



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

Processo nº 10980.724631/2010-65
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 9101-003.035 – 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2017
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES
Embargante POSITIVO INFORMÁTICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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

Acolhe-se os embargos da contribuinte para fins de sanar os vícios de obscuridade, omissão e contradição contidos no Acórdão nº 9101-002.393. Ao afastar o fundamento que embasava a decisão de segunda instância administrativa e devolver os autos para reexame das questões relativas à subvenção, este colegiado não procurou restringir o exame das matérias abordadas no recurso voluntário, tampouco prejudicar o exame das alegações sobre o atendimento das exigências de cumprimento do Processo Produtivo Básico - PPB. Uma vez afastada a possibilidade de decidir apenas em razão da intenção ou objetivo do legislador estadual, caberá a turma *a quo* analisar de forma ampla as contrapartidas que, segundo a contribuinte, caracterizariam os créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração para, re-ratificando o Acórdão nº 9101-002.393, de 13/07/2016, sanar a omissão, contradição e obscuridade apontadas, com efeitos infringentes, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego, André Mendes de Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto, que não conheceram dos embargos. Votou pelas conclusões o conselheiro Luís Flávio Neto. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela contribuinte acima identificada, visando sanar alegados vícios de obscuridade, omissão e contradição que estariam presentes no Acórdão nº 9101-002.393, proferido por este colegiado na sessão de 13/07/2016.

Os embargos foram admitidos e encaminhados ao colegiado para exame de seu mérito, conforme o despacho exarado em 21/12/2016 pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Substituto, às e-fls. 2282/2292.

No presente processo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, contestando o julgamento de recurso voluntário em fase processual anterior, apresentou recurso especial suscitando divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao tratamento dado para créditos presumidos de ICMS outorgados por meio do Decreto paranaense nº 5.375/02.

O julgamento desse recurso especial resultou no acórdão ora embargado, que apresenta a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

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.

Para o processamento dos embargos de declaração, a contribuinte desenvolve os seguintes argumentos:

DOS FATOS

- trata-se de auto de infração lavrado para exigir IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2005 a 2008, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, bem como de multa isolada pelo suposto recolhimento a menor das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL;

- segundo a d. Autoridade Fiscal, a ora Embargante teria excluído indevidamente do lucro real e da base de cálculo da CSLL valores referentes ao benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, que lhe fora conferido pelo Estado do Paraná, por meio do Decreto Estadual nº 5.375/2002, o qual, no entender da fiscalização, constitui-se em subvenção para custeio;

- inconformada com referido posicionamento, a Embargante apresentou impugnação, demonstrando que o benefício se enquadra como subvenção para investimento;

- apesar da clareza dos argumentos expostos na defesa, os i. julgadores da 1ª Turma da DRJ de Curitiba julgaram o lançamento parcialmente procedente, para afastar tão somente os períodos da multa isolada extintos pela decadência (julho e setembro de 2005);

- como o valor exonerado era superior ao limite de alçada, a DRJ recorreu de ofício de sua decisão. A Embargante, por seu turno, interpôs recurso voluntário comprovando a natureza de subvenção para investimento dos créditos presumidos de ICMS usufruídos e, na remota hipótese de se entender que a classificação de determinado incentivo fiscal como subvenção para investimento dependeria exclusivamente da realização de investimentos em ativo imobilizado, demonstrou a incontestável aplicação dos valores subvencionados no aumento de seu parque industrial, de sua capacidade produtiva e na geração de novos postos de trabalho;

- em sessão realizada em 31 de janeiro de 2012, a extinta 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse E. Conselho, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício, com o entendimento de que a intenção do ente subvencionador - Estado do Paraná - é suficiente para a caracterização da subvenção para investimento;

- a d. PGFN, não se conformando com a decisão, interpôs recurso especial renovando os argumentos de que a classificação de uma subvenção como para investimento dependeria exclusivamente da conversão dos valores incentivados em ativo imobilizado e de que o incentivo conferido à Embargante pelo Estado do Paraná seria mera subvenção para custeio;

- a C. 1ª Turma da CSRF, por meio do acórdão embargado, houve por bem dar parcial provimento ao recurso fazendário;

- ocorre que o referido *decisum* incorreu em omissões, obscuridades e contradições passíveis de serem sanadas pelo acolhimento dos presentes declaratórios;

DO DIREITO. DO CABIMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

DA CONTRADIÇÃO QUANTO À RESTRIÇÃO IMPOSTA À TURMA A *QUO* PARA QUE ANALISE TÃO SOMENTE OS INVESTIMENTOS EM P&D

- o v. acórdão ora embargado acolheu a premissa de que a legislação do Estado do Paraná possui elementos para a configuração de uma subvenção para investimento, com contrapartidas próprias, tornando-a apta para análise dos investimentos efetivamente realizados pela Embargante em cumprimento daquela legislação estadual;

