



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

Processo nº 11516.720633/2013-77
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1402-001.908 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ
Recorrente IZE BRASIL COMERCIO EXTERIOR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

Tratando-se de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos a pessoa jurídica deverá reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, bem como manter em reserva de lucros - reserva de incentivos fiscais -, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais.

Tais subvenções serão tributadas caso seja dada destinação diversa, inclusive na hipótese de distribuição de tais valores aos sócios da respectiva pessoa jurídica.

Recurso de ofício provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Cristiane Silva Costa que negavam provimento. Designado o Conselheiro Paulo Roberto Cortez para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado *ad hoc*

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

Autenticado digitalmente em 14/07/2015 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 14/07/2015 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 16/07/2015 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 17/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11516.720633/2013-77
Acórdão n.º **1402-001.908**

S1-C4T2
Fl. 1.246

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Cristiane Silva Costa, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernanda Carvalho Alvares, Paulo Roberto Cortez e Carlos Pelá.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 680/762), cumulados com juros e multa de ofício de 75%, referentes aos anos-calendário de 2009 a 2011, apurados na sistemática do Lucro Presumido e lavrados em razão da suposta omissão de receita decorrente de subvenção recebida de Pessoa Jurídica de Direito Público - Crédito Presumido de ICMS – Programa Pró-Emprego do governo de Santa Catarina, com fundamento legal no art. 3º da Lei nº. 9.249/95 e arts. 521 e 528 do RIR/99.

Narra o Termo de Verificação Fiscal (fls. 763/785), que o crédito de ICMS decorrente do Programa Pró-Emprego consiste em um benefício fiscal através do qual contribuintes importadores recebiam do Estado de Santa Catarina um crédito do referido tributo no momento em que promoviam a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento, condicionado a que efetuassem as operações de importação através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados no Estado de Santa Catarina, além de outras obrigações acessórias.

Aduz que, na ótica do direito financeiro, ramo do direito público que regula a atividade financeira do Estado, o referido benefício representa uma subvenção, cuja definição e classificação são encontradas nos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 17/03/64.

Afirma que, o benefício fiscal do crédito de ICMS concedido através do Programa Pró-Emprego se trata de uma subvenção, originária de dotação orçamentária de “transferência correntes”, da espécie “econômica”, cuja finalidade é a de cobrir “despesas de custeio” das entidades beneficiadas.

Ressalta que, a Resolução CFC N.º 1.305/10, de 25/11/2010, do Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 07 (Subvenção e Assistência Governamentais), que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS 20 do IASB), expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, e correlata às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20 (IASB).

Analizando tais normas, enten

de que, sob a ótica da ciência contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as subvenções governamentais devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como receitas da entidade, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que se pretende compensar.

Destaca, ainda, que na ótica do direito tributário, as subvenções recebidas dos entes estatais devem ser tratadas como parte integrante da receita bruta operacional dos contribuintes, conforme expressamente determina o art. 44, caput e inc. IV, da Lei nº 4.506/64.

Invocando o art. 392, inc. I do RIR/99 e o Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, afirma que subvenção, sob o ângulo tributário, para fins de imposição de IRPJ, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

Nesse passo, conclui que o crédito de ICMS objeto do Programa Pró-Emprego, benefício fiscal cuja natureza jurídica é a de subvenção corrente para custeio, deve compor a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária, devendo ser computado por ocasião da determinação do lucro operacional, e desta forma, incluído na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Argumenta que, o crédito do ICMS objeto do Programa Pró-Emprego é concedido pelo Estado de Santa Catarina a título gratuito, representando uma economia média de 8% a 13% do valor de saída das mercadorias importadas (para alíquotas de ICMS de 12% e 17% respectivamente), auferida pelos contribuintes agraciados com o referido regime que utilizarem os portos, aeroportos e pontos de fronteira catarinenses em suas operações de importação. Assim, outro tratamento não poderia ser dado pela legislação tributária federal senão o de tratá-lo como receita bruta operacional e determinar o seu cômputo na apuração do lucro operacional das pessoas jurídicas. Caso assim não fosse, haveria dupla vantagem: o governo do Estado além de tornar as empresas mais rentáveis e, por consequência, atraindo-as para se instalar em território catarinense, estaria interferindo na tributação incidente sobre a receita e o lucro de competência da União.

Assevera que, o afastamento da incidência de tributos federais sobre o crédito do ICMS/SC objeto do Programa Pró-Emprego implicaria em desigualdade fiscal ainda maior em relação aos contribuintes situados nos demais Estados da Federação, razão pela qual o legislador, com propriedade e sabedoria, determinou de forma inequívoca a sua inclusão na apuração do resultado dos contribuintes para efeito de incidência dos tributos federais devidos.

Por fim, reconhece que o PIS e a COFINS, a partir de 28/05/2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa destas contribuições, não mais incide sobre o valor das subvenções governamentais, a exemplo do crédito de ICMS objeto do Programa Pró-Emprego, uma vez que o inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941/2009 revogou o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/88. Logo, no auto de infração, essas contribuições foram lançadas até maio de 2009.

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 797/868), aduzindo, em síntese:

Preliminar

a) A nulidade material e formal dos autos de infração em razão de erro na essência quanto à classificação e análise dos contornos do regime especial em apreço.

