



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

Processo nº 11065.000731/2007-00
Recurso nº 166.179 Voluntário
Acórdão nº **1401-000.455 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23.02.2011
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente BISON INDÚSTRIA DE CALCADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento dos Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, configura outorga de subvenção para investimentos, notadamente quando presentes a: i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e; ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio. O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária em contrapartida ao favor fiscal não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.

Recurso Voluntário provido.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Antônio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(Assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(Assinado digitalmente)

Maurício Pereira Faro - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Viviane Vidal Wagner, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 10-14.412 da Primeira Turma da DRJ/POÁ.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em 5 de dezembro de 2006, a Administração Tributária deu início aos trabalhos de fiscalização tendentes à verificação do adequado recolhimento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB (vide documentos das folhas 7 e 8).

Durante o período objeto de auditoria, o contribuinte optou pela apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidente sobre o Lucro — CSL com base no lucro real anual, fato que acarreta o recolhimento de estimativas.

No curso dos trabalhos de fiscalização, o contribuinte foi intimado a esclarecer seus procedimentos relativamente aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Rio Grande do Sul (Fundo Operação Empresa - Fundopem) e da Bahia (Programa de Incentivo ao Comércio Exterior — Procomex e Programa de Desenvolvimento da Bahia — Probahia). O Fisco fez, em essência, quatro indagações (vide "Termo de Intimação nº 03" à folha 530). O contribuinte apresentou respostas para todas as indagações (vide documento das folhas 531 a 533). Efetuo, a seguir, resumo das perguntas e respectivas respostas.

1) Quais os critérios adotados para o registro das operações na escrituração comercial?

Os benefícios denominados Fundopem e Probahia são lançados a débito da conta "ICMS a Recuperar", integrante do Ativo Circulante, e a crédito da conta "Subvenções para Investimento", integrante do Patrimônio Líquido, enquanto o benefício denominado Procomex é lançado a débito da conta "Desenbahia — Procomex", integrante do Ativo Circulante, e a crédito da conta "Subvenções para Investimento", integrante do Patrimônio Líquido.

2) Quanto à natureza dos benefícios, seriam eles subvenções para investimento?

Os valores dos benefícios são "contabilizados em conta de Subvenções para Investimentos".

3) Os valores atinentes aos benefícios foram incluídos nas bases de cálculo do IRPJ, da CSL, da Contribuição para o Programa de Integração Social — Pis e da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social incidente sobre o Faturamento — Cofins?

Não.

4) Quais os valores mensais contabilizados em conta de reserva de capital (subvenção para investimento) relativamente a cada um dos benefícios?

Os valores foram indicados pelo contribuinte no documento constantes das folhas 532 e 533 dos autos.

O Auditor-Fiscal efetuou análise dos diversos benefícios. Transcrevo, a seguir, os principais aspectos alinhados nas respectivas avaliações:

PROBAHIA

"O benefício em comento foi concedido pelo Estado da Bahia, baseado na Lei estadual nº7025 de 1997, alterada pela Lei 7138 de 1997 e regulamentada pelo Decreto nº 6734 de 1997 (fls. 493 a 497). A concessão se deu através da Resolução 50/99 (fl 498), do Conselho Deliberativo do Probahia, fixando em 90% o percentual do crédito presumido a ser utilizado pelo contribuinte e retificada pela Resolução 17/02 (fl. 499), do mesmo Conselho, para fixar em 15 anos o prazo de vigência do benefício, contado a partir da emissão da primeira nota fiscal."

O mecanismo do benefício, segundo o caput do artigo 1º consiste no creditamento de ICMS pela aplicação de um percentual sobre o imposto incidente nas saídas da produção de cada estabelecimento instalado no Estado.

FUNDOPEM

"Este benefício, denominado Fundopem, foi regulamentado pelo Decreto Estadual 36264/95 e pela Resolução Normativa Fundopem/RS nº 40/97 (fls. 501 a 504), teve a adesão do contribuinte ora fiscalizado através do Protocolo nº 1/98 (fls. 505 a 509) e foi concedido pelo Decreto Estadual 37.894/97, pelo prazo máximo de oito anos.