- por esse motivo determinou o retorno dos autos à Turma de origem para apreciação das matérias não solucionadas no acórdão nº 110100.661, afirmando na própria ementa que "parte da causa não estava madura";

- assim, por imperiosidade lógica do quanto decidido, houve pela C 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a convicção de que, em tese, a legislação estadual

coaduna-se com uma subvenção para investimento, devendo ser analisados todos os valores vertidos pela empresa nesse desiderato estadual;

- ocorre que, em flagrante contradição, ensejando o primeiro ponto desses aclaratórios, a despeito de transcrever com destaques o dispositivo regulamentar estadual que exige como contrapartida o cumprimento do Processo Produtivo Básico - PPB e de Pesquisa e Desenvolvimento - P&D no Paraná, a CSRF restringiu indevidamente, *data maxima venia*, a análise pela Turma de destino à questão dos gastos com P&D, cerceando completamente o direito da ora Embargante em ter, em algum momento de seu apelo ao CARF, apreciados todos os elementos da legislação estadual instituidora da subvenção para investimento, pois isso jamais ocorreu;

- embora os requisitos estejam expressamente previstos no art. 3º do Decreto nº 5375/2002 - com redação transcrita no voto vencido do Relator e parcialmente adotado pelo voto vencedor, nunca houve qualquer apreciação objetiva dos elementos exigidos pela legislação estadual, quais sejam, os requisitos do PPB (Processo Produtivo Básico) e as exigências de inversões em P&D - Pesquisa e Desenvolvimento - seja pelo v. acórdão 1101-00.661, seja pelo aresto ora embargado;

- o próprio acórdão recorrido entendeu pela importância de todo o Processo Produtivo Básico, vide fls. 1969:

"A 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." (destaques acrescidos)

- ora Ilmos. Julgadores, ignorar o entendimento acima, limitando o Colegiado *a quo* à verificação dos investimentos em P&D, além de flagrante contradição, implica flagrante ofensa ao livre convencimento dos julgadores, na medida em que impõe que a Turma Ordinária realize julgamento orientada pelas convicções esposadas no acórdão proferido pela Câmara Superior. Não se trata, neste ponto, de o Conselheiro complementar o julgamento, mas sim de revê-lo;

- a falta de apreciação de todos os requisitos existentes na lei estadual, tanto o PPB quanto o P&D, configura negativa de jurisdição e um brutal cerceamento do direito de defesa da ora Embargante, e por resultar de contradição presente no aresto ora combatido, merece ser revista para que a Turma de destino possa apreciar toda a matéria, pois não havia qualquer causa madura a ser superada;

DA CONTRADIÇÃO DE FUNDAMENTOS QUANTO À LEI FEDERAL E AO PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO

- conforme se infere do v. acórdão ora embargado, embora não haja absoluta clareza em relação à parte adotada, o voto vencedor adotou em parte o voto vencido;

- pois bem, da mesma forma que o Estado do Paraná insere o investimento em Pesquisa e Desenvolvimento como condição, também como condição encontram-se os investimentos em PPB, estes por sua vez são ainda mais amplos e complexos que aqueles,

ambas vinculações das subvenções a investimentos a serem realizados em prol da própria indústria;

- esta condição de atendimento obrigatório pelo contribuinte ao PPB, e não apenas ao P&D, foi reproduzida no voto vencedor do v. acórdão (fls. 2.181), quando cita que as condições do PPB não são suficientes, sendo necessário também o P&D, o Estado exige o cumprimento das duas premissas sob pena de não conceder crédito presumido de ICMS na ausência de uma delas;

- ora, ou o Estado do Paraná pode se valer dos critérios da Lei de Informática para conceder o crédito presumido de ICMS, tomando de empréstimo todas as condições nela estabelecidas, ou não pode, não há meio termo;

- não é cabível que de um lado se admita a validade dos critérios/condições postas na lei federal e, no momento de aplicá-los ao caso concreto, por incoerência lógica, se conclua pela necessidade de verificação, apenas, dos investimentos feitos em pesquisa e desenvolvimento;

- o aresto ora vergastado é contraditório, portanto, ao reconhecer que é possível à lei estadual adotar os critérios de lei federal para concessão de benefícios fiscais, e, no mesmo *decisum*, inibir a apreciação pela Turma de destino, quanto à obrigação de cumprir as condições impostas para o Processo Produtivo Básico - PPB, exigida no art 3º do Decreto nº 5.375/2002 e artigo 4º da Lei nº 8.248/1991;

DA CONTRADIÇÃO COM RELAÇÃO A APLICAÇÕES EM ATIVOS DIVERSOS

- outra grave contradição que se encontra no v. acórdão embargado (fl. 2.171) é o fato de que o Colegiado aceitou - e tem aceitado em outros casos, a exemplo do acórdão nº 9101-002.348 - que o incentivo possa ser aplicado em diferentes ativos, sem que isso desnature a sua característica de subvenção para investimento;