Mérito

b) Ao se instalar em Santa Catarina, a Contribuinte recebeu do governo do Estado, no ano de 2008, por meio de regime especial, tratamento tributário diferenciado em relação ao ICMS, nítida renúncia fiscal, com pleno objetivo de atrair e fomentar investimentos para seu território, além de incentivar expansão de investimentos já em curso, a exemplo dos investimentos da própria Contribuinte.

c) O tratamento tributário diferenciado foi concedido pelo ente estatal com objetivo de fomentar a economia, por meio de atração de investimentos ou a expansão dos investimentos em curso, exigindo dos detentores das benesses, a exemplo da ora Contribuinte,

contrapartidas das mais variadas possíveis. Tal benefício está nitidamente voltado ao incremento e atração de negócios para o território catarinense.

d) A Contribuinte, a partir de novembro/2008, firmou protocolo de intenções com o governo do Estado de Santa Catarina, por meio do Tratamento Diferenciado nº 85000000503723, sob Despacho Concessório nº 850000001610426 (Nº Pedido 81900000629587, DIAT 101577087), programa este fundamentado no Decreto nº 105/2007 e Resolução nº 042/2007SEF.

e) A concessão do regime especial é condicionada ao atendimento de exigências firmadas pelo Ente concessor, notoriamente vinculados a objetivos econômicos pelos quais o contribuinte recebedor deve atender para ter validado seu benefício, sob pena de, não atendendo, ver descaracterizado seu regime e, nesta via, ser compelido ao recolhimento integral das facilidades fiscais usufruídas, com os respectivos acréscimos legais.

f) O benefício fiscal concedido mescla obrigação tributária acessória com crédito presumido referente à obrigação principal, este último que resulta em carga inferior de recolhimento do ICMS aos cofres estaduais.

g) A sistemática deste benefício fiscal, denominado crédito presumido de ICMS, dá-se no sentido de que o contribuinte beneficiário recebe do ente estatal um crédito presumido a ser aplicado na operação com o ICMS, de modo que, na saída da mercadoria, ao invés de recolher o tributo em sua totalidade, recolhe-se parte dele, redução que se dá exatamente pelo crédito recebido.

h) Nesta sistemática não há que se falar em empréstimo por parte do Governo, sequer em recebimento de valores em pecúnia, situações estas que também contrapõem os argumentos trazidos pela fiscalização. Não há materializada qualquer entrada de recursos na empresa. Ocorre, de outra banda, redução da carga tributária, assim como nas isenções, demais créditos e benefícios fiscais concedidos pelos diversos entes estatais.

i) A contabilização desses créditos presumidos não é de espécie contábil ou financeira apta a gerar no contribuinte capacidade contributiva, principalmente por não se transformar em resultado, lucro distribuível, e, também, não significar ingresso de recursos financeiros de qualquer natureza na empresa, que pudessem resultar em valoração financeira, resultado positivo no sentido da tributação.

j) Os créditos presumidos do ICMS significam apenas recolhimento a menor do tributo, resultando em uma menor carga tributária. Tem como contraprestação a realização de investimentos a título de fomento econômico, manutenção mínima de empregos, dentre outros, ou seja, não se constitui de nenhuma natureza contributiva.

k) Não se pode confundir tais exigibilidades (garantia, obrigações gerais e específicas) como se fossem retorno (pecuniário) do crédito presumido concedido, ou seja, como se fosse um empréstimo.

l) A exigibilidade é materializada pelo compromisso do contribuinte subvencionado em contribuir para o desenvolvimento local, por meio de sua atividade comercial/empresarial, situação em que é condicionada ao cumprimento de determinadas obrigações.

m) Não se pode admitir a autuação como feita única e exclusivamente por se tratar de crédito presumido de ICMS, pois não é esta a única característica, isolada, que determina a natureza do benefício para fins de incidência da tributação, mas especialmente os contornos factuais de cada benefício, estes sim pelos quais pode-se tratar e avaliar a natureza da concessão, se de custeio ou de investimento, se com ou sem contrapartida, quais e de que maneira são estas contrapartidas, enfim, sua essência.

n) A legislação apresentada pelo fisco trata tão somente de subvenções, distinguindo-as em subvenção para custeio e subvenção para investimento, esta última, conforme art. 443 do RIR/99, é excluída da base de cálculo para a incidência do IRPJ.

o) Não procede a afirmação da fiscalização de que o crédito presumido do ICMS é uma subvenção para custeio. Colaciona jurisprudência do CARF e do STJ e transcreve parte do Decreto nº 105/2007 (SC), cuja finalidade era atrair investimentos para Santa Catarina, não tendo como destinação a reposição de custos.

p) O tratamento tributário da Contribuinte é regime baseado no art. 43 da Lei nº 10.297/1996 e o Ente Estatal não vinculou a concessão de crédito presumido como reparador de qualquer custo.

q) Com relação ao PIS e a COFINS, sem adentrar na discussão sobre a natureza do crédito (se subvenção para custeio ou investimento), certo é que em nenhuma hipótese poder-se-á admitir sua incidência sobre a concessão pelos Estados Federados de crédito presumido de ICMS, pois não constitui receita tributável e sim renúncia fiscal.

r) Houve violação ao princípio do não confisco, da capacidade contributiva e a falsa presunção de disponibilidade econômica. Não há aquisição de disponibilidade reveladora de capacidade contributiva. O que há é simplesmente redução do ICMS.

s) Houve violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Analizando o caso, os membros da 3ª Turma da DRJ/FNS, por maioria de votos, julgaram procedente a impugnação, cancelando o crédito tributário exigido (fl. 1116/1142), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ*

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe a receita bruta para fins de tributação do IRPJ, apuração pelo Lucro Presumido, o valor relativo ao crédito escritural incentivado de ICMS crédito presumido de ICMS, pois a desobrigação de recolher a integralidade do ICMS, operacionalizado por meio do referido benefício fiscal, não se traduz em auferimento de receita a ser tributada.

