



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

Processo n° 10980.724978/2013-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.622 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ. Glosa de exclusão de subvenção. Multas isoladas sobre estimativas.
Recorrente POSITIVO-INFORMÁTICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

As subvenções para investimento - in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS - diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão - inclusive qualitativa - de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST n° 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. A Concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná, dentre eles a concessão de créditos presumidos de ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento de estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação de recursos ao seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos e Antonio Bezerra Neto.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Processo nº 10980.724978/2013-51
Acórdão n.º **1401-001.622**

S1-C4T1
Fl. 638

Documento assinado digitalmente.

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos De Aguiar Villas Boas, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes De Mattos, Aurora Tomazini De Carvalho.

Relatório

Trata o presente processo de exigência fiscal em face da pessoa jurídica POSITIVO INFORMÁTICA S/A – CNPJ nº 81.243.735/000148 consubstanciada nos autos de infração de imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e Multa isolada por estimativas de IRPJ não pagas no valores principais de R\$ 74.489.248,55 e R\$ 46.282.013,42 respectivamente e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e multa isolada por estimativas não pagas de IRPJ e CSLL nos valores de R\$ 26.824.769,47 e R\$ 16.665.844,83 respectivamente.

Sobre os valores lançados de IRPJ e CSLL foram acrescidos a multa de ofício de 75% e os juros moratórios até julho de 2013 compondo um crédito tributário de R\$ 198.206.747,38 no auto de infração de IRPJ e de R\$ 71.375.839,82 no auto de infração de CSLL.

Por bem descrever os fatos até o momento, peço vênia para transcrever o relatório contido na decisão de piso:

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

A descrição dos fatos dos autos de infração mencionam que houve exclusão indevida para efeito de cálculo do Lucro real e base tributável da CSLL de valores sob o título de subvenção para investimento.

Em decorrência do crédito constituído pelos autos de infração as bases de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL foram reconstituídas conforme balanço ou balacete de suspensão e redução e lançada a multa isolada prevista no inciso II, “b” do artigo 44 da Lei nº 9430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

Os autos de infração remetem para o Termo de Verificação Fiscal (TVF) acostado às fls 38/47.

Em resumo o TVF contém as seguintes informações:

1 A fiscalização foi iniciada para verificar exclusões na apuração do lucro real decorrentes de subvenção de ICMS usufruídas pela autuada.

2 A subvenção decorre do crédito presumido de ICMS instituído pelo artigo 3º do Decreto estadual (PARANÁ) nº 5.375/2002 e alterações dadas pelos Decretos nºs 1.478, 1525 e 1669 ao longo de 2007 ficando o dispositivo atualizado como segue:

Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4o da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, 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:

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 n. 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 § 5º do art. 9º do Decreto Federal n. 3.800, de 20 de abril de 2001.

3 Essa redação permaneceu vigente até 31/07/2011, em função do Decreto nº 8.503, de 8 de julho de 2011 que assim estabeleceu:

Art. 1º. Fica concedido, ao estabelecimento industrial fabricante, que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, com suas respectivas classificações na NCM, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6o do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, sem prejuízo da redução da base de cálculo de que trata o art. 3º da Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, crédito presumido do ICMS, equivalente a sete por cento sobre o valor das saídas em operações internas, a doze por cento sobre o valor das saídas em operações interestaduais sujeitas à alíquota de doze por cento e a sete por cento sobre o valor das saídas em operações interestaduais sujeitas à alíquota de sete por cento:

(...)

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

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

Art. 4º. Este Decreto entrará em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1/ 8/.2011.

4 A redação estadual vigente em 01/01/2009 do art. 3o do Decreto nº. 5.375/02 deixou poucas obrigações para a empresa ter direito ao crédito presumido de ICMS.

5 A alínea "c" previa a necessidade de Portaria Ministerial federal, o que já era uma obrigação prevista para a fruição do benefício do IPI, ou seja, não se trata de obrigação adicional. Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, o sujeito passivo informou todas as Portarias MCT/MDIC/MF a ele relacionadas, demonstrando satisfeita a condição.

6 A alínea "d" traz 2 obrigações específicas para o benefício do Estado do Paraná, quais sejam: aplicar um percentual dos investimentos mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná; aplicar parte dos investimentos internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, evitando-se a contratação de terceiros que poderiam estar sediados em outra Unidade da Federação.

7 Realmente se tratam de obrigações adicionais contidas na alínea "d", mas sem necessidade de adicionais dispêndios por parte do candidato ao benefício fiscal, bastando o direcionamento dos referidos gastos para dentro do Estado do Paraná. Não foi analisado se essa condição foi plenamente atendida pelo sujeito passivo, posto que desnecessário para a configuração do tipo da subvenção concedida, como será abordado adiante.