- no entanto, ao determinar o retorno dos autos à Turma *a quo*, para análise das contrapartidas, delimitou que seja realizada apenas em relação às aplicações em P&D;

- há contradição entre os fundamentos e a conclusão exarada no v. acórdão ora embargado que, ao tempo em que reconhece que a aplicação em ativos "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", ao se dirigir à parte dispositiva do v. acórdão, determina o exame apenas das "aplicações feitas a título de pesquisa e desenvolvimento";

- no voto vencedor fica claro que a restrição imposta ao Colegiado *a quo* decorre do entendimento de que a matéria a ser analisada ficou restrita à divergência trazida à CSRF. Em outras palavras, como a CSRF tinha o dever de analisar apenas a matéria limitada pela divergência, ao devolver os autos para novo julgamento, entendeu-se que o Colegiado recorrido, igualmente, estaria limitado pela divergência;

- a solução apresentada impõe restrição indevida aos julgadores da Turma *a quo*. Explica-se. É certo que a análise do recurso pela CSRF deve se restringir à divergência

delineada pelo paradigma, contudo o mesmo não é válido para a instância recorrida, a quem é dado o pleno efeito devolutivo da matéria;

- com efeito, decidindo a CSRF pela necessidade de verificação de contrapartidas a investimentos feitos pela Embargante em razão dos créditos presumidos que no período considerado auferiu, em respeito à jurisprudência do STJ, deveria ter determinado o retorno do processo para novo julgamento, devolvendo integralmente a matéria para a apreciação;

- esta é precisamente a determinação constante do §2º do art. 1.013 do novo CPC - citado, inclusive, no voto vencedor do acórdão embargado - ao preceituar que "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";

- em que pese o dispositivo trate de situação diversa, ele expressa a competência da instância ordinária para análise de toda a matéria discutida em sede recursal;

- como dito - e aceito pelo Colegiado - a legislação do Estado do Estado do Paraná toma por empréstimo a exigência da Lei de Informática, impondo aos contribuintes que, para fazer jus ao benefício fiscal, devem atender às condições impostas no Processo Produtivo Básico - PPB, definido pelo MCTI (Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação), exigidas para cada espécie de produto e, sem segundo lugar, devem investir em pesquisa e desenvolvimento - P&D próprios e mediante convênios;

- por certo o dever de cumprir o Processo Produtivo Básico - PPB implica necessariamente aumento do estoque de produtos nacionais, desenvolvimento da indústria local e incremento de ativo imobilizado;

- destaque-se que a obrigatoriedade de investimento em P&D - próprio e mediante convênio - é fixada em percentual sobre o faturamento de produtos incentivados pelo PPB;

- consoante se pode aferir da redação conferida ao artigo 3º do Decreto Estadual nº 5.375/2002, por força do disposto na Lei 8.428/1991, para que possa se beneficiar do crédito presumido de ICMS, o contribuinte paranaense precisa cumprir o PPB para cada produto incentivado e investir percentual do faturamento decorrente da comercialização dos produtos incentivados em P&D;

- noutras palavras, quanto maior a produção e comercialização de produtos com PPB - com franco incremento da indústria nacional -, maior será o investimento em P&D, no entanto, o v. acórdão recorrido se omitiu sobre a norma estadual que concede o benefício e estabelece tais contrapartidas, eis que, ao analisar o tema, se limitou a tratar da desproporcionalidade entre a subvenção recebida e o investimento em P&D realizado pela Embargante, proporção esta que, frise-se, não encontra supedâneo legal ou regulamentar na legislação de regência da matéria;

- conforme se verifica da fl. 2.177, o v. acórdão - no voto vencido, que foi parcialmente adotado pelo voto vencedor -, se limita a indicar o valor dos investimentos em P&D próprios, deixando de considerar os investimentos em P&D por meio de convênios com instituições de tecnologia, os investimentos em ativo permanente e o estoque nacional

adquirido para cumprimento do PPB os quais, a título de esclarecimento, cumpre colacionar a tabela comparativa (tabela constante dos embargos);

- ademais, ao tratar da proporcionalidade entre o valor subvencionado e o valor empregado em investimento em P&D, o v. acórdão é obscuro eis que em nenhum momento explicita a definição de proporcionalidade para a finalidade de subsunção à legislação que trata da legislação federal que delimita a tributação da subvenção para custeio e aquela destinada a investimento;

- neste particular, a obscuridade se apresenta em decorrência da afirmação lacônica realizada em relação à definição de proporcionalidade para a finalidade pretendida, de forma a prejudicar ou impedir a defesa do contribuinte;