Processo nº 11516.720633/2013-77
Acórdão n.º **1402-001.908**

S1-C4T2
Fl. 1.251

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL/PIS/COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Em razão do valor exonerado, o presidente da 3ª Turma da DRJ/FNS recorreu de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Tendo em vista a impossibilidade de o Conselheiro Relator formalizar relatório e voto dos presentes autos por não mais compor este colegiado, passo a fazê-lo na condição de Redator *ad hoc*, adotando os fundamentos apresentados pelo Relator na sessão de julgamento, ressaltando que o posicionamento ora externado não se coaduna com meu entendimento sobre os temas ora tratados.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

No presente caso, a questão controvertida diz respeito à natureza jurídica do benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, por meio do Decreto nº 105/2007, que regulamentou a Lei nº 13.992, de 15/02/2007.

O benefício concedido é um crédito presumido de ICMS atribuído à Recorrente no momento em que é promovida a saída das mercadorias importadas de seu estabelecimento. Recolhe-se tão somente parte do tributo devido ao invés de recolher o tributo em sua totalidade, resultando em uma carga menor do imposto.

Consoante art. 1º e 2º da Lei Estadual/SC nº 13.992/07, o Programa Pró-Emprego foi instituído com o objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda no território catarinense, destinando-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócio-econômico situados em território catarinense ou que nele viessem a se instalar.

A concessão específica para a Recorrente se deu através do Despacho Decisório nº. 85000001610426, de 21/11/2008 (fls. 82/90).

A decisão recorrida afastou a inclusão dos valores referentes a créditos do programa estadual Pró-Emprego da base de cálculo dos tributos lançados, aduzindo, em resumo, que:

De se dizer que os créditos presumidos de ICMS em análise, concedidos por meio do Decreto Estadual (SC) nº 105, de 2007, a despeito de não existirem evidências de aplicação direta e exclusiva destes valores em bens e direitos para expandir o empreendimento econômico, exigência esta não prevista no art. 443, incisos I e II, do RIR/99, se fosse necessário classifica-los em subvenção para investimento ou para custeio, é certo que os mesmos guardam mais feições de subvenção para investimento do que de custeio, pois os incentivos em comento têm objetivo nítido de atrair investimentos, conforme definido na Lei Estadual/SC nº 13.992, de 2007, instituidora do referido

benefício fiscal, e não de servir como aporte de recursos ao cumprimento de obrigações diversas.

*Entretanto, conforme abordado no Parecer Normativo CST nº 112/1978, item 2.3, abaixo colacionado, **nem todo benefício fiscal concedido na forma de redução de imposto pode ser caracterizado como subvenção.***

Importante trazer a lume que na quantificação do ICMS devido, o método de apuração adotado pelo legislador foi o “Método do Crédito de Imposto” ou “Método de Imposto contra Imposto”, traduzindo-se na possibilidade de compensar o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras). Neste contexto, os incentivos concedidos sob a forma de créditos fiscais, no caso denominados de crédito presumido do ICMS, servem para reduzir o imposto estadual a pagar, revelando-se, de fato, em mera redução no custo do bem adquirido. (fl.1136)

(...). Na realidade, a matéria que nesses autos foi tributada pela Fiscalização é um crédito fiscal incentivado do ICMS, cuja natureza jurídica é distinta daquela atribuída a subvenção, sendo, também, distinta da definidora de receita tributável. O benefício fiscal em exame é um crédito escritural do ICMS que deverá ser registrado e compensado com débito deste imposto, todos controlados em livro fiscal próprio (fl. 1137)

(...) Desse modo, para que se possa caracterizar um “incentivo fiscal” como subvenção, necessário se faz que haja uma transferência de recursos do Estado para a pessoa jurídica. In casu, o débito do ICMS já nasceu, em razão de lei especial, com seu valor reduzido, ou seja, o crédito presumido (incentivo fiscal em questão) não fazia parte da receita pública, portanto não poderia ser transferida à pessoa jurídica, pois não se pode transferir algo do qual não se detém a disponibilidade. Em outros termos, é o retorno ao particular de uma receita pública já incorporada ao patrimônio do Estado que vai caracterizar uma subvenção. (fl. 1138/1139)

*(...) Assim, tendo em vista que o critério material de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no caso, é o lucro presumido, obtido a partir da receita tributável, e a matéria sobre a qual foi exigida os tributos representa um “**crédito escritural incentivado do ICMS**”, traduzindo-se, de fato, em redução de custos dos bens adquiridos em razão da diminuição do ICMS a pagar, a presente exigência, por evidente, não pode prosperar.*

Desse modo, o lançamento relativo ao IRPJ deve ser cancelado. (fl. 1140/1141)

Acompanho as conclusões da decisão recorrida, no sentido de que o benefício fiscal em comento não representa receita tributável para fins de apuração do IRPJ (lucro presumido) e reflexos, cancelando o lançamento em sua totalidade.