8 A partir de 01/08/2011, com a vigência do Decreto do Estado do Paraná nº 8.503/11, retiraram-se as obrigações contidas na alínea "d". Dessa forma, configurou-se claramente um benefício unilateral, sem contrapartidas diretas. Para incentivar determinado setor industrial, o Governo Estadual abre mão de receitas, podendo o beneficiário utilizar a isenção fiscal como bem desejar.

9 – O Regime Tributário de Transição de apuração do Lucro Real (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/09 e pelo qual a contribuinte optou traz as seguintes regras para as subvenções para investimento em seus artigos 18 e 21:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I- reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II- excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III- manterem reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV- adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º. deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes, (original não grifado)

(...)

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

10 – O caput do artigo 18 é claro no sentido de que o legislador federal entende que subvenção para investimento é aquela concedida "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". Não basta apenas a intenção de desenvolvimento regional, mas é necessária a sua utilização em empreendimentos econômicos. Aquela subvenção que se consome é de custeio ou operação, pois a para investimento deve permanecer na empresa. (Transcre parte da exposição de motivos da MP nº 449/2008 convertida na lei nº. 11.491/09 a seguir reproduzida) "11. O art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, isenta do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, bem como o prêmio na emissão de debêntures, desde que tais valores sejam mantidos em reserva de capital. O Estado abre mão da tributação para capitalizar a empresa, razão

pela qual tal valor deve ser mantido em reserva e não distribuído sob qualquer forma. Ocorre, porém, que o art. 195A, inserido pela Lei nº 11.638, de 2007, na Lei nº 6.404, de 1976, criou um obstáculo ao gozo da isenção, ao determinar que tais valores transitem pelo resultado da empresa e que possam compor a base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Assim, para que tais isenções sejam mantidas sem perder a finalidade para a qual foram criadas a capitalização das empresas são propostos os arts. 18 e 19 do Projeto, os quais excluem tais valores da base tributável do imposto de renda, desde que mantidos em reservas de lucros, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa, (original não grifado)”

11 Vê-se claramente que não há abertura para desenvolvimento regional na subvenção para investimento, uma vez que o recurso serve para capitalizar a própria empresa. O investimento na própria empresa está relacionado à implantação ou expansão do empreendimento econômico, pois, se diferente fosse, seria uma subvenção para custeio ou operação. Quando há implantação ou expansão do empreendimento econômico, deve ocorrer a aplicação de valores no ativo imobilizado para se configurar a existência do investimento. Caso isso não ocorra, mostra-se claro o caráter de custeio, pois o recurso foi consumido.

12 O sujeito passivo cumpriu as obrigações do art. 18 da Lei nº. 11.941/09 no período fiscalizado para tentar evitar a tributação da subvenção usufruída.

Entretanto, não basta apenas seguir essas regras para que o benefício usufruído deixe de ser tributado. Faz-se necessário que a subvenção seja, de fato, para investimento.

13 Não basta apenas ser classificada como subvenção para investimento a fim de se afastar a tributação do imposto de renda, devendo estar presente uma das situações previstas nos incisos do artigo 443 do RIR/99.

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto Lei nº.1.598, de 1977, art. 38, § 2º e Decreto Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

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

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

14 O RIR/99 não traz detalhamento adicional das diferenças entre subvenções de custeio e investimento, ficando o delineamento desses conceitos a cargo de atos interpretativos, doutrina e jurisprudência.

15 Para suprir essa lacuna foi publicado o Parecer Normativo CST nº. 112, de 29/12/1978 que, embora com idade avançada, continua vigente e serve como orientação oficial dentro da RFB, em função de sua alta qualidade interpretativa.

A fiscalização cita a seguir trechos do parecer que julgou relevantes (observação do relator):

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la no seu conjunto de despesas.

SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

(...)

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

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

16 No caso em tela, o crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado do Paraná e usufruído pelo sujeito passivo, não está sujeito a nenhum impedimento para sua utilização. As condições impostas pelo governo estadual estão desatreladas ao crédito concedido. A necessidade da publicação de portarias ministeriais é uma formalidade prévia e necessária, mas não gera efeitos sobre o recurso usufruído. A questão de direcionamento regional dos investimentos também não indisponibiliza o crédito presumido, uma vez que esses investimentos já eram obrigatórios para se ter direito ao crédito do IPI.