De acordo com a Cláusula Quarta do Protocolo firmado, a subvenção concedida consiste de um crédito presumido do ICMS a ser creditado mensalmente pelo contribuinte. O crédito presumido é baseado no número de empregos criados e no ICMS incremental gerado pelo mesmo em suas saídas, podendo chegar a se creditar de um percentual de até 75% do incremento da arrecadação do imposto decorrente da expansão de suas atividades, durante a vigência do benefício (8 anos) e desde que cumpra com as exigências estabelecidas, tais como: cumprir o projeto aprovado, recolher em dia o ICMS decorrente de suas operações e atender as exigências ambientais."

PROCOMEX

"Este benefício, denominado Procomex, criado pela Lei Estadual 7.024/97 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 7.798/00, teve a adesão do contribuinte ora fiscalizado através do Protocolo Fundese/Procomex nº 1.032.2001/27 (fls. 510 a 517), aprovado pela Resolução 12/99 (fl. 518).

A subvenção concedida consistia, originalmente, de um financiamento no valor de 11% do valor FOB de cada exportação mensal de produtos da fiscalizada fabricados na Bahia. O financiamento possuía um prazo de carência de 36 meses, com juros de 3% ao ano, desde a data da liberação dos recursos. Ao efetuar a amortização do financiamento dentro do prazo, conforme a Cláusula Quinta, parágrafo Terceiro do Protocolo e conforme a Resolução 12/99, o contribuinte teria direito a um desconto (rebatimento) de 90% do saldo devedor. Entretanto, devido a problemas financeiros do Governo do Estado da Bahia que inviabilizaram a liberação dos recursos contratados, o contribuinte fez, no dia 23 de maio de 2005, opção pelo uso de crédito fiscal em substituição ao financiamento original, na forma prevista na Lei Estadual 9.430/2005, art. 4º e nos artigos 10 a 15 do Decreto Estadual 9.426/05. Esta opção foi homologada pela Resolução 110/2005 (fl. 520).

Assim sendo, o contribuinte, a partir de 31 de julho de 2005, passou a creditar-se de ICMS, mediante débito em conta do ativo "DESENBAHIA — PROCOMEX" como contrapartida na conta de reserva de capital "SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS".

A partir dos livros contábeis (lis. 525 a 529) e da declaração do contribuinte (fls. 531 a 533), apuramos que o próprio contabilizou na conta reserva de capital "SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS", como contrapartida dos lançamentos a débito na conta do ativo "DESENBAHIA — PROCOMEX", créditos presumidos de ICMS de que trata este item do relatório, nos montantes demonstrados na tabela nº3 abaixo."

Diante dos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte e das características dos benefícios, a Fiscalização lavrou o "Termo de Constatação nº 02" (vide documento das folhas 543 e 544), no qual apontou os requisitos para a configuração da isenção prevista no art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, nos seguintes termos:

- "c.1) recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;*
- c.2) possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;*
- c.3) sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado;*

c.4) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;

c.5) deve ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.”.

Os requisitos indicados pela Fiscalização foram colhidos dos termos do Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação — PN CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, publicado no Diário Oficial da União no dia 11 de janeiro de 1979 (vide documento das folhas 534 a 542).

Tendo por premissa os requisitos antes referidos, o agente do Fisco concluiu não ser aplicável a norma isentiva do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 às verbas subvencionadas ao contribuinte, indicadas por ele próprio no documento das folhas 532 e 533 dos autos. Constatado o fato, o contribuinte foi intimado a manifestar-se. Verifique-se os termos da conclusão e da intimação (vide documento das folhas 543 e 544):

"d) As subvenções mencionadas no item 1 deste Termo, tendo em vista que os créditos do ICMS podem ter qualquer utilização, inclusive a alienação para terceiros, sem qualquer sincronia de ação por parte do beneficiário com a intenção de quem concedeu o benefício, não atendem aos requisitos constantes dos subitens c.2 e c.3;

2 — Não tendo o contribuinte acima qualificado incluído nas Bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os créditos fiscais presumidos indicados no item 1 deste Termo, o mesmo sujeita-se ao lançamento de ofício dos referidos tributos sobre as receitas.

Isto posto, INTIMAMOS o contribuinte acima qualificado se manifestar, por escrito, acerca das constatações expressas neste Termo, no prazo de 5 (cinco) dias úteis e a informar no mesmo prazo, por escrito, se possui consulta formulada junto à Secretaria da Receita Federal ou decisão judicial sobre a tributação das subvenções aqui tratadas."