- assim, na linha do quanto decidido por este Colegiado no v. acórdão nº 9101-002.348 e defendido pelo próprio relator do v. acórdão ora embargado, a determinação de analisar apenas e tão-somente a aplicação em P&D escapa ao raciocínio lógico das etapas que devem ser seguidas para se chegar a esse valor propriamente dito. Isso porque, se há, primeiramente, o dever de desenvolver, para cada produto, o respectivo PPB exigido pelo MCTI e se há, em segundo lugar, o dever de investir um percentual mínimo em P&D, como condição de obtenção do incentivo, então, tudo quanto se dispendeu para o desenvolvimento do PPB, que resultou no faturamento e que, conseqüentemente, resultou no dever de investir em P&D, também deve ser levado em consideração, pela simples razão de que este (dever de investir em P&D) é consequência do cumprimento daquele (dever de desenvolvimento do PPB);

- a falta de apreciação integral dos investimentos realizados por força da legislação federal de informática, sejam os relativos ao PPB, ou os dispêndios com P&D, além de implicar cerceamento do direito de defesa da ora Embargante, demonstra latente contradição no v. acórdão nº 9101-002.393, que, ao tempo em que reconhece que os investimentos podem estar refletidos 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, afasta a análise dos ativos da Embargante ao restringir o exame dos investimentos pela Turma Ordinária apenas ao P&D;

DA OBSCURIDADE, DA OMISSÃO E DA CONTRADIÇÃO QUANTO À EXISTÊNCIA DE CAUSA MADURA

- o v. acórdão combatido parte da premissa de que a existência de um voto vencido no acórdão 1101-00.661, proferido quando do julgamento do recurso voluntário, permitiu discussão acerca dos elementos e requisitos da legislação estadual em comento;

- com a devida vênia, durante a sessão nada foi debatido pela CSRF quanto aos requisitos específicos do PPB - Processo Produtivo Básico e do P&D - Pesquisa e Desenvolvimento;

- e por essa razão há obscuridade e omissão quanto à parte do citado voto vencido no acórdão 1101-00661 que teria permitido tal conclusão. As menções são lacônicas e genéricas, causando incerteza e insegurança;

- ademais, o aresto ora embargado afirma que o já citado voto vencido - reitera-se, proferido em sede de Recurso Voluntário -, teria analisado os elementos da legislação estadual;

- isso não corresponde aos fatos. Lançado ao ar nos debates longos e confusos durante o julgamento, teria sido dito pela Procuradoria, após inclusive colhidos os votos, que tal aresto, através de um voto vencido, já teria dissecado a legislação estadual, sendo, portanto, despicienda qualquer nova análise;

- inicialmente, cabe salientar que nada constante do voto vencido foi objeto de análise pela 1ª Turma da 1ª Câmara, pois a decisão que prevaleceu entendeu que bastaria estar presente o intuito de atrair investimento, sem necessidade de análise de qualquer inversão realizada;

- dada a generalidade desse último conceito - qual seja, de que o intuito de atrair investimento é bastante em si mesmo para caracterizar a subvenção como de investimento, há flagrante contradição ao dar parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional e, concomitantemente, utilizar-se do voto vencido na Turma *a quo* para concluir que a Câmara Baixa analisou os elementos de investimentos, cerceando dessa maneira o direito da ora Embargante de ver apreciados todos os investimentos realizados, seja em função do PPB, seja em razão do P&D;

- a Embargante pede vênica para repisar: se a decisão reformada não se interessou por analisar qualquer investimento, entendendo bastar apenas o interesse de atração de investimento para o Paraná, como ter premissa na discussão de qualquer elemento através de um voto vencido? Nada que consta do voto vencido pode ter efeito na revisão de um julgamento, mormente quando todos os demais membros daquela Turma afirmaram que bastava o interesse de atração de investimento, sem necessidade de análise de sincronismo ou do valor das inversões realizadas;

- simplesmente não houve qualquer avaliação dos investimentos realizados durante qualquer julgamento no CARF, seja pela Câmara baixa seja pela C. CSRF, Repise-se, nunca houve decisão quanto a isso;

- a premissa fica ainda mais insólita, gerando abissal cerceamento do direito de defesa, quanto mais se aprofunda no voto vencido citado, pois nem mesmo nele houve qualquer análise dos investimentos realizados. A d. Conselheira Edeli Pereira Bessa, relatora, justificou sua posição por entender que não havia na legislação estadual qualquer indicativo de subvenção para investimento, contestando inexistência de sincronismo e exigência de aplicação de valores no Estado do Paraná;

- contra essa conclusão do voto vencido na parte da subvenção, que nada traz de concreto quanto aos gastos realizados, opuseram-se os demais julgadores daquela Turma, afirmando que havia sim interesse do Estado do Paraná em atrair investimento, sendo isso suficiente para caracterizar o crédito presumido concedido como subvenção para investimento;

- tudo conceitual, sem qualquer voto, julgamento ou decisão sobre as inversões realizadas;

- tanto o que se afirma é verdade que esta Colenda CSRF - por maioria de votos - determinou a baixa dos autos à Turma para a análise dos investimentos com o objetivo

de evitar supressão de instância no que concerne ao cumprimento dos requisitos pela Embargante;