No entanto, discordo das razões apresentadas pelo julgador *a quo*, no sentido de que o benefício em comento represente mero “crédito escritural do ICMS”, pois entendo estarmos diante de verdadeira subvenção para investimento.

Esclareço de início que as subvenções para investimento não importam a exata correlação entre os desembolsos efetuados pelo órgão governamental e as aplicações dos recursos em bens do ativo do beneficiário.

Portanto, carece de fundamentação legal qualquer argumentação no sentido de que a transferência dos recursos haveria que ser anterior ou, pelo menos, concomitante à realização do investimento.

Ademais, apresentando todos os esclarecimentos que se fazem necessários sobre o tema, inclusive sobre o conceito de subvenção para investimento se revestir na forma de isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, transcrevo o voto do ilustre Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no acórdão nº. 110300.555, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção:

Como elucida o mestre Bulhões Pedreira (cf. seu *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, Rio: Forense, 1989, pp. 242 a 245), a maioria dos fluxos financeiros é criada por atos de troca ou por atos de transferência. Nos atos de transferência, há um único fluxo financeiro, sem contrapartida de outro em sentido oposto, ou seja, aqueles causam curso de bens entre patrimônios num único sentido. Os atos de transferência podem gerar fluxos de renda e fluxos de capital (assim como os atos de troca podem gerar ambos os fluxos). Vale dizer, as duas categorias de fluxos financeiros – transferências de renda e transferências de capital – podem ser geradas por atos de transferência. Esclarece Bulhões Pedreira:

Transferência de capital é o fluxo financeiro criado por fato patrimonial de que resulta o deslocamento de capital do patrimônio de uma pessoa com o fim de acrescer ao estoque do capital de outra.

O capital pode ser transferido com o fim de integrar o patrimônio líquido da outra pessoa (como nos casos de doação, subvenções para investimento, subscrição do capital social de sociedade), ou sem essa destinação (como nos casos de empréstimo e sua restituição, subscrição e pagamento de debêntures, ou pagamento de obrigação nascida de ato ilícito).

A forma jurídica do negócio nem sempre é suficiente para classificar o fluxo financeiro como transferência de renda ou de capital. (...) depende da intenção de quem cria a transferência... (grifamos, op. cit., p. 247)

E, como casos de transferência de renda, são descritas, entre outras, as doações ou subvenções para despesas ou custeio, os lucros distribuídos por pessoas jurídicas (op. cit., p. 245).

Daí que o art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A. (de cujo anteprojeto de lei Bulhões Pedreira foi um de seus autores), antes da alteração promovida pela Lei 11.638/07, é claro ao determinar que as subvenções para investimento não são registráveis contabilmente como receita, mas como reservas de capital (no patrimônio líquido):

Patrimônio Líquido

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

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

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

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

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

Na **lógica** e na **inteligência** da Lei de S.A., ao tratar do direito contábil, as subvenções para investimento e as doações **não são registráveis como receita**, mas como reservas de capital no patrimônio líquido, por representarem transferências de capital, e não transferências de renda (muito menos pagamento de renda).

E o que determina se as transferências (fluxos financeiros num único sentido) são de renda ou de capital?

A intenção do doador ou do subvencionador. Se a **intenção ou propósito** de quem transfere os recursos é para subvencionar empreendimentos, aumentando o estoque de capital do subvencionado, estamos diante de **transferência de capital**, e, pois, de **subvenção para investimento**. No caso de doação, se a **intenção ou propósito** é de doação para investimento (inversão de capital), aumentando o estoque de capital do donatário, também estamos diante de transferência de capital – são as **doações de capital**.

Se a **intenção** de quem transfere recursos for de subvencionar o giro normal da empresa ou de cobrir déficits, ou de doar recursos para esse fim, estamos diante de transferência de renda – são as **subvenções para custeio** e as doações de renda, ambas **receitas**.

Note-se que **nem toda doação** seria, portanto, classificável como **reservas de capital no patrimônio líquido**. Em linguagem técnica, nem toda a

contrapartida contábil de doação recebida seria registrável como reservas de capital. Se as doações forem para (intenção ou propósito) cobertura de déficits, auxílio para o giro normal da empresa, a contrapartida contábil da doação é registrável como **receita**, e não como reservas de capital.

Isso se coloca **na lógica e na teleologia** do art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A. (antes da alteração da Lei 11.638/07).

Nessa mesma esteira (da própria Lei de S.A., i.e., do direito contábil), se a *subvenção for para custeio* (ou subvenção corrente), sua contrapartida contábil deve-se dar em conta de *receita*, pois será hipótese de transferência de renda.

Em geral, as subvenções concedidas pelos particulares são de custeio ou correntes. Não por menos há expressa previsão dessa espécie de subvenção no Código Civil (art. 545).

Pois bem. E como se manifesta a intenção do subvencionador de investimentos?

No caso do Poder Público, principalmente através de **estímulos à consecução de empreendimentos**, pelo **mecanismo de incentivos fiscais**. É do étimo de subvenção socorrer, ajudar (subventio, subveniere). Por isso, De Plácido e Silva, quando define subvenção, fala em auxílio, ajuda pecuniária a alguém.

Quer dizer, se um incentivo fiscal é concedido sob a “**condição**” de **instalação, expansão ou ampliação de empreendimentos**, o custo econômico desse incentivo representa uma **subvenção para investimento**.