Diante da intimação, o contribuinte, respeitado o prazo ofertado, apresentou a seguinte resposta (vide documento da folha 545), desacompanhada de qualquer outro documento:

"A constatação expressa no item 1, "d", está equivocada, uma vez que as subvenções dadas pelo Estado do RGS e da Bahia não podem ser objeto de alienação para terceiros.

• Ademais, ambos Estados têm rigorosos sistemas de fiscalização que examinam o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, bem como demais condições norteadoras dos benefícios.

Por fim, o benefício concedido pelo Estado da Bahia está contabilizado como ativo, não tendo sido, ainda, objeto de fruição alguma”

Tendo em vista o cenário acima descrito, a Fiscalização efetuou o lançamento de ofício do IRPJ e da CSL incidente sobre as verbas relativas aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Rio Grande do Sul (Fundopem) e da Bahia (Procomex e Probahia).

Confirmaram, portanto, o resultado que afirmaram sucederia caso o contribuinte não contestasse (e provasse, por óbvio) as conclusões do Termo de Constatação nº 02 (vide item 2 do documento da folha 543). O lançamento tomou por base os valores auferidos com os benefícios indicados pelo próprio contribuinte (vide documento das folhas 532 e 533 em cotejo com os dados das folhas 613, 616 e 618 dos autos, integrantes do "Relatório da Ação Fiscal").

A motivação do ato administrativo repousa, essencialmente, nas afirmações constantes do Termo de Constatação nº 02", lastreadas no PN CST fl. 112/1978. Adicionalmente, o agente do Fisco fez avaliação do fato tributável identificado da seguinte forma (folhas 620 e 621 dos autos - "Relatório da Ação Fiscal"):

"Analisando o caso concreto, constatamos que, para a fruição dos benefícios, a única condição é de se estabelecer e produzir. Enquanto estiver produzindo, dentro da vigência do benefício concedido, o contribuinte terá direito ao incentivo. O crédito fiscal, então, não visa entregar à empresa o capital necessário para instalar ou ampliar uma fábrica, mas trata-se de um apoio financeiro indireto, que aumenta seu capital de giro sem que haja qualquer vinculação direta e concomitante com os valores investidos na produção. No caso em questão, os três benefícios foram concedidos com prazo definido, sem nenhum limite que garanta correspondência entre a subvenção concedida e o valor investido pelo beneficiário. Desse modo, o valor total subvencionado, com o passar dos anos, poderá chegar a um montante superior ao valor investido no empreendimento incentivada"

A conclusão do Auditor-Fiscal foi no sentido de que as subvenções concedidas ao contribuinte não seriam da espécie para investimento, mas sim da espécie para custeio ou operação. Dessa forma, afastou o tratamento prescrito no art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1997, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 1.710/1979, para aplicar o disposto no art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (vide folha 623).

Fundamental, para o agente do Fisco, a falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado. Não pode ser afastada, também, a específica aplicação do benefício na implantação ou expansão de projetos econômicos. Tal sincronismo seria impossível, uma vez o início da fruição do benefício ocorreria em momento posterior ao do investimento. Inviável, da mesma forma, a específica aplicação da subvenção (vide folha).

624). O trabalho fiscal contra-argumentou a manifestação do contribuinte decorrente do "Termo de Constatação nº 02". Quanto à possibilidade de alienação dos créditos obtidos em razão das subvenções, o representante do Fisco informou existir previsão específica no art. 12 do Decreto nº 9.426, de 17 de maio de 2005, do Governador do Estado da Bahia, para o caso do Procomex (vide cópia da norma à folha 733). A fiscalização exercida pelos subvencionadores dirige-se à verificação dos termos e condições impostos aos subvencionados, não necessariamente os mesmos que permitem a isenção do IRPJ e da CSL. O agente do Fisco aponta, ainda, que os benefícios concedidos a empresa geram efeito positivo sobre o caixa, uma vez que reduzem o desembolso com o pagamento de impostos. Esse excedente de caixa, sustenta, pode ser utilizado por outras filiais do contribuinte localizadas fora do Estado subvencionador, quiçá, até, no exterior. Quanto à não fruição dos benefícios concedidos pelo Estado da Bahia, avocou o princípio da competência, asseverando ser o reconhecimento da receita independente do recebimento financeiro. Não bastasse isso, o benefício do Probahia, consubstanciado em crédito presumido do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS, surge com a saída da mercadoria e é utilizado no mês do seu surgimento, enquanto o benefício do Procomex pode ser transferido a terceiros nos termos do art. 12 do Decreto Baiano nº 9.426/2005.