- ora, Ilmos. Julgadores, ou houve análise de investimentos e não há que se falar em retorno para a Turma Ordinária do CARF ou a análise das efetivas contrapartidas - cite-se PPB e P&D -, não ocorreu e, com o objetivo de evitar supressão de instância, há que se determinar a baixa do feito para Turma ordinária para a análise integral dos investimentos realizados pela Embargante em observância à legislação de regência da subvenção para investimento;

- evidente, portanto, a justaposição de fundamentos antagônicos entre o relatório e a conclusão esposada no v. acórdão nº 9101-002.393, pelo que, requer a Embargante sejam conhecidos e providos os presentes Embargos de Declaração para a finalidade de determinar a baixa do feito à instância ordinária para a análise do integral cumprimento das contrapartidas estabelecidas na legislação estadual de regência;

- ora, se o aresto aqui embargado determina o retorno do processo para avaliação e análise dos investimentos realizados, incide em contradição quando afirma ter ocorrido julgamento e decisão prévios de parte desses investimentos por força do voto vencido, quando de fato e de direito simplesmente não houve. Ao limitar a análise da Câmara de destino, nega jurisdição à ora Embargante, que dessa maneira nunca poderá ter seu recurso plenamente analisado no âmbito administrativo;

CONCLUSÃO

- conforme já demonstrado, os aclaratórios ora opostos têm como base as seguintes inconsistências:

Omissão:

• a partir da adoção parcial do voto vencido, o v. acórdão é omissos em relação à interpretação conferida pela CSRF ao Decreto nº 5.375/2002 e aos Regimes Especiais nº 3.396/04, 3.655/06 e 3.878/07. Muito embora a redação do artigo 3º do referido Decreto e seus parágrafos tenha sido exaustivamente alegada nos presentes autos e transcrita e destacada pelo I. Conselheiro Relator, sobre requisito estabelecido pelo artigo 4º da Lei nº 8248/1991, qual seja, do cumprimento do Processo Produtivo Básico, omite-se o v. acórdão ora embargado;

Contradições:

• é contraditório porque, ao tempo em que reconhece que a aplicação em ativos "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", determina a baixa do feito para análise restrita das "aplicações feitas a título de pesquisa e desenvolvimento", desconsiderando a existência de todos os demais ativos da empresa exemplificados no próprio julgado;

• é igualmente contraditório ao reconhecer que é possível à lei estadual adotar os critérios de lei federal para concessão de benefícios fiscais, e, ao mesmo tempo, inibir a apreciação pela Turma de destino, quanto à obrigação de cumprir as condições impostas para o

Processo Produtivo Básico - PPB, exigida no art. 3º do Decreto nº 5.375/2002 e artigo 4º da Lei nº 8248/1991;

- é ainda mais contraditório ao afirmar que houve análise das efetivas contrapartidas estabelecidas pela legislação estadual no acórdão proferido em sede de Recurso Voluntário quando nenhuma análise fática foi realizada no que tange ao PPB, e determinar, em sua parte dispositiva, a baixa do feito para a finalidade de análise de P&D;

Obscuridade:

- da leitura do voto vencedor não é possível aferir, com clareza, qual foi a parte do voto vencido adotada;
- é igualmente obscura em relação à definição de proporcionalidade entre o montante subvencionado e os investimentos em P&D para a finalidade de aferir a natureza da subvenção concedida pelo Estado do Paraná;

DOS PEDIDOS

- diante do exposto, requer sejam acolhidos os presentes embargos a fim de sanar os vícios de contradição, omissão e obscuridade constantes do v. acórdão para o fim de, aplicados efeitos infringentes, seja o mesmo anulado em sua integralidade;

- alternativamente, sanados os vícios apontados nos presentes Embargos de Declaração, requer seja determinada a baixa dos autos à Turma Ordinária para a análise ampla dos investimentos exigidos pela legislação estadual e realizados pela Embargante.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Os embargos de declaração estão dotados dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

A controvérsia no presente processo diz respeito a lançamento para constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008.

A Fiscalização entendeu que a contribuinte deixou de oferecer à tributação as receitas correspondentes aos créditos presumidos de ICMS, recebidos com base no Decreto Estadual nº 5.375, de 28 de fevereiro de 2002, relativos a programa de incentivos fiscais do Governo do Estado do Paraná.

Na recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, também foram apuradas insuficiências de estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas multas isoladas.

De acordo com a Fiscalização, os créditos presumidos de ICMS corresponderiam a subvenções para custeio (receitas tributadas), enquanto a Contribuinte fez a contabilização desses recursos como subvenções para investimento (receitas não tributadas).

A decisão de primeira instância administrativa julgou o lançamento fiscal procedente em parte, mas apenas para afastar as multas isoladas por estimativas referentes aos meses de julho e setembro de 2005, em razão de decadência.