A caracterização de subvenção para investimento não se dá pela vinculação dos recursos recebidos aos empreendimentos, no sentido de destinação dos recursos a esses investimentos. Isso se ocorrer, constitui elemento accidental: o cerne é o que descrevi acima para configuração de subvenção para investimento.

Com a devida vênia, subvenção para investimento *não depende da vinculação no sentido de destinação dos recursos*, por três razões básicas.

Primeiro porque, ordinariamente, o beneficiário primeiro aplica seus recursos, para a realização dos empreendimentos, para **depois passar a receber** a subvenção para investimento. Basta pensar naquele que resolveu instalar sua fábrica em determinado Estado, por conta da subvenção para investimento na forma de incentivos fiscais. É evidente que só receberá os recursos da subvenção, após ter aplicado seus recursos próprios (ainda que obtidos mediante financiamento). Mesmo nos casos de ampliação de empreendimentos já existentes em certo Estado, o que se dá, em geral, é a aplicação de recursos próprios, e depois o recebimento dos recursos de subvenção para investimento.

Segundo porque o **aumento de estoque de capital** como evidência da intenção de subvencionar investimento não depende da destinação dos recursos aos empreendimentos. Depende (aumento de estoque de capital) certamente da **intenção** de se subvencionar investimento (empreendimento), geralmente expressa (a intenção) **por meio de estímulos ao investimento quando a subvenção se dá através de**

incentivos fiscais. Noutras palavras, nem o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 *prevê referida destinação dos recursos*, ao tratar de subvenção para investimento para fins de IRPJ sob regime de lucro real tampouco o direito contábil (art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A.).

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

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

Pelo que foi deduzido, e como corolário, a caracterização de subvenção para investimento **não se dá, não depende** de estreita correlação entre os recursos e aplicação específica nos empreendimentos, ou seja, de sincronismo.

Para fins da subvenção, vinculação é relacional ao **propósito** da subvenção. Ou seja, pode-se falar em **vinculação** como relacional à **intenção** do subvencionador. Neste sentido (e somente neste) se pode dizer em vinculação dos recursos a projetos de investimento aprovados, para o caráter de subvenção para investimento.

Não foi diversa a conclusão no Acórdão nº 910100.566, da 1ª Turma da CSRF, da sessão de 17 de maio de 2010, de relatoria do nobre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias. Transcrevo sua ementa:

Ementa: 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. (grifamos)

Também cito o Acórdão nº 9101001.094, da 1ª Turma da CSRF, da sessão de 29 de junho de 2011, no que pertine à questão da vinculação dos recursos e sincronismo, e que teve como relator o nobre Conselheiro Alberto Pinto Jr., assim ementado:

IRPJ. Subvenção para Investimento. Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação.(grifamos)

Muito bem. Alhures dissemos que, se um incentivo fiscal é concedido sob a “**condição**” de instalação, expansão ou ampliação de **empreendimentos**, o custo econômico desse incentivo representa uma subvenção para investimento.

Dissemos **custo econômico**, pois a **subvenção para investimento** compreende, em seu **sentido econômico**, os incentivos fiscais na forma de **isenção “condicionada”**.

Embora subvenção para investimento em sentido estritamente jurídico não se confunda com isenção, **economicamente** aquela compreende a **isenção “condicionada”**.

Afinal, qual a diferença econômica entre, por ex., *devolução de ICMS e isenção de ICMS?*

A devolução de ICMS, assim também o crédito presumido de ICMS, desde que ambas sejam “condicionadas” à consecução de investimentos ou empreendimentos, tanto uma como outra representam contabilmente um ativo, cujas contrapartidas informam aumento do estoque de capital, como subvenção para investimento em face da intenção materializada como já esclarecido.

Assim, se a devolução de ICMS bem como o crédito presumido de ICMS se derem sob as “condições” referidas, eles são escriturados como ativo (débito), cujas contrapartidas contábeis são registradas a crédito em reservas de capital, no patrimônio líquido.

Do mesmo modo, a isenção de ICMS, desde que “condicionada” à consecução de investimentos ou empreendimentos, ela é um ativo (ou uma redução de passivo), cuja contrapartida informa aumento do estoque de capital, como subvenção para investimento, diante da intenção conforme já dito.

Contabilmente, refletindo a essência econômica da isenção concedida sob as “condições” mencionadas, deve-se escriturar uma despesa de ICMS contra crédito no passivo e o valor da isenção deve ser registrado: como ativo (a ser usado para baixar aquele passivo) ou diretamente como baixa do passivo, ambos a débito, contra reservas de capital (crédito).

Exatamente porque o custo econômico no incentivo fiscal sob a forma de devolução de ICMS é o mesmo da isenção de ICMS, ambas “condicionadas” a que

o beneficiário realize os investimentos ou empreendimentos de interesse do Poder Público. Esse mesmo custo econômico se dá no incentivo fiscal na forma jurídica de crédito presumido de ICMS “condicionado” à feitura de empreendimentos.

E, do que já foi deduzido até aqui, fácil constatar que o termo **subvenções para investimento foi utilizado em seu sentido econômico** pelo art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A., conforme sua **lógica e teleologia**.