O agente do Fisco considerou, portanto, tributáveis os valores obtidos de 2002 a 2005 em razão das subvenções concedidas pelos Estados do Rio Grande do Sul e da Bahia, lavrando auto de infração por omissão de receitas. A multa aplicada foi a de 75%. Em todos os períodos referidos foram apurados valores tributáveis relativamente ao IRPJ e à CSL. Como o contribuinte havia apurado prejuízo fiscal nos anos-calendário de 2003 e 2005, houve a reversão dos prejuízos apurados. Da mesma forma, diante da compensação do prejuízo relativo ao ano de 2003 quando da apuração do resultado tributável relativo ao ano-calendário de 2004 houve a reversão daquela compensação. Através do ato administrativo do lançamento efetuou-se, também, a exigência da multa isolada, no percentual de 50%, decorrente do não recolhimento das estimativas devidas. Quanto à apuração do valor devido, pertinente transcrever parte dos esclarecimentos fiscais (vide folha 628):

"No curso desta fiscalização, o contribuinte apresentou Laudos Constitutivos (fls. 574 a 585) que reconhecem seu direito à redução de 75% do IRPJ, calculado com base no lucro da exploração. Entretanto, em face do disposto no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 267 de 2002, abaixo transcrito, a redução do IRPJ calculada com base no lucro da exploração não foi considerada na presente autuação."

Os autos de infração foram cientificados ao contribuinte no dia 2 de abril de 2007, uma segunda-feira (vide documentos das folhas 630, 645 e 655). A impugnação foi apresentada no dia 30 de abril de 2007, também segunda-feira (vide documentos das folhas 664

e 753). A impugnação foi apresentada no vigésimo oitavo dia do prazo legalmente concedido, que é de trinta dias.

O impugnante abre sua impugnação tecendo comentários a respeito do contexto fático em torno do qual surgiu a autuação. Confira-se (vide folha 666):

"A impugnante possui como objeto social a industrialização e a comercialização de calçados, bolsas e artefatos. A indústria calçadista, intensa empregadora de mão-de-obra, tem enfrentado uma série de adversidades econômicas (desvalorização do real, competição acirrada com produtos estrangeiros, alta carga tributária). Neste contexto, a busca por melhores condições de mercado é absolutamente imprescindível para a sobrevivência da atividade. O Estado, por sua vez, através de subvenções, busca atrair novos investimentos que aumentem a oferta de emprego e o desenvolvimento econômico de uma região. Este o contexto fático."

A seguir, o contribuinte aponta detalhes das subvenções a ele outorgadas, objetivando demonstrar que elas são da espécie para investimentos. Relativamente à subvenção denominada Probahia, salienta os termos do art. 1º, § 5º, incisos II e III, do Decreto Baiano nº 6.734, de 9 de setembro de 1997 (vide folhas 868 a 890), assim redigido:

"Art. 1º - Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

II - calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos e artigos de malharia: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção, observado o disposto nos §§ 4º e 5º, deste artigo;

§ 4º - O percentual de crédito presumido e o prazo, previstos nos incisos II, III e VI a VIII deste artigo, serão utilizados pelo estabelecimento de acordo com os quantitativos definidos em Resolução do Conselho Deliberativo do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia -PROBAHIA.

§ 5º- Na definição dos quantitativos a que alude o parágrafo anterior deverá ser considerado, em relação ao estabelecimento beneficiário:

- I - localização dentro das áreas de interesse estratégico para a economia do Estado;

II - quantidade de empregos, diretos ou indiretos, que o empreendimento passa gerar;

III - volume do investimento total do empreendimento;

IV - importância para a matriz industrial do Estado da Bahia dos produtos a serem fabricados."

Realça, também, os termos do "Protocolo de Intenções", firmado com o Estado da Bahia em 4 de novembro de 1997 (vide documento das folhas 710 a 716), especificamente quanto ao objeto do acordo ("...em virtude da implantação de uma indústria destinada à fabricação de calçados, artefatos de couro e componentes de calçados..." — vide folha 711) e às 40 competências da empresa no referido pacto ("Compromete-se a implantar nos Municípios referidos, indústria destinada à fabricação de calçados, artefatos de couro e/ou seus componentes, observadas as seguintes características básicas...realizar investimentos totais no valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais) na implementação de seu complexo industrial no Estado...gerar 1.700 (um mil e setecentos) empregos diretos e/ou indiretos..." — vide folha 715 dos autos).