Como os valores exonerados superaram o limite de alçada, houve recurso de ofício. E da parte da contribuinte, houve apresentação de recurso voluntário.

A decisão de segunda instância administrativa (Acórdão nº 1101-00.661) negou provimento ao recurso de ofício, e deu provimento ao recurso voluntário, nos termos da seguinte 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.

Na sequência, a PGFN apresentou recurso especial contra o acórdão acima referido, suscitando divergência jurisprudencial em relação à decisão que considerou os créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento, levando em conta apenas a finalidade geral e abstrata da concessão da subvenção pelo ente federado (a "intenção" do legislador estadual), independentemente de haver contrapartidas da contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse.

O recurso especial foi admitido, e a contribuinte apresentou contrarrazões.

Esta 1ª Turma da CSRF proferiu, então, o Acórdão nº 9101-002.393 (objeto dos presentes embargos), para fins de afastar o fundamento da decisão de segunda instância administrativa, e determinar o retorno dos autos para o exame de matérias que não tinham sido julgadas naquela instância.

Analizando os argumentos trazidos nos embargos, vê-se que eles convergem sempre para o mesmo ponto. O que a contribuinte alega é que os problemas do acórdão recorrido (vícios de obscuridade, omissão e contradição) estariam acarretando o cerceamento do seu direito de ver apreciados, como contrapartida da subvenção, todos os investimentos realizados, seja em função das exigências de cumprimento do Processo Produtivo Básico - **PPB**, seja em função dos investimentos feitos em Pesquisa e Desenvolvimento - **P&D**.

A alegação da contribuinte é no sentido de que todos os comentários do acórdão recorrido focaram somente a questão da análise dos gastos com P&D (pesquisa e desenvolvimento), e que isso, inclusive, teria gerado grande distorção na análise de proporção dos valores da subvenção em relação aos investimentos, análise essa que foi empreendida tanto pela Fiscalização, quanto pelo voto vencido presente no acórdão embargado.

Ela alega que até esse momento processual não foi realizada nenhuma análise fática em relação ao PPB, e que isso também teria que ser examinado pela turma *a quo*, sob pena de seu recurso nunca vir a ser plenamente analisado no âmbito administrativo.

Realmente, cabem alguns esclarecimentos sobre o alcance da determinação contida no acórdão embargado.

Em primeiro lugar, é importante registrar que o caput do art. 4º da Lei 8.248/1991 (que trata da isenção do IPI, e que serviu de parâmetro para o texto da norma que criou o benefício estadual) fala que as empresas que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação farão jus aos benefícios da Lei 8.191/1991 (também isenção de IPI).

E como o caput do artigo faz menção expressa a atividades de pesquisa e desenvolvimento (P&D), o debate sobre as contrapartidas ficou sempre girando em torno desse tipo de gasto/investimento.

Ocorre que o §1ºC desse mesmo art. 4º da Lei 8.248/1991, diz que "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".

Conforme as transcrições contidas no voto vencido do acórdão embargado (e-fls. 2172/2173), essa mesma exigência de cumprimento do "processo produtivo básico" consta

implicitamente no Decreto estadual (porque ele faz menção ao art. 4º acima, onde se inclui o referido §1ºC), e consta expressamente nos Termos de Acordo do Regime Especial: "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."

O que a contribuinte vem alegando é que essa obrigatoriedade de os produtos atenderem ao PPB também deve ser considerada como uma contrapartida às subvenções, que os gastos relativos a essa exigência também devem ser considerados na análise da proporção entre subvenções e investimentos.

Embora essa alegação referente ao PPB esteja mais explícita nos embargos, não se pode entender que houve uma inovação nos argumentos de defesa, porque a contribuinte já vinha sustentado em fases anteriores que a autoridade fiscal tinha que considerar, como contrapartida às subvenções, o incremento nas atividades, na atuação no mercado e no parque fabril. A contribuinte já vinha alegando que tinha havido 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.

Conforme já foi mencionado, a decisão de segunda instância administrativa considerou os créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento, levando em conta apenas a finalidade geral e abstrata da concessão da subvenção pelo ente federado (a "intenção" do legislador estadual), independentemente de haver contrapartidas da contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse.

E esta 1ª Turma da CSRF, apreciando o recurso especial da PGFN, proferiu o Acórdão nº 9101-002.393 (objeto dos presentes embargos), para fins de afastar o fundamento da decisão de segunda instância administrativa, e determinar o retorno dos autos para o exame de matérias que não tinham sido julgadas naquela instância e que não estava em condições de julgamento (parte da causa não estava madura).

No julgamento do recurso especial, surgiram três tipos de entendimento. Um, defendido pelo relator (que restou vencido), pretendendo examinar todos os aspectos relativos à subvenção, para, ao final, concluir que ela era mesmo subvenção de custeio (conforme considerou a Fiscalização).