Daí assistir toda razão ao saudoso Bulhões Pedreira, quando afirma:

*O DL nº 1.598/77, para evitar dúvidas, esclarece que o conceito de **subvenção para investimento** inclui as que revestem a forma de **isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. (grifamos)*

No mesmo sentido, veja-se no Manual de Contabilidade da Fipecafi, dos mestres Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Rubens Gelbeke:

*No caso de **subvenção para atender a despesas de custeio** (cobertura de prejuízos, déficits), **seu registro deve ser como receita** do exercício. Então, tal receita deve ser registrada separada e destacadamente do resultado das operações normais.*

*Em relação às empresas privadas, as **subvenções para investimentos mais comuns**, dentro da acepção legal ainda existente, são as **na forma de devolução, isenção ou redução de impostos** devidos pela empresa.*

(...)

*Tratando-se de **subvenções destinadas a investimentos** (expansão empresarial), são **creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital – Doações e Subvenções para Investimentos** – para a qual a empresa deve ter subcontas por natureza de subvenção recebida. (grifamos)*

Atente-se, por sua importância: **à luz das normas contábeis** (art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A.), mesmo sem se fazer remissão à lei do IRPJ (art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77), vê-se que a **subvenção para investimentos não é receita**, mas **reservas de capital** (patrimônio líquido).

Logo, para fins de CSL, por ex., diante de uma subvenção para investimento, este valor não compõe a base de cálculo do referido tributo, pela *elementar razão de não ser receita*, e, pois, não compor o lucro líquido.

E, não há nas normas legais de CSL, comando que **afaste** o direito contábil nesse ponto.

O mesmo se pode dizer para o IRPJ sob o regime do *lucro presumido*, pois o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/775 é regra específica para lucro real. Não

por menos ele é reproduzido **somente no art. 443 do RIR/99**. Esse artigo **integra o Subtítulo III – Lucro Real** do Título IV – Determinação da Base de Cálculo do Livro II – Tributação das Pessoas Jurídicas do RIR/99 (as normas para *lucro presumido* estão no *Subtítulo IV*, título e livro supra, do RIR/99).

Vale dizer, como a subvenção para investimento não é receita, à luz do direito contábil, como o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 é regra específica para lucro real, e não há regra que afaste o direito contábil para o lucro presumido, também não compõe a base de cálculo desse a subvenção para investimento.

A bem ver, no que concerne a *subvenção para investimento*, o que o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 trouxe de **diverso** ao que prevê o **direito contábil**, para fins de IRPJ sob o regime do lucro real, foi colocar os seguintes requisitos para não tributar aquilo que não é receita (= não adição ao lucro líquido). Que “*as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos*” sejam: necessariamente **registradas como reservas de capital somente utilizáveis** para absorver prejuízos ou serem incorporadas ao capital social, e que **não haja redução de capital** no montante capitalizado.

Ou seja, o que a referida norma legal fez foi **somente estabelecer dois requisitos**, para fins do **IRPJ sob o regime do lucro real**, para que a *subvenção para investimento* não seja adicionável ao lucro líquido (= o que não é receita não precisar compor a base de cálculo do IRPJ sob regime do lucro real).

E isso é **confirmável** inclusive pela **interpretação lógica** do **art. 38, § 2º**, do Decreto-lei 1.598/77. Os pressupostos de fato previstos nos incisos do **caput do art. 38**, bem como o de seu § 1º 7, são **todos hipóteses que também não são receita nem são despesa** pelas normas contábeis (art. 182, § 1º, “a” a “c” e § 5º c/c o art. 30, § 1º, “b” e “c”, da Lei de S.A.) – tal como o do art. 38, § 2º, no caso, subvenção para investimento. Quer dizer, em relação àqueles pressuposto de fato, o art. 38 *não colocou requisito para que não sejam tributáveis* (adição ao lucro; e, claro, para não se poder excluir o débito, em patrimônio líquido, do lucro).

E por que a necessidade de dizer que não são tributáveis os referidos pressupostos de fato (art. 38, caput e incisos e § 1º)? É necessário se lembrar que, à época, acabara de ser editado o novo regramento contábil (na nova Lei de S.A.). Por isso, houve por bem o legislador esclarecer que aquilo que não é receita, conforme o direito contábil, não é tributável para o IRPJ sob o regime do lucro real. Tanto que a Lei 7.689/88, ao instituir a CSL, não entrou nesses detalhes, justamente porque já não se fazia mais necessário.

Em suma, conforme o direito contábil, a subvenção para investimento não é receita, sendo registrável em reservas de capital. Para efeitos de IRPJ sob o regime do lucro real, o que não é receita continua não compondo o lucro real, desde que atendidos os dois requisitos suprarreferidos; se não atendidos a tributação se dá (por adição ao lucro) só quanto ao IRPJ e sob o regime de lucro real. Registro aqui uma observação. Somente a partir do advento da Lei 11.638/07, que trouxe alterações no Capítulo das Demonstrações Financeiras da Lei de S.A., as subvenções para investimentos passaram a ser registráveis como receita⁹. Ainda assim, elas **permanecem não sendo tributáveis, e não só para fins de IRPJ**, conforme os arts. 15,

caput e § 4º, 16, 18 e 21, da Lei 11.941/09 (instituição do RTT Regime Tributário de Transição).

....

Diante de todas as considerações que deduzi acima, reiterando as vênias ao nobre relator, não hesito em afirmar e não me resulta dúvida de que o incentivo fiscal em questão, no caso, o crédito presumido de ICMS, constitui subvenção para investimento. E a contrapartida da escrituração contábil do ativo crédito presumido de ICMS é registrável e foi registrada em reservas de capital no patrimônio líquido, não sendo receita.

Diante do exposto, reafirmando a conclusão, no presente caso, o incentivo fiscal caracterizado pelo crédito presumido de ICMS é concedido como um estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico e configura subvenção para investimento, de forma que não caracteriza receita, devendo ser escriturado como reserva de capital, nos termos do que determina o art. 443 do RIR/99.

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de **negar provimento** ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator Designado *ad hoc*

Tendo em vista que o redator designado não mais compõe este colegiado, por determinação do Presidente desta turma julgadora atuarei como redator designado *ad hoc*, ressaltando que os fundamentos do entendimento ora firmado baseiam-se nas razões adotadas pela turma julgadora na data da sessão de julgamento, não retratando, necessariamente, meu entendimento sobre o caso concreto. Passo, então, a expor os fundamentos do voto.

Com a devida vênia, discordo do entendimento do ilustre Conselheiro Relator/Redator *ad hoc*.

Ainda que se entenda que o benefício fiscal em análise seja uma subvenção para investimento, necessário se faz analisar se foram preenchidos os requisitos legais para que tais valores não sejam submetidos ao crivo da tributação.

Sabe-se que 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 cumpridas determinadas regras societárias e tributárias, jamais influenciaram a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Até 31.12.2008 tais subvenções eram contabilizadas diretamente em conta do patrimônio líquido, mais especificamente em Reserva de Capital.

Contudo, desde o advento das leis que visavam à convergência da contabilidade, no Brasil, às normas contábeis internacionais, tais subvenções passaram a ser reconhecidas no resultado das pessoas jurídicas, passando, em tese, a poder influenciar nas bases de cálculo não só do IRPJ e da CSLL, mas também do PIS e da Cofins. Após a apuração do resultado do exercício, tal montante deveria compor outra conta do patrimônio líquido, uma reserva de lucros, denominada comumente por Reserva de Incentivos Fiscais.

A esse respeito, assim lecionam Silvério das Neves e Vicenconti (NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 166):

*O Pronunciamento Técnico CPC nº 7, que trata da Subvenção e Assistência Governamental, alterou substancialmente a classificação e o registro dos incentivos fiscais pela aplicação de parcela do IRPJ devido em fundos de investimentos regionais, bem como pela redução ou isenção de tributos em área incentivada. Tendo em vista que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, **não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.** [grifos do original]*

A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. Assim

como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal, também na demonstração do resultado. [...]

Com esteio no Pronunciamento Técnico CPC nº 7 referido pelos doutrinadores retrocitados, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBCT nº 19.4, aprovada pela Resolução CFC nº 1.143/08 - vigente no período fiscalizado – estabelece os procedimentos de contabilização das ditas subvenções governamentais.

Por oportuno, transcrevem-se alguns excertos de interesse de tal norma técnica:

3. Os seguintes termos são usados nesta Norma com as definições descritas a seguir:

[...]

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

[...]

Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar.

[...]

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

[...]

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

[...]

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

[...]

15. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pelo resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido no resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

No ano-calendário de 2008, a recorrente, por meio do Tratamento Tributário diferenciado nº 85000000503723, sob Despacho Concessório nº 850000001610426, fundamentado no Decreto nº 105/2007 e na Resolução nº 042/2007 - titulado Programa Pró-Emprego -, recebeu do Estado de Santa Catarina tratamento tributário diferenciado em relação à tributação do ICMS.

Necessário se faz transcrever o art. 1º do Decreto 105/2007, que regulamentou tal benesse fiscal:

Art. 1º O Programa Pró-Emprego, instituído pela Lei nº 13.992, de 2007, com o objetivo de promover o incremento da geração de emprego e renda mediante tratamento tributário diferenciado do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS, destina-se a incentivar empreendimentos situados em território catarinense ou que aqui venham instalar-se considerados de relevante interesse sócio-econômico.

Sobre as características de tal benefício fiscal, transcreve-se explanação do próprio contribuinte extraída de sua peça impugnatória (fl. 801):

A sistemática deste benefício fiscal, denominado crédito presumido de ICMS, se dá no sentido de que o contribuinte beneficiário recebe do ente estatal um crédito presumido a ser aplicado na operação com o ICMS, de modo que, na saída da mercadoria, ao invés de recolher o tributo em sua totalidade, recolhe-se parte dele, redução que se dá exatamente pelo crédito recebido.

De acordo com os conceitos extraídos da NBCT 19.4, conclui-se que o Tratamento Tributário Diferenciado do ICMS, concedido pelo Estado de Santa Catarina à recorrente, trata-se de uma subvenção governamental, na modalidade de redução tributária, recebida na forma de redução do passivo. Conforme já abordado, tal subvenção deve ser contabilizada em conta específica de receita (item 12 da NBCT 19.4), uma vez que a forma como é efetivado tal benefício - em dinheiro ou como redução do passivo - não influencia o método de contabilização adotado (item 9 da NBCT 19.4).

Cumpre, então, analisar se foram satisfeitas todas as condições necessárias a não tributação de tais valores.

Quanto ao tratamento tributário dado às subvenções governamentais, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, em seus arts. 392 e 443, normatiza a matéria:

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

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

[...]

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.

Contudo, conforme já salientado, a redação da Lei 6.404/76 (Lei das S/A) foi alterada de modo a torná-la convergente com as normas contábeis internacionais. Entre tais

mudanças, alterou-se substancialmente a sistemática da contabilização das doações e subvenções para investimento: tais valores passaram a transitar pelo resultado, contabilizados como receita. Do ponto de vista tributário, manteve-se a possibilidade de serem excluídos na apuração do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS e para a Cofins, desde que atendidas as novas exigências legais.

Inicialmente, cumpre destacar que a Lei 11.638/2007 introduziu novos métodos e critérios contábeis, alterando a estrutura das contas do balanço patrimonial. Para fins da matéria em análise, destaca-se o tratamento dado às subvenções governamentais para investimentos, ao mesmo se revogando a alínea “d”, do parágrafo 1º do art. 182 da Lei 6.404/76 - que classificava as doações e subvenções para investimento em reserva de capital -, e incluindo-se o art. 195-A, instituindo-se, a partir de então, a denominada reserva de incentivos fiscais;

[...]

Art. 2º A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

Reserva de Incentivos Fiscais

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

A fim de manter a neutralidade fiscal após a edição das normas contábeis de convergência, editou-se a Lei nº 11.941/09, instituindo-se o Regime Tributário de Transição - RTT (arts. 15 a 17), afetando a contabilização das doações e subvenções para investimento, que passaram a transitar em conta de resultado:

“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 – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A 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.

§ 3º 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.”

Assim sendo, não há dúvidas que tanto as normas contábeis, quanto a legislação do Imposto de Renda, determinam que a redução de tributos caracteriza subvenção para investimento.

De igual modo, o art. 18 da Lei nº 11.941/2009 determina que a subvenção para investimentos não deve ser computada na determinação das bases de cálculo de IRPJ e da base de cálculo da CSLL, desde que atendidas certas condições, quais sejam:

- o valor da doação ou subvenção transite em conta de resultado;
- seja mantida em reserva de incentivo fiscal até o limite do lucro líquido do exercício (caso a pessoa jurídica apure prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente da subvenção, e neste caso não puder ser constituída como reserva de incentivos fiscais, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes);
- não seja distribuída ou restituída (na forma de redução de capital, após a incorporação da reserva de incentivos fiscais ao capital social) aos sócios ou acionistas.

Compulsando a escrituração contábil do contribuinte constantes dos autos, mais especificamente as fichas do livro Razão referentes à conta “6847 – ICMS a pagar” (fls. 182-184), constata-se que a recorrente contabilizou o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina da seguinte maneira:

Ano-calendário 2009	Ano-calendário 2010	Ano-calendário 2011
Débito na conta 6847-ICMS a pagar (Passivo), no valor de R\$ 5.491.551,14	Débito na conta 6847-ICMS a pagar (Passivo), no valor de R\$ 8.897.815,87	Débito na conta 6847-ICMS a pagar (Passivo), no valor de R\$ 14.365.839,75
Crédito na conta 7203-ICMS s/vendas (conta de resultado- deduções s/ vendas), no valor de R\$ 5.426.609,30	Crédito na conta 39485 – Processos por conta e ordem de Fechamento (Passivo – outras obrigações), no valor de R\$ 8.897.815,87	Crédito na conta 9031 – Importação por conta e ordem de terceiros (Passivo – adiantamento de clientes), no valor de R\$ 14.315.375,75
Crédito na conta 10205-Desconto obtido ICMS (conta de resultado – receitas financeiras), no valor de R\$ 64.941,84		Crédito na conta 7203-ICMS s/ vendas (conta de resultado – deduções s/ vendas), no valor de R\$ 50.464,00

Conforme se observa no quadro acima, o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina:

- transitou integralmente em contas de resultado no ano-calendário de 2009, embora não tenha sido creditado em conta específica de receita, conforme determina o tópico 12 da NBCT nº 19.4;
- não transitou em conta de resultado no ano-calendário de 2010;
- 99,64% do incentivo fiscal contabilizado no ano-calendário de 2011 não transitou em conta de resultado, sendo que o valor transitado em conta de resultado não foi creditado em conta específica de receita, conforme determina a NBCT 19.4.

De acordo com os balanços patrimoniais e demonstrativos de lucros e prejuízos acumulados acostados aos autos na peça impugnatória (fls. 1020-1102), verifica-se que a recorrente não constituiu a reserva de incentivos fiscais, bem como distribuiu dividendos/lucros a seus sócios:

Ano-calendário	Lucro líquido do exercício (R\$)	Lucros/dividendos distribuídos aos sócios (R\$)	Lucros acumulados

Processo nº 11516.720633/2013-77
Acórdão n.º **1402-001.908**

S1-C4T2
Fl. 1.268

2009	-128.959,02	478.959,02	562.341,17
2010	204.530,17	351.523,99	415.347,35
2011	674.439,21	50.000,00	1.039.786,56

Desse modo, conclui-se que a recorrente - ao não contabilizar parte das subvenções para investimento como receita e, principalmente, não constituir a reserva de incentivos fiscais, distribuindo, em seguida, lucros e resultados, incluindo aí tais subvenções - não atendeu às condições legais impostas pela legislação tributária para que os valores de subvenção para investimentos recebidos não compusessem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado *ad hoc*