Quanto ao Fundopem, destaca os objetivos (subsidiar investimentos) e as diretrizes do Fundo fixadas pela Lei Gaúcha nº 11.028, de 10 de novembro de 1997 (vide documento das folhas 891 e 892) nos seguintes termos:

"Art. 1º Fica instituído o Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul - FUNDOPEM/RS; que tem como objetivo financiar e subsidiar investimentos em empreendimentos industriais que visem ao desenvolvimento sócio-económico integrado do Estado Parágrafo único - São diretrizes fundamentais do FUNDOPEM/RS estimular e apoiar empreendimentos que promovam:

II- a manutenção e ampliação da atividade industrial;

III - a geração significativa de empregos diretos e indiretos;"

O impugnante também chama a atenção para parte do texto do Protocolo nº 01/98 — Fundopem — Nosso Emprego/RS, firmado pelo Estado do Rio Grande do Sul e pela impugnante (vide documento das folhas 505 a 509). Dá destaque para o objetivo do Fundopem - ("apoiar a implantação e expansão de indústrias") e o objetivo do Nosso Emprego ("a geração de empregos, estimulando indústrias a desenvolverem ações que resultem " no- incremento de postos de trabalho com a consequente absorção e fixação de mão-de-obra no território estadual").

Quanto ao Procomex, o impugnante discorda da conclusão do trabalho fiscal no que se refere à natureza da subvenção. A finalidade do programa ("estimular exportações financiar o impostos — vide art. 1º da Lei Baiana nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, as folhas 893 a 896) não permitiria essa conclusão.

O contribuinte ataca aspecto fundamental do trabalho fiscal, sustentando que qualquer subvenção, independentemente de sua modalidade, não é tributada pelo IRPJ ou pela CSL, desde que os valores relativos às subvenções sejam registrados em conta de reserva de capital. Segundo sua linha de defesa, as subvenções são doações. Quando essas doações visam estimular a

implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e são registradas em conta de reserva de capital, não sofrem a incidência do IRPJ e da CSL.

Não bastasse isso, caso aceita a diferenciação entre subvenções para custeio e para investimento, as subvenções recebidas seriam da modalidade para investimento. As condições para a configuração da subvenção para investimento, especialmente aquela que exige vinculação entre o capital entregue e a instalação ou ampliação de uma fábrica, seriam equivocadas. Esclarece que "todos os programas de subvenção possuem claro condicionamento, qual seja: implementação e expansão do empreendimento econômico (tanto na Bahia quanto no RGS)". Quanto ao Probahia, cita as condições para a concessão do benefício, quais sejam a implantação de uma indústria que deveria produzir 2.900.000 pares de sapatos por ano, gerando 1.700 empregos diretos e indiretos. Quanto ao Fundopem, o benefício seria decorrência da expansão da atividade obtida mediante investimentos em empreendimentos industriais. A interpretação fiscal, lastreada no PN CST nº 112/1978, seria "absolutamente restritiva e ilegal", afrontando ao disposto no art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Assevera que a lei não prevê a entrega de recursos para instalação ou ampliação de fábrica. Ademais, a impugnante só se instalou nas cidades de Serrinha, Coite e Valente no Estado da Bahia em função do recebimento de subvenção condicionada. A condição era o investimento em planta industrial de calçados naquele Estado. Como consequência foram gerados 2.318 empregos diretos nas cidades antes mencionadas (vide Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP nas folhas 743 a 745). Defende ser incontroverso o propósito das subvenções: implementar ou expandir empreendimentos econômicos. Junta doutrina (Bulhões Pedreira — a subvenção para investimentos não pressuporia aplicação de recursos no ativo permanente, podendo ocorrer em todos os elementos do ativo - e Natanael Martins — a destinação da verba subvencionada seria irrelevante para a aplicação do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977) e jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em seu favor.

Especificamente quanto ao Procomex, o impugnante alega não ter usufruído do benefício, uma vez o Estado da Bahia, por problemas financeiros, alterou a forma de aproveitamento dos valores. Consoante relata, "a partir de julho de 2005 a empresa passou a ter um direito a um crédito fiscal de ICMS correspondente ao benefício". Esse crédito não teria efeito econômico prático, não representando aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Pugna pelo afastamento da tributação em respeito, também, ao princípio da capacidade contributiva.