Houve uma primeira divergência (que também restou vencida), entendendo que, uma vez afastado o fundamento da decisão de segunda instância, o exame de todos os outros aspectos relativos à subvenção deveriam ser devolvidos à turma *a quo*, para evitar supressão de instância.

Por último, houve ainda uma segunda divergência (tese vencedora), entendendo que se poderia avançar um pouco mais no exame da natureza da subvenção, em razão das considerações contidas em um voto vencido que constou do acórdão de segunda instância administrativa.

O acórdão de recurso especial (ora embargado), além de afastar o fundamento pelo qual a decisão de segunda instância considerou os créditos presumidos de ICMS como subvenção de investimento, traz alguns pontos de convergência para as três linhas

de julgamento acima referidas (relator, 1ª divergência e 2ª divergência), que é justamente o campo onde a segunda divergência avançou mais que a primeira no exame da subvenção, e também onde o voto vencedor acolhe alguns aspectos do voto vencido do relator.

Embora o relator do recurso especial tenha ficado vencido, na parte em que pretendia examinar todos os aspectos relativos à subvenção, para, ao final, concluir que ela era mesmo subvenção de custeio (conforme considerou a Fiscalização), o seu voto traz várias considerações que foram encampadas pelo voto vencedor:

Voto Vencido

[...]

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 é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

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

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101002.335), 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 subvenção.

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 ativas.

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

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

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

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento.

Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência sejam, 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:

[...]

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):

[...]

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 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.

[...]

Vê-se que o voto vencido apresentou várias premissas gerais para a análise da subvenção, no sentido de que a aplicação dos recursos pode estar refletida em diferentes ativos da empresa; que a sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado deve ser interpretada numa acepção mais ampla; que o dinheiro não precisa estar carimbado; que deve haver uma proporcionalidade entre a subvenção e o investimento, etc., todas elas perfeitamente compatíveis com a idéia da tese vencedora de que:

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.

Outro aspecto importante é que o voto vencido também considerou que, em razão do ramo de atividade da Contribuinte (tecnologia de informação), as aplicações de recursos em área de pesquisa e desenvolvimento podem, em princípio, ser consideradas como investimentos na acepção prevista pelo §2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Ou seja, as aplicações dos recursos em área de pesquisa e desenvolvimento não configuram rubricas cuja própria natureza já inviabiliza o benefício fiscal relativo ao IRPJ e à CSLL.

Houve, portanto, consenso dos julgadores sobre esses aspectos, de modo que eles fazem parte da tese vencedora.

Aliás, o voto vencedor, na parte em que faz um histórico dos debates travados durante o julgamento do recurso especial, deixa isso bastante evidente:

Capítulo 4º - Do caso concreto

[...]

Segunda divergência

[...]

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.*

Mas o que é mesmo importante esclarecer é que, ao afastar o fundamento que embasava a decisão de segunda instância administrativa e devolver os autos para reexame das questões relativas à subvenção, este colegiado não procurou restringir o exame das matérias abordadas no recurso voluntário, tampouco prejudicar o exame das alegações sobre o atendimento das exigências de cumprimento do Processo Produtivo Básico - **PPB**.

O propósito destes Embargos é percorrer o escopo e tentar encontrar com mais clareza a linha divisória entre o que se considerou como estando em condições de julgamento e entre o que se considerou como não estando em condições; ou ainda, em que ponto se entendeu que a causa estava madura e a partir de que ponto se decidiu que a causa deixou de estar madura. Assim, os Embargos nos leva a caminhar novamente pelas fronteiras entre a primeira e a segunda divergência surgidas no julgamento do acórdão embargado e que foi objeto de votações sucessivas para a formação do voto médio.

Logo, o presente julgamento pode ir desde a aceitação da 1ª divergência do acórdão embargado como a melhor solução para o recurso especial da PGFN até a delimitação detalhada das matérias que devem ser debatidas pelo colegiado *a quo*, somente não pode retornar ao voto do relator, dado que seria um provimento que incorreria em *reformatio in pejus* (já que os Embargos são do contribuinte).

Acredito estar bem claro das consequências advindas do acórdão embargado, bem como da existência, por si só, destes Embargos, que a delimitação detalhada das matérias que devem ser debatidas pelo colegiado *a quo* não é a melhor das decisões.

A meu sentir a aplicação da teoria da causa madura, ao menos em instância especial, tem se mostrado muito infeliz (não só neste caso). Cito, por exemplo, os acórdãos nº 9101-002.586 e 9101-002.587, nos quais fiquei vencido sozinho, onde se aplicou a súmula CARF nº 105, mas a matéria da concomitâncias de multas era matéria não impugnada e tampouco constante no recurso voluntário. Outro caso, e talvez o mais simbólico, foi o que ocorreu no acórdão nº 9101-002.588, no qual também fiquei vencido sozinho, onde se aplicou a súmula CARF nº 105 a processo em que não havia mais a multa isolada relativa a estimativas (que havia sido exonerada pela DRJ sem interposição de recurso de ofício, pois inferior ao valor de alçada).