17 O crédito presumido paranaense não garante desenvolvimento regional, mas apenas tenta direcionar recursos a pessoas jurídicas sediadas no Estado, sem comprometimento com a destinação final do dinheiro. Há um nítido caráter de guerra fiscal. Nada impede que o crédito presumido seja destinado a sócios das empresas beneficiadas através de pessoas jurídicas ou físicas interpostas, pois não há imobilização dos recursos.

18 Tenho para mim que conceituar a subvenção para investimento como sendo meramente para desenvolvimento regional ou setorial é simplificar demais o assunto, afastando a análise do campo tributário. Seria uma definição própria para um dicionário, que não possui obrigação de analisar a obrigação tributária decorrente.

19 A definição contida no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, além de obrigatória a este servidor público, é contemporânea ao Decreto Lei nº 1.598, de 1977, e completa na análise frente à hipótese de incidência do imposto de renda.

20 Quando há implantação ou expansão do empreendimento econômico, deve ocorrer a aplicação de valores no ativo imobilizado para se configurar a existência do investimento. Caso isso não ocorra, mostra-se claro o caráter de custeio, pois o recurso foi consumido.

21 Entre 01/01/2009 e 30/09/2011, os efeitos da subvenção do ICMS foram registrados nas contas de resultado abaixo, sendo o saldo registrado ao final excluído da apuração do lucro real.

Ano	Código	Nome da Conta	Saldo	D/C	Saldo Ac um.	D/C
2009	3301003010	Subvenção Investimento	236.073.747,00	C	236.073.747,00	C
2009	3301003020	Subv Invest S/ Cut Off	1.190.544,58	D	234.883.202,42	C
2009	3301003026	Subvenção Represada P&D	6.446.010,05	C	241.329.212,47	C
2010	3301003010	Subvenção Investimento	263.339.322,44	C	263.339.322,44	C
2010	3301003020	Subv Invest S/ Cut Off	272.006,24	D	263.067.316,20	C
2010	3301003026	Subvenção Represada P&D	6.394.818,83	D	256.672.497,37	C
2011	3301003010	Subvenção Investimento	213.983.907,48	C	213.983.907,48	C
2011	3301003020	Subv Invest S/ Cut Off	1.463.499,39	D	212.520.408,09	C
2011	3301003026	Subvenção Represada P&D	2.944.883,55	C	215.465.291,64	C

* No plano de contas até 30/09/2009, as contas eram "302134 - ICMS-SUBVENÇÃO P/ INVESTIMENTO" e "302143 - SUBVENÇÃO PA/ENDAS ANTEC. E CUT O FF".

22 Grande parte do montante recebido da subvenção foi consumida por custos e despesas do sujeito passivo, havendo os seguintes impactos na conta "2604001002 Lucro do exercício", que possui o tratamento de reserva de lucros.

31/12/2009	Constituição de reserva de lucros	68.717.114,49 C
31/12/2010	Constituição de reserva de lucros	66.897.340,68 C
31/12/2011	Absorção de reserva de lucros	67.906.881,27 D

23 Nos anos calendário 2009 e 2010, o sujeito passivo somente conseguiu obter lucro líquido societário em função das subvenções usufruídas. Em 2011, mesmo considerando a subvenção, foi registrado prejuízo, como se nota no quadro a seguir.

Ano	Discriminação	Valor
2009	Lucro líquido	118.717.114,49
2009	(-) Constituição de reserva de lucros (2604001002 - Lucro do exercício)	68.717.114,49
2009	(-) Dividendos distribuídos em 02/08/2010 e 30/11/2010	50.000.000,00
2010	Lucro líquido	89.196.454,24

2010	(-) Constituição de reserva de lucros (2604001002 - Lucro do exercício)	66.897.340,68
2010	(-) Dividendos distribuídos em 15/12/2011	22.299.113,56
2011	Prejuízo líquido	-67.906.881,27
2011	Absorção da reserva de lucros (2604001002 - Lucro do exercício)	67.906.881,27

24 Deve-se registrar também que os dividendos distribuídos são tributáveis quando provenientes de subvenção para investimento. Conforme se verificou nas DIPJ apresentadas, houve a correta adição ao lucro real dos valores citados, ou seja, a efetiva exclusão para apuração do lucro real foi:

Ano	Adição	Exclusão	Exclusão Efetiva
2009	(+) 50.000.000,00	(-) 241.329.212,47	(-) 191.329.212,47
2010	(+) 22.299.113,56	(-) 256.672.497,37	(-) 234.373.383,81
2011	0,00	(-) 215.465.291,64	(-) 215.465.291,64

EFEITO NO RECOLHIMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA

25 Em decorrência da infração já relatada, foram reconstituídas as bases de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL, acrescentando-se os valores não oferecidos à tributação em época própria.