O impugnante ataca, também, a exigência concomitante das multas previstas no artigo 44 incisos I(75%) e II (50% - isolada), da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de julho de

2007 (essa última decorrência da conversão da Medida Provisória nº351, de 22 de janeiro de 2007). A exigência conjunta das multas seria confiscatória, abusiva e desproporcional, ofendendo ao disposto nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição Federal de 1988. Junta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em seu favor. Sustenta que a lei pode prever duas penalidades, mas o lançamento deve exigir tão somente uma". Escuda-se, também, em doutrina (Hiromi Higushi) e jurisprudência da Sétima e Oitava Câmaras dos Primeiro Conselho de Contribuintes. Caso mantida a exigência, o impugnante roga pela aplicação do art. 106, II, "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional — CTN.

Quanto à redução do IRPJ calculada com base no lucro da exploração, o impugnante insurge-se contra a não consideração dessa redução no ato do lançamento. A exigência não possuiria fundamento legal, o que daria azo à decretação da nulidade do ato administrativo. Os Laudos Constitutivos nº0292/2002 (vide documento das folhas 574 a 577), nº 0309/2004 (vide documento das folhas 578 a 581) e nº 0310/2004 (vide documento das folhas 582 a 585) deixariam patente o direito do contribuinte ter reduzido seu IRPJ em qualquer exigência a esse título, inclusive no caso de lançamento de ofício. Sob esse aspecto, solicita a revisão do lançamento.

Em face de tais argumentos, entendeu o i. órgão julgador *a quo* por julgar procedente o lançamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURIDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

A isenção concedida às subvenções para investimento somente tem lugar quando coincidentes a vontade de investir do subvencionador e a efetiva utilização da verba para investimento pelo subvencionado. Cabe ao subvencionado provar a realização do investimento para fazer jus ao benefício.

Subvenções não atreladas a investimentos constituem subvenções correntes, que integram o resultado operacional das pessoas jurídicas.

Incabível a recomposição do lucro da exploração em função de valores que deixaram de transitar pelo resultado contábil.

Lançamento Procedente

Em face de tal acórdão manejou o contribuinte o recurso voluntário ora analisado, reiterando os argumentos expostos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conforme se verifica do relatório anteriormente exposto, a controvérsia no presente caso consiste na natureza das subvenções concedidas ao Recorrente pelos Estados da Bahia e Rio Grande do Sul. O acórdão recorrido entendeu que as subvenções concedidas ao Recorrente teriam natureza de subvenções correntes, uma vez que não teriam observado os ditames previstos no Parecer PN CST 112/78.

O questionamento submetido à apreciação deste Colegiado cinge-se à caracterização ou não, como subvenção para investimento, dos valores de ICMS devolvidos à contribuinte pelos Estados da Bahia e Rio Grande do Sul. Uma vez considerados “subvenção para investimento”, tais valores podem não ser computados na base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, conforme previsto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, *verbis*:

“Art. 38. (...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas com 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: 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 b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas..”

A Recorrente, por sua vez, alega em síntese que neste caso efetivamente ocorreu a transferência de capital, a título de devolução de ICMS, com o único intuito de atrair investimentos para o Estado, e que situações como estas constituem hipótese de “subvenção para investimento”. Fundamenta sua argumentação com dispositivos das leis estaduais que estabelecem a política de incentivos fiscais dos Estado da Bahia e Rio Grande do Sul, os quais constituem o objeto deste litígio.

Assim, de início, impõe-se investigar a natureza jurídica do benefício fiscal do ICMS, do qual a Recorrente é beneficiária, e verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, conforme o entendimento do acórdão recorrido. Para tal, a análise das leis concessivas torna-se essencial para o deslinde da questão.

PROBAHIA

A Lei Baiana nº 7.025, de 24 de janeiro de 1997, mais adiante alterada pela Lei nº 7.138, de 30 de junho de 1997 (vide documento das folhas 897 a 899), autorizou o Poder Executivo daquele Estado a conceder crédito presumido do ICMS para os estabelecimentos industriais sediados no Estado da Bahia que produzissem, dentre outros produtos, “calçados(I seus componentes, bolsas, cintos e artigos de malharia” (art. 1º, inciso II). O crédito em questão seria de até 99% do imposto incidente na saída dos produtos durante o período de até

vinte anos *de* produção. O Decreto nº 6.734, de 9 de setembro de 1997 (vide documento das folhas 868 a 890), regulamentou a lei, esclarecendo que a definição dos percentuais se daria por meio *de* Resolução do Conselho Deliberativo do Probahia (art. 1º, g, 4º) que levaria em conta os seguintes aspectos (art. 1º, § 5º):

"I — localização dentro de áreas de interesse estratégico para a economia do Estado;

II — quantidade de empregos, diretos e indiretos, que o empreendimento possa gerar;

III -volume de investimento total;

IV — importância para a matriz industrial do Estado da Bahia dos produtos a serem fabricados."

Diante da lei e do respectivo regulamento, o Conselho Deliberativo do Probahia fixou o percentual do crédito em 90% e fixou o prazo do benefício em 15 anos a contar da emissão da primeira nota fiscal (vide "Resolução nº 50/99" à folha 498 e "Resolução nº 17/2002").

Por seu turno, restou demonstrado nos presentes autos, conforme indicado no acórdão recorrido que "O impugnante, de sua parte, assumiu, dentre outras, as seguintes obrigações: a) implantar indústria destinada a fabricação de calçados artefatos de couro e componentes que deverá atingir a produção de 2.900.000 pares de calçados por ano, podendo a produção obtida através de empregados próprios, ateliers, outras empresas ou cooperativas de trabalho, sem vínculo empregatício (vide documento da folha 715); b) realizar investimentos totais de R\$7000.000,00 na implementação de seu complexo industrial (vide documento da folha 715); c) gerar 1.700 empregos diretos e/ou indiretos (vide documento da folha 715);

Ou seja, não há controvérsia de que a recorrente realizou investimentos para poder funcionar sua fábrica e produzir os 2.900.000 pares/ano exigidos pelo Estado da Bahia.

FUNDOPEM

A Lei Gaúcha nº 6.427, de 13 de outubro de 1972 (vide documento da folha 900), instituiu o Fundopein. O Decreto do Governador do Estado do Rio Grande do Sul nº 37.373, de 23 de abril de 1997 (vide documento da folha 904), instituiu, no âmbito do Fundopem, o Programa Especial de Incentivo à Geração de Empregos — Novo Emprego/RS, tendo por objetivo "estimular as indústrias a desenvolver ações que resultem no incremento de empregos" (art. 1º). O enquadram no programa e o incentivo dele decorrente encontram-se regrados pelo art. 2º, assim redigido:

"Art. 2º - Para o enquadramento no Programa – NOSSO EMPREGO/RS, serão observados como parâmetros:

1 - o incremento de empregos;

2 - o incremento de ICMS;

3 - a população do município;

4 - a localização de empreendimento.

Parágrafo único - Conselho Diretor do FUNDOPEM/RS, através de Resolução específica, aprovará a concessão de incentivo financeiro de até 75% do incremento real do ICMS recolhido pela empresa beneficiária, pelo prazo de até 08 (oito) anos."

Em 10 de novembro de 1997, veio a lume a Lei Gaúcha nº 11.028 (vide documento das folhas 891 e 892), que revogou a Lei nº 6.427/1972.

Art. 1º- Fica instituído o Fundo Operação Empresa do Estado do Rio _ Grande do Sul - FUNDOPEM/RS, quedem. Com o objetivo financiar e -ubsidiar investimentos em empreendimentos industriais que visem ao desenvolvimento sócio-econômico integrado do Estado.

Parágrafo único - São diretrizes fundamentais do FUNDOPEM/RS estimular e apoiar empreendimentos que promovam:

II- a manutenção e ampliação da atividade industrial;

III- a geração significativa de empregos diretos e Indiretos;

Art. 3º - Os recursos do FUNDOPEM/RS serão utilizados:

I - para financiar a instalação, ampliação, modernização, realocização ou reativação de plantas industriais;

Art. 4º - A concessão de financiamentos e subsídios com base nesta Lei

será condicionada:

I - à realização de investimentos;

II - à geração de empregos diretos e os indiretos vinculados à produção e/ou

III! - à comprovação de regularidade de eventuais obrigações contratuais junto às entidades do Sistema Financeiro Estadual, hoje integrado pelo BANRISUL, BRDE-RS e Caixa Estadual SÁ. – Agência de Desenvolvimento."

Da análise da legislação anteriormente mencionada, pode-se depreender que a mesma busca fomentar a manutenção e a ampliação da atividade industrial e a geração de empregos diretos e indiretos, o que demonstra seu caráter de incentivo aos investimentos.

PROCOMEX

A Lei Baiana nº7.024, de 23 de janeiro de 1997, mais adiante revogada pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001 (vide documento das folhas 893 a 896), instituiu o Procomex:

Art. 1 - Fica criado o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior — PROCOMEX, com afinação de:

I — estimular as exportações de produtos fabricados no Estado da Bahia;

II — financiar o imposto incidente na importação de produtos destinados à comercialização e industrialização promovidas por novas indústrias instaladas neste Estado.

Art. 3º- O PROCOMEX será financiado com recursos provenientes do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico - FUNDESE, regulado pela Lei nº 6445, de 7 de dezembro de 1992, observados, em suas operações, os seguintes critérios:

II — até 6% (seis por cento) do valor FOB das operações de vendas para o exterior de produtos fabricados neste Estado, por novos estabelecimentos industriais, desde que condicionados ao emprego intensivo de mão-de-obra e que tenham domicílio fiscal na Região Metropolitana de Salvador;

III - até 11% (onze por cento) do valor FOB das operações de que trata o inciso II, do caput deste artigo, sem prejuízo das demais exigências, quando o estabelecimento industrial for domiciliado fora da Região Metropolitana do Salvador.

§ 1º - Os financiamentos destinar-se-ão somente a estabelecimentos industriais sediados neste Estado.

,§3º_ Os financiamentos mencionados nos incisos II e III deste artigo obedecerão às seguintes condições

I- prazo de carência de até três anos;

II- juros de até 10% (dez por cento) ao ano, sem atualização Monetária;

III - amortização única no final do prazo mencionado no inciso I;

IV - prazo de fruição de 10 (dez) anos.

§ 4 - O regulamento poderá estabelecer condições especiais para o pagamento no vencimento, inclusive redução de até 90% (noventa por cento) do valor a amortizar e, ainda, prorrogar o prazo de fruição do benefício dos financiamentos de que trata o parágrafo anterior”

Mais adiante, a Lei nº 9.430, de 10 de fevereiro de 2005 (vide documento das folhas 906 e 907), permitiu a substituição do incentivo do Procomex por lançamento de crédito fiscal em valor equivalente, desde que o beneficiário tivesse sido habilitado no programa até 12 de dezembro de 2001. O acórdão recorrido consignou que “a subvenção em questão definitivamente não é da modalidade para investimento. A finalidade do Procomex não é a realização de investimento, mas “estimular as exportações de produtos fabricados no Estado da Bahia”,

Todavia, entendo que o referido benefício possui nítida característica de subsídio ao investimento haja vista que condiciona a concessão à fabricação de mercadorias por novos estabelecimentos e utilizando-se de mão de obra da região metropolitana de Salvador.

É necessário registrar que as referidas leis estaduais explicitam que os incentivos visam promover os investimentos para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos daqueles Estados. Ao percorrer os dispositivos, nota-se que as normas são claras ao estabelecer que os incentivos visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica nas regiões. Assim, ao contrário da decisão recorrida, não há como considerar que a renúncia fiscal, consubstanciada pela restituição do ICMS à Recorrente, seja única e tão somente para recuperar custos de sua atividade operacional, desvinculada de qualquer interesse público maior. Resta patente que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, dentre eles, a apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento.

Por seu turno, resta patente que os referidos benefícios concedidos ao Recorrente encontram-se subordinados a uma série de requisitos como contratação de mão-de-obra, implementação e ampliação de parques industriais, etc.

A concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as contraprestações estabelecidas, conforme ocorreu no presente caso. Registre-se, ainda, que o antigo Conselho de Contribuintes, analisando questão análoga a presente chegou a mesma conclusão, em textual:

"IRPJ SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO. - A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.

As subvenções para investimentos devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados (Recurso nº 135519 Proc. nº 10380.010109/2002-51. Acórdão 101-94676, Sessão de 15/09/2004)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou o referido posicionamento ao analisar o Recurso Especial nº 141.268, que foi provido por unanimidade:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS

A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária em contrapartida ao favor fiscal não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao Recurso do contribuinte exonerando o crédito tributário constituído.

(assinado digitalmente)

Mauricio Pereira Faro - Relator