Por todo o exposto, não deve mais prosperar o entendimento do acórdão embargado de que bastaria que fosse vencedor o entendimento do colegiado sobre estarem presentes condições de imediato julgamento e aplicação da teoria da causa madura; me parece agora que quanto a essas condições e quanto à aplicação desta teoria deveria haver ao menos consenso (unanimidade), para então se divisar essas fronteiras no direito material. Assim, a

meu sentir, deve-se reduzir ao mínimo a aplicação da teoria da causa madura, pelo menos em instância especial.

Ademais, a grande motivação da aplicação da teoria da causa madura é a celeridade processual. Ocorre que a celeridade processual deve ser compreendida como um princípio para o sistema como um todo, de aplicação global, a todos os processos, deve ser considerado numa visão macro, e não processo a processo.

Deve reger o princípio da celeridade processual o bem conhecido na economia custo de oportunidade. O tempo de julgamento do colegiado é um recurso escasso que não supera o tempo de julgamento da totalidade dos processos aguardando julgamento (isso é fato não só no PAF, mas também no judiciário); tanto mais próxima a instância do encerramento do processo, mais escasso o tempo de julgamento disponível dos colegiados (não porque julguem durante menos tempo que os demais colegiados, mas sim porque existem em número menor e vários são os processos que têm recursos admitidos). Concretamente, há menos tempo disponível de julgamento na instância especial do que nas turmas ordinárias, bem como menos tempo disponível na segunda instância do que na primeira.

Assim, se o colegiado resolve aplicar a teoria da causa madura em um processo e enfrentar debates e discussões não suficientemente esgotadas na instância anterior (decidindo superar a supressão de instância), inevitavelmente consumirá um tempo maior de julgamento do que o usual, o que implicará em reduzir o tempo disponível para os demais processos e, portanto, embora "acelere" o processo em concreto, "atrasa" os demais processos, que deixaram de ocupar o tempo de julgamento da turma. Também a apreciação de ofício das alegadas matérias "de ordem pública" não prequestionadas e sem paradigmas, até o momento entendimento majoritário deste colegiado (o qual não acompanho), apresenta esse mesmo efeito indesejado.

Fazendo uma estimativa intuitiva, este processo deve ter ocupado de duas a três horas de julgamento desta turma, já que muito se discutiu quanto aos fatos (que não foram analisados na instância *a quo*) até que se chegasse à conclusão de que o melhor seria o retorno. Se o retorno tivesse sido proposto desde o início, assim que a turma tomasse conhecimento da magnitude de fatos que teriam que ser debatidos de forma inédita, muito tempo poderia ter sido alocado aos demais processos, o que contribuiria para a celeridade processual do sistema.

Feitas essas considerações, manifesto então a minha adesão à primeira divergência do acórdão embargado e; portanto, uma vez afastada a possibilidade de decidir apenas em razão da intenção ou objetivo do legislador estadual, caberá a turma *a quo* analisar de forma ampla as contrapartidas que, segundo a contribuinte, caracterizariam os créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento.

Tal providência já foi adotada por este colegiado em processo julgado (de nº 10980.729381/2012-11) posteriormente ao acórdão embargado, onde o recorrido em especial daquele caso adotou a mesma tese do acórdão da turma ordinária deste caso, também a PGFN recorreu em especial (inclusive utilizando exatamente os mesmos paradigmas), também esta turma reformou a tese jurídica da segunda instância.

A única diferença entre aquele e este processo é que neste havia um voto vencido no acórdão da turma ordinária (e foi muito por causa deste voto vencido que a segunda divergência resolver avançar nas condições de julgamento). Hoje penso que não deveria ter sido dada relevância ao citado voto vencido, até porque as qualificações aos fatos lá detalhados

podem não ter sido suficientemente debatidas no colegiado *a quo*, já que foi superado pela tese genérica.

Acertado, portanto, o que constou no voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.562, de 09/02/2017.

Ao julgar o recurso especial interposto, por sua vez, o i. Co compreendeu presentes na legislação editada pelo Estado subvencionador subvenção para investimento. Contudo, no ponto em que reside a divergência do Colegiado, i. Conselheiro relator compreendeu que seria possível proceder, em especial, a investigação dos fatos e provas quanto ao cumprimento das contrapartidas em questão.

A maioria do Colegiado, por sua vez, compreendeu que havia instância caso a CSRF inaugurasse essa investigação no âmbito do CF necessário que a Turma Ordinária proceda a análise dos elementos fáticos e nos autos, ou mesmo requeira diligências que compreenda necessárias, para cumpridas as regras e contrapartidas previstas no Decreto do Estado do Paraná inclusive aquelas referidas por remissão à Lei Federal nº 8.248/91, para a concessão de subvenção para investimento.

Desse modo, voto no sentido de ACOLHER e PROVER os embargos de declaração, com efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo