisa ser feita em bens

do ativo imobilizado, com as observações já expendidas no item 24, supra.

IRPJ E CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE EMPREENDIDA PELO CONTRIBUINTE.

Acontece a decadência do direito de o Fisco lançar a multa isolada sobre o não pagamento de IRPJ e CSLL devidos por estimativa mensal, no regime do lucro real anual, em cinco anos contados da data do fato gerador, conforme o art. 150, §4º, do CTN, quando houve atividade do contribuinte tendente à extinção do crédito, seja por meio de pagamento ou compensação.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

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

Em razão do crédito tributário exonerado pela DRJ, foi interposto recurso de ofício. Também foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1642 e segs) pela Contribuinte, repisando os argumentos da impugnação, e discorrendo que (1) ao contrário de recursos transferidos para a empresa fazer frente a custos comuns e ordinários, as transferências de capital destinadas a incentivar a instalação, manutenção ou expansão, inclusive mediante isenções ou reduções, tem a específica natureza de subvenções para investimentos; (2) documentos acostados aos autos demonstram que, de fato, houve incremento nas atividades, na atuação no mercado e no parque fabril e resultou em aumento do patrimônio e ampliação do empreendimento, e (3) o incremento da expansão não se mede unicamente considerando-se o ativo imobilizado, e que no caso concreto registrou-se aumento expressivo no número de contratações de empregados, aumento do capital de giro, expansão do parque fabril, aumento de importância da empresa em seu segmento, além de aumentos de investimentos do ativo permanente.

A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 31/01/2012, por meio do Acórdão nº 1101-00.661 (e-fls. 1943/2002), decidiu no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

As subvenções para investimento – in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS – diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais fins, irrelevante é a análise das contrapartidas impingidas

ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 2014/2028), discorrendo que a subvenção fiscal concedida pelo Estado do Paraná enquadra-se na modalidade de subvenção para custeio. Vale-se dos arts. 392 e 443 do RIR/99 e da interpretação dada pelo PN CST nº 112, de 1978, e da análise dos dispositivos do Decreto Estadual nº 5.375, de 2002, para concluir que não restou demonstrado nenhuma intenção do Poder Público para subsidiar a Contribuinte na instalação ou ampliação do empreendimento econômico. Teria havido, na realidade, incentivo para custear atividade de terceiros, mediante aplicação dos recursos em centros ou institutos de pesquisa visando desenvolver a tecnologia da informação, e custear atividades operacionais internas da própria empresa.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 2077/2080 deu seguimento ao recurso da PGFN, por entender ter restada caracterizada divergência em relação ao acórdão paradigma nº 9101-001.094.

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 2091 e segs). Primeiro, protesta sobre a admissibilidade do recurso especial, por entender não ter restada caracterizada a divergência com a decisão recorrida com o acórdão paradigma, e, no mérito, repisa as argumentações apresentadas no recurso voluntário, e requer, *ad argumentandum* que, caso do Recurso Especial seja provido, que os autos retornem à turma *a quo* para julgamento da multa isolada e dos juros sobre a multa de ofício, sob pena de supressão de instância.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura

Admissibilidade.

Em relação à admissibilidade, foram apresentados no Recurso Especial da PGFN dois paradigmas.

Quanto ao acórdão paradigma nº 108-05.767, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2077/2080, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, que entendeu que **não** restou caracterizada a divergência.

Em relação ao outro acórdão paradigma nº 9101-001.094, aduz a Contribuinte em contrarrazões que não teria restada caracterizada a divergência que, inclusive, a decisão foi favorável ao contribuinte autuado, ou seja, na ocasião foi negado provimento ao recurso especial interposto pela PGFN.

Sobre o **dispositivo** da decisão, de fato foi favorável ao contribuinte. Contudo, não se pode olvidar que também são elementos essenciais da sentença o **relatório** e os seus **fundamentos**.²

Quanto aos fatos apresentados no **relatório** da decisão paradigma, trata-se de recursos oriundos de redução ou concessão de crédito presumido referente ao ICMS, em benefício concedido pelo Estado da Bahia, que foram contabilizados como subvenção para investimento.

Quanto aos **fundamentos**, o voto discorreu se os dispositivos da norma, em tese, do ente subvencionador (Estado da Bahia), e demais atos, seriam aptos a vincular a aplicação dos recursos à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Transcrevo excerto do voto:

(...) Realmente, o Decreto nº 6.734/97 do Estado da Bahia, que regulamentou a matéria não impõe qualquer vinculação entre a receita de subvenção a gastos específicos na implantação ou

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² CPC, art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a summa do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

expansão do empreendimento, se não vejamos com dispõe o § 5º do art. 1º:

(...)

Como se verifica, nas condições postas no § 5º acima transcrito, não há qualquer vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico, mas apenas parâmetros para calibragem do percentual do crédito presumido a ser concedido caso a caso.

Por outro lado, o termo de compromisso firmado (vide transcrição a fls. 531) traz a seguinte disposição:

“relações obrigacionais que entre si ajustam, como partes, ESTADO DA BAHIA (...) e a Indústria de Meias Scalina Ltda. (...), obrigações essas decorrentes do apoio de infraestrutura e da concessão de incentivos administrados pelo Poder Público Estadual e Municipal à aludida empresa, em virtude da implantação de uma indústria destinada à fabricação de meias, cuecas, malhas, confecções e congêneres, fios de algodão e produtos têxteis semiacabados (...)”

Ora, houve, então, uma vinculação entre a obtenção do benefício e a implantação da indústria no Estado da Bahia. Resta, então, saber se, para o enquadramento como subvenção para investimento, havia de ter expressa disposição, no referido termo de compromisso, que todos os valores obtidos com o benefício deveriam ser aplicados integralmente nos gastos de implantação da indústria. Primeiramente, há que se perquirir se tal interpretação encontra amparo no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77? (...) (grifei)

Ao questionamento realizado, discorreu o voto do relator sobre o § 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

O § 2º do art. 38 é uma norma excepcional, logo deve ser interpretada estritamente, sem qualquer ampliação dos seus parâmetros hermenêuticos. Assim sendo, implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, há que se entender que a concessão do benefício fica condicionada ao cumprimento pelo beneficiário da exigência de ampliar ou expandir o empreendimento. Agora, se o Estado abre mão de cobrar o tributo do contribuinte, sem que se exija dele qualquer obrigação de ampliar ou expandir seu empreendimento, tal benefício será enquadrável como subvenção para custeio, pois o beneficiário terá total liberdade para aplicar os valores oriundos do benefício. Situação diferente é esta em que o Estado, para conceder o benefício, obriga o contribuinte a ampliar ou expandir seu empreendimento.

(...)

Natural, então, que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. Daí, há que se entender que, na hipótese sub examine, o estímulo à implantação do empreendimento de que trata o § 2º do art. 38 do DL no 1598/77, dar-se-á com o reforço do caixa da empresa, sem que com isso desnature-se a subvenção para investimento.

Note-se que não está em discussão se houve ou não investimento no montante de R\$ 60 milhões alegado pela contribuinte. Toma-se, assim, por verdade aquilo que não foi expressamente refutado. Assim, entendo que o compromisso de aplicação de R\$ 60 milhões na implantação da indústria de malharia, atende a vinculação exigida, por lei, entre a concessão do benefício e a obrigação de ampliar ou expandir o empreendimento.

Observa-se, com clareza, que o fundamento da decisão foi constatar se a legislação estadual e atos normativos complementares demonstrariam a vinculação entre os recursos subvencionados auferidos e a aplicação em ampliação ou expansão do empreendimento. E, analisando os fatos, constatou o relator que o termo de compromisso firmado entre subvencionador e subvencionado estabelecia a aplicação do importe de R\$60 milhões para **a implantação de uma indústria** destinada à fabricação de meias, cuecas, malhas, confecções e congêneres, fios de algodão e produtos têxteis semiacabados.

Por sua vez, no voto vencedor do acórdão recorrido, considerou-se **prescindível** tal análise, como se pode observar da redação da ementa:

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

*As subvenções para investimento – in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS – diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento **não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais fins, irrelevante é a análise das contrapartidas impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse.** (grifei)*

Em razão da interpretação da lei de forma divergente³ com o acórdão recorrido, demonstrada nos **fundamentos** da decisão, que apreciou fatos que guardam

³ RICARF, Anexo II, art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

similitude com os presentes autos mediante cognições conflitantes, **conheço do Recurso Especial da PGFN.**

Mérito.

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

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

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do RIR/99:

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

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

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

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

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

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

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

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

d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)⁴ (grifei).

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

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

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

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

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

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

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

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

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

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

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

⁴ Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

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

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

*2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (...), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

*2.12- Observa-se que a **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.*** (grifei)

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também e efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

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

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

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

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

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção⁵.

Por sua vez, quanto aos demais itens (3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas⁶.

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

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

⁵ Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior:

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

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

⁶ Vide nota anterior.

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

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

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

Vale transcrever a redação que interessa dos atos relativos ao benefício fiscal em debate. Primeiro, o Decreto do Estado do Paraná, nº 5.375/2002:

*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 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%.*

(...)

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. (grifei)

Segundo, dos Termos de Acordo de Regime Especial (3.396/04, 3.655/06 e 3.878/07, com redação idêntica, diferenciando-se último apenas quanto à fixação de período de validade, 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.

Como se pode observar, encontram-se no *caput* e no parágrafo único do art. 3º do Decreto nº 5375/2002 as condições para fruição dos recursos recebidos, na alínea "d", 1 e 2. O *caput* predica que o crédito presumido é concedido ao estabelecimento **industrial** que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8248, de 1991 (que dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação além de dispor sobre outras providências). No parágrafo único, estabelece-se que a Contribuinte deve realizar **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% ao definido pelo 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, e (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 § 5º do art. 9º do Decreto Federal nº 3.800, de 20 de abril de 2001.

Na realidade, o Decreto Estadual nº 5.375/2002 concede o crédito presumido estabelecendo condições que são uma **compilação** do que foi disposto no art. 4º da Lei Federal nº 8.248/91, que determina *que 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.*

Por sua vez, a Lei nº 8.191, de 1991, dispõe sobre a **isenção de IPI** para *equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos novos, inclusive aos de automação industrial e de processamento de dados, importados ou de fabricação nacional, bem como respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas e a depreciação acelerada para máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados ao uso na produção industrial.*

O Decreto Federal nº 3.800, de 2001, regulamenta, dentre outros, precisamente o art. 4º da Lei Federal nº 8.248/91, para estabelecer no art. 9º, § 5º que *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.* Registre-se que o Decreto Federal nº 5.906, de 2006, que sucedeu o Decreto nº 3.800, de 2001, continuou regulamentando, com diretrizes similares ao diploma anterior, o art. 4º da Lei Federal nº 8.248/91.

E o *caput* do art. 11 da Lei nº 8.248, de 1991, estabelece a base de cálculo para a aplicação do investimento em pesquisa e desenvolvimento, qual seja, o faturamento bruto da empresa.

Assim, em termos quantitativos, as condições são de se aplicar, tomando-se por base o faturamento bruto, pelo menos 1% por meio de convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná, e pelo menos 2,7% internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação.

No caso em tela, deve-se apreciar se as condições estabelecidas em norma federal, para gozo de isenção de IPI, aplicadas em norma estadual, para gozo do crédito presumido de ICMS, **também se mostram aptas para caracterizar os recursos com subvenção para investimentos.**

Fato incontroverso é que as condições para gozo da isenção do IPI e do crédito presumido de ICMS são **conciliáveis**. O Estado do Paraná pode estabelecer os critérios para concessão de benefícios de imposto sob sua competência. Optou, ao conceder o crédito presumido, aproveitar de condições previstas na norma federal que trata do IPI. Nenhum reparo ao procedimento adotado.

A questão assume outros contornos quando a Contribuinte tenta **qualificar** o benefício estadual **também** como subvenção para investimento. Ora, ao contrário dos outros dois benefícios aqui apresentados, a operação de subsunção às condições previstas no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977 **não ocorre automaticamente**. A União estabelece critérios próprios para dispor sobre a concessão de benefício aplicável ao IRPJ e CSLL, tributos sob sua competência. E, como já dito, não basta mera "intenção" do legislador ou cumprimento de requisitos contábeis formais. O diploma do Poder Público (no caso, Estado

do Paraná) deve dispor sobre condições claras de aplicação e estabelecer mecanismos de acompanhamento e controle para se consumir a **implantação ou expansão do empreendimento econômico**, e estabelecer parâmetros que possibilitem que a aplicação seja **proporcional** ao montante subvencionado, e, há que se verificar a efetiva **utilização dos recursos**.

Não há sentido norma concessória de benefício estabelecer contrapartida meramente amparada na "intenção" do ente subvencionado em atender as condições estabelecidas. Não é o PN CST nº 112, de 1978 que diz isso, mas sim a redação do § 2º do art. 38 do **Decreto-lei** nº 1.598, de 26/12/1977, de que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Da mesma forma carece de lógica entender que, se o montante dos recursos subvencionados foi de 100 unidades monetárias, seria "irrelevante" averiguar qual o valor efetivamente foi aplicado em nos termos da norma subvencionante, ou que a aplicação de 5, 10 ou 30 unidades seriam suficientes para que o valor de 100 unidades pudesse ser caracterizado como subvenção de investimento.

Sob essa perspectiva, há que apreciar a norma do Estado do Paraná em tese, para verificar se a condição prevista, de aplicação em investimentos em pesquisa e desenvolvimento, poderia ser enquadrada como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

Especialmente em razão do ramo de atividade da Contribuinte, de tecnologia de informação, entendo que aplicações de recursos em área de pesquisa e desenvolvimento podem ser consideradas como investimentos na acepção prevista pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Passo seguinte é verificar se, **de acordo com o prescritivo da norma estadual**, os valores a **título de Pesquisa e Desenvolvimento** foram aplicados efetivamente na empresa e em montantes proporcionais àqueles escriturados como subvenção para investimento.

De plano, constata-se condição atípica prescrita pelo Poder Público, no sentido de que os recursos **não** deveriam ser aplicados em sua integralidade no ativo da Contribuinte. A legislação estadual deixou claro que, sobre o faturamento, pelo menos 2,7% deveriam ser investidos internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, e 1% em **outras pessoas jurídicas**, por meio de convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino.

Merece registro também o fato de a que norma estadual, ao dispor sobre aplicação em Pesquisa e Desenvolvimento, toma como base de cálculo o faturamento da empresa, mediante aplicação de percentual (1% para terceiros, 2,7% para a própria empresa. Tal condição pode se mostrar apta para funcionar, automaticamente, para fins de gozo do crédito presumido (estadual) e para o gozo da isenção do IPI (federal). Mas não necessariamente se mostra suficiente para caracterizar os recursos como subvenção para investimentos. A aplicação de percentual sobre o faturamento da empresa, por si só, não se sustenta. Para que se possa caracterizar a subvenção para investimento, há que haver **proporcionalidade** entre os valores escriturados como subvencionados e os valores efetivamente empregados.

E, ao se comparar os valores empregados em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), **expressamente previstos na norma do Poder Público como condição para o gozo do benefício**, com aqueles que a Contribuinte contabilizou como subvenção para investimentos, verifica-se que as discrepâncias são evidentes, constatação que a autuação fiscal revela (e-fl. 1262):

Do exame das respostas aos Termos de Intimação n.º 04, 05 e 06, constata-se que a fiscalizada aplicou em atividade de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia de informação, valores que totalizaram R\$63.807.738,51 em 2005, 2006, 2007 e 2008. Paralelamente, a empresa excluiu da tributação do IRPJ e da CSLL os seguintes valores oriundos de crédito presumido de ICMS: R\$74.035.554,45, R\$131.868.206,73, R\$188.394.220,85 e R\$173.637.682,23, em 2005, 2006, 2007 e 2008, respectivamente, que totalizaram R\$567.935.664,26. (grifei)

Na realidade, o montante de R\$63.807.738,51, foram efetivamente aplicados internamente na empresa o montante de **R\$35.204.359,88** (conforme demonstrativo elaborado pela Contribuinte às e-fls. 190/191).

Valores Aplicados	2005	2006	2007	2008	TOTAL
Projetos em P&D Próprios	4.329.141,49	6.865.072,17	11.409.016,75	12.601.129,47	35.204.359,88

Reforço que não se fala em sincronia ou em "carimbar o dinheiro". Mas há que se haver proporcionalidade entre os recursos subvencionados e aqueles efetivamente aplicados. E foram aplicados, do montante subvencionado de R\$567.935.664,26, apenas **6,19%** (R\$35.204.359,88) em atividades de Pesquisa e Desenvolvimento.

Discorre a Contribuinte em contrarrazões que teria aplicado recursos também na geração de empregos e promovido incrementos significativos no ativo da empresa. Ocorre que a condição prevista na legislação do Estado do Paraná discorre, para o gozo do benefício, a **aplicação dos recursos em Pesquisa e Desenvolvimento, de percentuais incidentes sobre o faturamento**. E precisamente tais recursos são objeto de cognição. Não há como se qualificar, sem nenhuma previsão normativa, aplicações que estejam fora do escopo da legislação do Estado do Paraná.

Aplicações em investimentos, estoques, equipamentos, edificações, recursos humanos, são inerentes à atividade operacional de qualquer empresa que vise o lucro. Trata-se de esforço empreendido para gerar receitas, mediante regras compartilhadas por todos os agentes do mercado, em uma situação de equilíbrio.

Por sua vez, o fomento à atividade econômica pelo Estado por meio de benefício fiscal, por ser uma renúncia do Estado na captação de receitas, é situação especial, no qual devem ser seguidas estritamente condições previstas pela legislação. Não se pode qualificar como benefício fiscal recursos que foram aplicados em **todos** os investimentos empreendidos pela empresa, esforços naturais à sua atividade, **sem que haja previsão legal**. E, no caso concreto, a norma do ente subvencionante é clara: os recursos subvencionados deverão ser aplicados em Pesquisa e Desenvolvimento.

Não há nenhum problema em a Contribuinte, ao mesmo tempo, **mediante atendimento de condições previstas na legislação tributária**, beneficiar-se de isenção de IPI, mediante norma federal, de crédito presumido de ICMS, mediante norma estadual, e ter reconhecido os recursos derivados do crédito presumido como subvenção para investimentos.

Mas o caso concreto demonstra que, se por um lado, as condições previstas na lei federal (isenção de IPI), mostraram-se eficazes para o gozo do crédito presumido do ICMS, por outro, **não** se mostraram aptas a caracterizar os recursos como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, nos termos do § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Nesse sentido, tanto mediante análise em tese do decreto estadual e atos normativos, quanto na aplicação efetiva de recursos, observa-se que **não há que se falar em subvenções para investimento** conforme entendimento exposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

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

Enfim, em razão do resultado do julgamento da turma *a quo* que deu provimento ao recurso voluntário, não foram apreciadas as matérias relativas a (1) multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal e (2) juros de mora sobre multa de ofício. Portanto, determino o retorno dos autos para a turma *a quo*, **estritamente** para julgamento destas matérias.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e **dar provimento** ao recurso da PGFN, e **determinar** o retorno dos autos à turma *a quo* para apreciação das matérias (1) multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal e (2) juros de mora sobre multa de ofício.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator Designado.

Fui designado para a difícil tarefa de redigir o voto vencedor, tendo em vista ter adotado o voto médio⁷, que a turma acolheu por meio de votações sucessivas, proposto pelo Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, que não o pôde fazê-lo em razão de ter deixado este Conselho, tendo sido esta a última sessão da qual participou.

Apresentar os fundamentos do voto médio qualitativo desafia o redator do voto vencedor, pois há que se traçar uma divisória no voto relator que reflita o que foi acatado pelo colegiado no seu voto e o que não o foi, bem como contrapor o voto do relator com o voto da divergência, de forma a demonstrar onde fica o meio termo. Penso que desempenhei satisfatoriamente a tarefa; mas, para isso, tive que historiar o que ocorreu na sessão de julgamento. Passo à tarefa.

Com a devida vênia ao nobre relator, do qual sou admirador, não só pela robustez dos posicionamentos técnicos, mas também pela habilidade com a qual os apresenta, ousou discordar do mesmo parcialmente para propor uma solução um pouco diferente da dele no caso concreto, o que me levará a ter que explorá-la em alguns capítulos.

Capítulo 1º - Do escopo do Recurso Especial de divergência: matéria que subiu à apreciação da Câmara Superior.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi conhecido por unanimidade pelo colegiado; assim, neste ponto, não divergi do relator. Não obstante, faz-se necessário revisitar a discussão do conhecimento de forma a delimitar o escopo do Recurso Especial.

Assim, faz-se necessário consultar o paradigma admitido, o Acórdão CSRF nº 9101-001.094, de 29/06/2011, que adotou uma metodologia que pode ser dividida em três fases: 1ª) necessidade de interpretação da legislação estadual; 2ª) necessidade de haverem dispositivos da legislação estadual que vinculem as subvenções a investimentos; e 3ª) análise dos fatos, para fins de verificação da efetiva vinculação recursos-aplicação.

Nas primeira e segunda fase, o paradigma considera necessário interpretar a legislação estadual (incluindo-se o ato complementar) e procede na hermenêutica destes instrumentos, tanto é que colaciona dispositivos do Decreto estadual e do ato complementar, para constatar que, embora não haja dispositivos no Decreto estadual da Bahia que vinculem as subvenções a investimentos, há esses dispositivos de vinculação no ato complementar (compromisso firmado), confira-se:

⁷ Voto médio é a expressão utilizada em situação de divergência quantitativa (quando há várias quantias envolvidas), mas pode ser adotada por analogia e para fins didáticos/acadêmicos/jurisprudenciais, nos casos de divergência qualitativa, ainda que a dispersão de votos nos julgamentos colegiados seja resolvida por sucessivas votações, como é o caso do CARF. Faz-se necessário apenas ressaltar, como agora se faz, que o voto médio qualitativo é assim denominado, não por construção de um voto intermediário, mas por convenção, o que não fragiliza o fato de ser o voto escolhido definitivamente pela turma de julgamento.

Nesse ponto, é procedente a alegação da recorrente que, na legislação aplicável ao Programa não existe vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Realmente, o Decreto nº 6.734/97 do Estado da Bahia, que regulamentou a matéria não impõe qualquer vinculação entre a receita de subvenção a gastos específicos na implantação ou expansão do empreendimento, se não vejamos com dispõe o § 5º do art. 1º

(...)

Como se verifica, nas condições postas no § 5º acima transcrito, não há qualquer vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico, mas apenas parâmetros para calibragem do percentual do crédito presumido a ser concedido caso a caso.

Por outro lado, o termo de compromisso firmado (vide transcrição a fls. 531) traz a seguinte disposição:

“relações obrigacionais que entre si ajustam, como partes, ESTADO DA BAHIA (...) e a Indústria de Meias Scalina Ltda. (...), obrigações essas decorrentes do apoio de infra-estrutura e da concessão de incentivos administrados pelo Poder Público Estadual e Municipal à aludida empresa, em virtude da implantação de uma indústria destinada à fabricação de meias, cuecas, malhas, confecções e congêneres, fios de algodão e produtos têxteis semi-acabados (...)”

Ora, houve, então, uma vinculação entre a obtenção do benefício e a implantação da indústria no Estado da Bahia. Resta, então, saber se, para o enquadramento como subvenção para investimento, havia de ter expressa disposição, no referido termo de compromisso, que todos os valores obtidos com o benefício deveriam ser aplicados integralmente nos gastos de implantação da indústria. Primeiramente, há que se perquirir se tal interpretação encontra amparo no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77?

Na terceira fase, o paradigma passa a análise dos fatos, para fins de comprovação da vinculação entre a concessão do benefício e as aplicações em investimentos, assim se manifestando:

Note-se que não está em discussão se houve ou não investimento no montante de R\$ 60 milhões alegado pela contribuinte. Toma-se, assim, por verdade aquilo que não foi expressamente refutado. Assim, entendo que o compromisso de aplicação de R\$ 60 milhões na implantação da indústria de malharia, atende a vinculação exigida, por lei, entre a concessão do benefício e a obrigação de ampliar ou expandir o empreendimento.

Por outro lado, o montante dos valores obtidos com o benefício que exceder o total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, logicamente, não gozará de isenção de IR e deverá ser tido como subvenção para custeio, já que poderá ser aplicado livremente pelo beneficiário. No caso em tela, se o valor aplicado na implantação e, posteriormente, na expansão do empreendimento é maior ou menor do que o valor oriundo do benefício que será recebido durante 20 anos, é uma outra questão que não foi posta para ser dirimida na presente demanda, mesmo porque deveria ter sido investigada pela autoridade lançadora, para eventualmente, desconsiderar parte dos valores oriundos do benefício não destinado à finalidade legal.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do Procurador.

Foi exatamente a análise dos fatos que levou o paradigma a negar provimento ao recurso especial do Procurador (e não a questão da necessidade da interpretação da

legislação estadual ou da existência de dispositivos na mesma legislação de vinculação das subvenções a investimentos).

Diferente foi a situação do recorrido, que entendeu desnecessários dispositivos da legislação estadual que vinculassem as subvenções a investimentos, bastando a finalidade geral e abstrata da concessão da subvenção (ou seja, a intenção do ente subvencionador), o que acabou tornando a questão da análise dos fatos uma questão prejudicada (não julgada). Por isso que a divergência não ficou prejudicada, embora o paradigma tenha sido favorável ao contribuinte autuado.

Confira-se o que disse o recorrido quanto à prescindibilidade da existência, na legislação estadual, de mecanismos de vinculação das subvenções aos investimentos:

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.

(...)

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:

(...)

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 despesas 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 acentuatadamente 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.

(...)

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.

(...)

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.

A partir da leitura dos trechos colecionados, conclui-se que o voto vencedor do acórdão recorrido afasta a importância dos dispositivos da legislação estadual que vinculam as subvenções aos investimentos e confere relevância à finalidade da norma e à intenção do Estado concessor.

É o que depreende das afirmações: “escopo visionado pela entidade pública concedente”, “tem por fim desenvolver”, “se tem simples finalidade não-desenvolvimentista”, “objetivo desenvolvimentista de promoção de investimentos”, “chegou a querer direcionar”, “apresenta objetivo de promoção de investimentos no Estado”, “eventualmente, ... pode acontecer de o Estado subvencionador prescrever condições precedentes para o gozo da benesse ...”; “tal situação não tange, entretanto, a finalidade do incentivo”; “os prévios requisitos ... nada versam acerca do desiderato indutivo do investimento”; “não influem sobre a caracterização da subvenção”, etc.

Ao examinar o paradigma conhecido, bem destacou o relator em seu voto quanto ao conhecimento:

- Quanto aos **fundamentos**, o voto discorreu se os dispositivos da norma, em tese, do ente subvencionador (Estado da Bahia), e demais atos, seriam aptos a vincular a aplicação dos recursos à implantação ou expansão do empreendimento econômico. ...
- “*Observa-se, com clareza, que o fundamento da decisão foi constatar se a legislação estadual e atos normativos complementares demonstrariam a vinculação entre os recursos subvencionados auferidos e a aplicação em ampliação ou expansão do empreendimento. E, analisando os fatos, constatou o relator [do paradigma] que o termo de compromisso firmado entre*

subvencionador e subvencionado estabelecia a aplicação do importe de R\$60 milhões para a implantação de uma indústria destinada à fabricação de meias, cuecas, malhas, confecções e congêneres, fios de algodão e produtos têxteis semiacabados”;

- Por sua vez, no voto vencedor do acórdão recorrido, considerou-se prescindível tal análise,...
- Em razão da interpretação da lei de forma divergente com o acórdão recorrido, demonstrada nos **fundamentos** da decisão, que apreciou fatos que guardam similitude com os presentes autos mediante cognições conflitantes, **conheço do Recurso Especial da PGFN**.

O ilustre relator identificou a divergência, sendo acompanhado pela unanimidade da turma de julgamento, no tocante à importância dos dispositivos da legislação estadual que vinculam as subvenções aos investimentos: enquanto, para o paradigma, esses dispositivos são relevantes; para o recorrido, são irrelevantes. Esse o escopo do recurso especial a ser julgado pela primeira turma da Câmara Superior.

Uma vez vencedora a tese do voto vencedor do acórdão recorrido, prejudicada ficou a análise dos fatos; ou seja, não houve necessidade de examinar os fatos, pois a tese vencedora independe dos mesmos e era anterior à análise destes, confira-se:

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.

Capítulo 2º - Da supressão de instância

Supressão de instância, em breves palavras, sem querer apresentar uma definição final, ocorre quando instância superior julga matéria não examinada pela instância inferior.

Deve-se evitá-la, tendo em vista a estruturação, pela legislação, da sistemática da impugnação e dos recursos, mas não há uma vedação expressa da mesma por regra normativa. Assim, pelo entendimento da sistemática recursal, penso que a melhor solução é entender que haja uma opção preferencial no sentido de se evitar a supressão de instância.

A supressão de instância é feita, na maciça maioria das vezes, sem se perceber ou enunciar que se está fazendo. Somente quando se deixa de fazê-la, é que se pode mais concretamente percebê-la; uma rápida análise da jurisprudência judicial valida essa constatação, tendo em vista que é possível encontrar um sem número de precedentes judiciais que enunciam “sob pena de supressão de instância”. Nas minhas propostas de voto, opto sempre por não fazê-la, se propus alguma vez, é porque inclusive eu não percebi que estava a fazê-lo.

Entretanto, isso não chega a constituir um grave problema, pois a “não supressão de instância” não é um valor absoluto, seria um princípio a ser ponderado frente a outros.

Há parte da doutrina e da jurisprudência que não a admite, pois haveria inobservância ao princípio do duplo grau de jurisdição. Ocorre que o referido princípio, de existência questionável e cada vez mais desmerecido pelo ordenamento jurídico (com criação de hipóteses de competência originária para os tribunais e com as recentes alterações do novo Código de Processo Civil), também não é um valor absoluto, pode ser flexibilizado.

Portanto, uma vez tendo sido feita supressão de instância, por exemplo, na turma ordinária do CARF, isso não significa que a decisão tenha necessariamente que ser anulada, é caso de se avaliar, adotando também uma opção preferencial por validar uma decisão que tenha suprimido instância, o que vai ao encontro do princípio da celeridade processual. Mas essa discussão não diz respeito ao presente caso, tendo em vista que já houve uma decisão de primeira instância, assim impertinente é a discussão sobre duplo grau de jurisdição. E, no especial, não há se falar em ofensa a esse princípio, já que no CARF não há delegação de competência originária.

Logo, a supressão de instância pode ser superada, expressa ou tacitamente. A superação tácita ocorre quando sequer a turma (ou até mesmo a parte) percebe que está fazendo; ou, caso o colegiado perceba, deixe de enunciá-la.

A superação expressa da supressão de instância passa por uma discussão profunda e polêmica, que apresenta o risco de ocupar o espaço do julgamento do direito material. Foi o que, penso, ocorreu no presente caso.

Capítulo 3º - Da superação da supressão de instância

Como disse antes, o melhor é entender que haja uma opção preferencial do ordenamento jurídico por não se suprimir instância, ou que exista um princípio de “não supressão de instância”. Assim, enquanto princípio, deve estar em harmonia com demais princípios; e, nessa linha e por estar diretamente relacionado, um princípio que ganha relevo é o consubstanciado no que se denomina teoria da causa madura.

O conceito de teoria da causa madura é um tanto intuitivo, dotado de subjetividade e que requer um esforço de aplicação caso a caso. Sob o ponto de vista do direito positivo, não se pode encontrar legislação no âmbito do processo administrativo fiscal que trate desta teoria, mas se pode encontrar, no Código de Processo Civil anterior e atual, dispositivos aos quais a doutrina e a jurisprudência vêm associando como positivização da teoria da causa madura.

Como exemplo de regra a que se atribui expressão da teoria da causa madura, tem-se parte do art. 515 da Lei nº 5.869, de 11/01/1973, antigo Código de Processo Civil, *verbis*:

Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art. 267), o tribunal pode **julgar desde logo a lide**, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento. (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

Muito se escreveu na doutrina e na jurisprudência sobre o § 3º do citado art. 515, especialmente sobre o que seria questão exclusivamente de direito, bem como sobre a possibilidade, em razão da vontade do legislador (que buscou efetivar a razoável duração do processo, a economia processual e a efetividade do processo, entre outros valores), do conectivo lógico “e” na realidade representar e poder ser interpretado como o conectivo lógico “ou”, manifestando disjunção de condições ao invés de conjunção, o que permitiria maior campo de aplicação do dispositivo. Também as fontes do direito foram delineando o que se poderia entender por “condições de imediato julgamento”, sem objetivar em definitivo a expressão.

Na sequência e no sentido de ampliação da aceitação da teoria da causa madura pelo legislador pátrio, o Novo Código de Processo Civil (NCPC, Lei nº 13.105, de 16/03/2015), por meio do art. 1.013, trouxe novas hipóteses de aplicação e suprimiu a restrição de a causa versar sobre questão exclusivamente de direito.

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve **decidir desde logo** o mérito quando:

I - reformar sentença fundada no art. 485;

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.

Entendo que o referido dispositivo seja útil como vetor interpretativo para superação da supressão de instância, permitindo uma harmonização entre princípios, e que possa ser aplicado ao processo administrativo fiscal, em razão de atender aos requisitos de subsidiariedade (art. 15 do NCPC) e de compatibilidade ou não colisão (inerente ao sistema).

A discussão desloca-se, portanto, para o que se pode entender por “condições de imediato julgamento”. O assunto é por demais recente, especialmente na Câmara Superior de Recursos Fiscais, para que se fixem orientações definitivas; mas penso que é de se esperar, **no mínimo, que seja vencedor o entendimento do colegiado sobre estarem presentes estas**

condições de imediato julgamento. E isso foi o que suscitou amplos debates no julgamento do presente processo.

Capítulo 4º - Do caso concreto

Este processo teve julgamento iniciado em 14/06/2016. Na oportunidade, o relator pronunciou o seu voto, que foi acompanhado integralmente pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão e, na sequência, o Conselheiro Luis Flávio Neto pediu vista dos autos.

Na sessão de 13/07/2016, foi retomado o julgamento e o colegiado reservou um tempo considerável discutindo sobre a interpretação de dispositivos específicos da legislação estadual e sobre a razoabilidade do montante efetivamente aplicado em investimentos.

Primeira divergência

Após o longo tempo dedicado ao debate sobre as questões acima, o Conselheiro que pediu vista inaugurou divergência, entendendo que estaria havendo supressão de instância, pois o acórdão recorrido refutou a necessidade de haverem dispositivos da legislação estadual que vinculem as subvenções a investimentos, o que tornaria despicienda a necessidade de interpretação da legislação estadual, enquanto que o paradigma não. Assim, bastaria para decidir o recurso tratar apenas desse racional. Essa primeira divergência restou consignada na parte dispositiva deste acórdão nos seguintes termos:

Nos termos do artigo 60 do Anexo II do RICARF ficaram vencidos, em primeira votação, os Conselheiros Luis Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado) e Nathalia Correia Pompeu, que deram provimento parcial para que **a turma a quo apreciasse a interpretação da lei estadual em tese antes mesmo de análise dos fatos, sob pena de preclusão de instância;**

Assim, a divergência inaugural concordou com o relator no provimento do recurso da Fazenda Nacional, mas apenas parcialmente, ou seja, em relação apenas à matéria objeto da divergência, qual seja, no seu entender: a de que a legislação estadual deve sim ser interpretada e que devem haver dispositivos desta legislação que tratem da vinculação das subvenções a investimentos.

Inclusive esta divergência originária entendeu devida a reforma total do acórdão recorrido; que, através do voto do Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, encampou a tese de que o que importa é apenas a intenção do ente subvencionador e a finalidade, por si só, do benefício por ele concedido. Foi no sentido contrário, entretanto, de que o provimento do recurso demandaria interpretação da lei estadual em tese pela própria turma da CSRF; por entender que, exceto naquela questão, no quanto ao mais o processo não estaria em condições de julgamento, ou seja, a causa não estaria madura para ser decidida em sede de especial.

Assim, foi proposto um provimento parcial, para o fim de reformar integralmente o acórdão recorrido, de forma que a turma *a quo* procedesse a um julgamento onde a tese da mera intenção (ou a finalidade do benefício isoladamente considerada) do Estado concessor do benefício não pudesse ser oposta e no qual, conseqüentemente, a turma ordinária não pudesse se furtar ao processo hermenêutico da legislação estadual, sob pena de tornar inválido o presente julgamento.

Alguns dos Conselheiros abraçaram a divergência proposta pelo Conselheiro Luis Flávio Neto e outros acompanharam integralmente o relator.

Segunda divergência

Chegada a vez de votar do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, este apresentou uma segunda divergência, explicada nos parágrafos a seguir.

Por certo que o acórdão recorrido, especialmente no seu voto vencedor, desprezou a análise dos dispositivos da legislação estadual que vinculam as subvenções a investimentos, estando certo o relator (Conselheiro Moura) de que isso não está de acordo com o direito e devendo sim o recorrido ser reformado e ser dado provimento parcial ao Recurso da Fazenda Nacional.

Entretanto, há que se considerar que o acórdão recorrido também traz um voto vencido e que este faz uma análise detalhada desses pontos. Assim, há que se atribuir efeitos ao voto vencido, não no sentido de que foi encampado subsidiariamente pela turma de julgamento *a quo*, pois estaria realmente suplantado e prejudicado o quanto ali decidido (já que foi superado quando a turma aderiu à tese do voto vencedor), mas pelo menos para fins de se permitir avançar um pouco mais na supressão de instância; ou seja, o voto vencido, em virtude da análise que empreendeu, forneceu maiores condições de julgamento e permitiu discutir um maior número de questões, embora não tantas quantas enfrentadas pelo relator.

Nessa linha, a segunda divergência acompanhou o voto do relator numa maior extensão que a primeira divergência, mas não concordou com sua integralidade.

Esse voto médio, da segunda divergência, acatou o quanto proposto pelo relator relativamente à interpretação da legislação estadual no que trata dos dispositivos que vinculam as subvenções a investimentos. Com efeito, em razão do ramo de atividade da Contribuinte, de tecnologia de informação, entendeu-se que aplicações de recursos em área de pesquisa e desenvolvimento poderiam sim, em princípio, ser consideradas como investimentos na acepção prevista pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Porém, em relação à definição de rubricas que poderiam ser assim computadas, para fins de se avaliar o montante dos investimentos feitos em pesquisa e desenvolvimento (na acepção do referido dispositivo legal), o entendimento foi de que esta parte não estaria em condições de julgamento (já que a turma *a quo* não se debruçou suficientemente sobre a matéria, e esta turma fazê-lo neste momento demandaria um estudo profundo dos elementos do processo), ou seja, não estaria madura para ser decidida em sede de especial.

Também quanto à segunda parte do voto do relator, que avançou na análise de efetiva aplicação dos recursos, esta segunda divergência não caminhou junto com o relator, por entender que a matéria restou prejudicada (pois posterior) pela tese do acórdão recorrido, não preenchendo a condição da teoria da causa madura: estar em condições de julgamento. Assim, não podem ser considerados vencedores os parágrafos do voto que sucedem o seguinte parágrafo:

Passo seguinte é verificar se, de acordo com o prescritivo da norma estadual, os valores a título de Pesquisa e Desenvolvimento foram aplicados efetivamente na empresa e em

montantes proporcionais àqueles escriturados como subvenção para investimento.

Capítulo 5º - Resolução da dispersão dos votos

Para fins de definição do resultado deste julgamento, foi aplicado o art. 60 do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, com o seguinte comando:

Art. 60. Quando mais de 2 (duas) soluções distintas para o litígio, que impeçam a formação de maioria, forem propostas ao plenário pelos conselheiros, a decisão será adotada mediante votações sucessivas, das quais serão obrigados a participar todos os conselheiros presentes.

Parágrafo único. O presidente da Turma relacionará todas as soluções propostas em 1ª (primeira) votação, e dessas identificará 2 (duas) das menos votadas para a escolha de 1 (uma) delas, e assim, sucessivamente, até a mais votada.

litígio: Explicando o que ocorreu: foram propostas três soluções distintas para o

- a) a do relator;
- b) a da primeira divergência; e
- c) a da segunda divergência.

O Presidente relacionou as três soluções propostas em primeira votação [“a” – cinco votos (quatro Conselheiros e voto de qualidade do Presidente); “b” – quatro votos; e “c” – dois votos], nenhuma dessas logrou maioria (seis votos), exigida pelo regimento. Identificadas as duas menos votadas: “b” e “c”, foram submetidas a votação sucessiva, resultando “b” com quatro votos e “c” com seis votos (seis Conselheiros). E, na última votação sucessiva, entre “a” e “c”, resultou “a” com quatro votos (quatro Conselheiros) e “c” com seis votos; logrando-se vencedora a proposta “c”, a da segunda divergência.

Capítulo 6º - Dos argumentos apresentados contra essa solução

Levantou-se a crítica de que estaria havendo uma determinação da turma *a quo* de julgar sob o ponto de vista do colegiado superior.

Essa pode ser considerada como uma forma de perspectivar o resultado. Entretanto, se assim for entendido, por coerência, será forçoso admitir que o objeto do recurso especial em julgamento é exatamente a ótica que se deve dar à lei estadual; então, conseqüentemente, o provimento do recurso será no sentido de que a legislação estadual seja vista por esta ótica, mas isso não conclui a lide, apenas a prorroga para outra fase de julgamento, a falta de consenso se deu entre qual colegiado deva proceder à cognição final sobre a legislação do Estado do Paraná.

Ademais, essa afirmação somente estaria totalmente acertada se o escopo que o paradigma fixou não tivesse sido tão restrito, o que acabou por limitar a configuração da

divergência, em razão de o paradigma ter sido favorável ao contribuinte daquele caso, já que quanto à terceira fase (verificação da efetiva vinculação) a decisão no máximo seria convergente e não divergente. Mas nem convergente se pode classificar, já que os fatos não foram julgados no acórdão recorrido.

Se, no acórdão recorrido, não houvesse prevalecido tese tão genérica e abstrata, que acabou por obscurecer a própria matéria de defesa do contribuinte (constante no recurso voluntário e que deixou de ser avaliada), poder-se-ia progredir mais amplamente na interpretação do normativo estadual e na efetiva aplicação dos recursos.

Outra oposição apresentada foi a de que a solução vencedora estaria cerceando o livre convencimento do julgador.

A isso se responde que o efeito devolutivo do recurso especial depende da interpretação divergente da legislação tributária e que, no caso concreto, em que a divergência se deu apenas em relação aos dispositivos da legislação estadual que vinculam as subvenções a investimentos, em razão da parte da decisão que analisou a efetiva aplicação restar prejudicada, não se pode pretender atribuir um efeito devolutivo quanto à comprovação da efetiva vinculação recursos-aplicação.

Ademais, a decisão sobre as condições de imediato julgamento, para fins de aplicação da teoria da causa madura com a conseqüente superação da supressão de instância, é do colegiado (deve ser aferida através de votação) e não de apenas um de seus integrantes; ou seja, um julgador pode entender que há condições de imediato julgamento e ficar vencido neste seu racional. Isso não cerceia o seu livre convencimento, apenas demonstra que a fronteira que pretende avançar não está disponível para que exerça sua apreciação.

Também não configura afronta ao livre convencimento do julgador a técnica de votações sucessivas em caso de dispersão de votos, pois o voto médio qualitativo deve ser encontrado. Trata-se de sistemática adotada para decisões colegiadas em diversos tribunais brasileiros e com ampla aplicação no direito comparado. O fato de se ter que escolher uma dentre duas soluções com as quais não se concorda integralmente reflete apenas a busca da melhor solução e não que se está concordando com algo com que não se acredita totalmente. É decorrência também da impossibilidade de não poder se abster, conforme estatui o §2º do art. 59 do RICARF.

§ 2º Salvo na hipótese de o conselheiro não ter assistido à leitura do relatório feita na mesma sessão de julgamento, não será admitida abstenção.

Feitas essas considerações, faz-se necessário responder ainda uma última resistência, que penso ser a mais imponente, merecendo um capítulo.

Capítulo 7º - Do nível de cognição e da hermenêutica

Sugestionou-se que com esse tipo de precedente (qualificado de grave) se estaria inviabilizando os julgamentos na Câmara Superior; pois, a partir de agora, se os acórdãos recorridos não refutassem ponto a ponto a matéria de defesa ou se o acórdão paradigma não abordasse todas as possibilidades, não haveria mais nenhum recurso especial sem determinação de retorno à turma *a quo*.

Quanto a isso, devem ser realçadas mais uma vez as especificidades do caso concreto em razão dos seguintes elementos que confluíram para a modelagem deste voto médio, quais sejam:

- a) As subvenções para investimentos são subsídios estaduais, o que implica, em geral, na análise de suas características a partir da legislação estadual, assim penso que esse tipo de solução jamais seria adequada ao se interpretar exclusivamente e legislação federal (ainda que infralegal), que é a quase totalidade dos processos julgados;
- b) A imposição da necessidade de interpretação de legislações extra-federais (estaduais) surgiu como consequência da construção jurisprudencial do CARF que orientou a fiscalização da Receita Federal a assim proceder e, num processo de retro-alimentação, a realidade adotou essas diretrizes;
- c) Não há possibilidade de se opor uma tese de irrelevância da legislação federal (como fez o acórdão recorrido dos autos em relação à legislação estadual) em um julgamento que envolva justamente a legislação federal;
- d) O problema aqui foi o paradigma que, embora útil para a configuração de uma divergência a ser de fato dirimida por esta turma da Câmara Superior, foi insuficiente para a conclusão da lide, já que, ao adentrar na discussão quanto à efetiva vinculação recursos-aplicação decidiu de forma “convergente” (o paradigma foi favorável ao contribuinte na apreciação dos fatos) com o recorrido e não divergente, o que impediu o avanço do julgamento na terceira fase, como o que foi feito pelo ilustre relator;
- e) Em geral, na fase de recurso especial toda a matéria de defesa já se encontra explorada, de modo que o retorno de processo para se complementar a apreciação de matérias, como ocorreu aqui, é medida excepcional. Primeiro, porque a peça de autuação fiscal já delimita os aspectos favoráveis ao interesse da Fazenda, e que são contraditados pelo sujeito passivo. Em segundo lugar, porque o requisito do prequestionamento, exigido pelo §5º do art. 67 do RICARF para os recursos especiais dos contribuintes, evita que cheguem à Câmara Superior matérias de defesa ainda não examinadas;
- f) Não fosse tudo isso, a não supressão de instância é apenas um princípio, uma opção preferencial, mas que pode ser flexibilizada, desde que o colegiado de julgamento entenda que as condições de imediato julgamento estão presentes, de forma a aplicar a teoria da causa madura. Assim, o fato de neste julgamento esta turma ter entendido que a causa não estava madura não significa que em outros julgamentos não estarão.

Ademais, não é preciso que se recorra sempre à teoria da causa madura para que haja uma cognição mais ampla das questões envolvidas em uma matéria, basta que se conheça a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e as súmulas e jurisprudências do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação do direito à espécie, que pode servir de

orientação, com algumas ressalvas, para o recurso especial do processo administrativo fiscal. Contudo, não foi o presente caso, conforme se deduz do já explicado.

Por todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, determinando o retorno dos autos à turma *a quo* para que ela:

1- reexamine se as aplicações feitas a título de pesquisa e desenvolvimento, (i) na própria empresa e (ii) em convênios, podem ser considerados investimentos na acepção do §2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1598, de 1977, levando em conta, para isso, os aspectos legais do incentivo fiscal em questão, e também a natureza e os montantes dos valores efetivamente investidos;

2- aprecie, caso mantida a autuação fiscal (parcial ou integralmente), as demais matérias: (2.1) multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal e (2.2) juros de mora sobre multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo