



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

Processo nº 13116.720723/2013-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.562 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria IRPJ. Glosa de exclusão de subvenção. Multas isoladas sobre estimativas. PIS/COFINS. Falta de recolhimentos. Créditos descontados indevidamente.
Recorrente ISOESTE IND E COM DE ISOLANTES TÉRMICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Os aportes financeiros obtidos mediante o financiamento do valor devido a título de ICMS, submetidos a juros e correção monetária, assim como o desconto oriundo da liquidação antecipada destes empréstimos, ainda que condicionados, não caracterizam subvenção para investimento, se não resultar demonstrada a destinação específica para a implantação ou expansão de unidades produtivas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - a mesma decisão adotada em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, tendo em vista a íntima relação de causa e efeitos entre os dois lançamento.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao principal. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (Relator), Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho que davam provimento para afastar a incidência sobre os valores relativos à subvenção; II) por maioria de votos, dar provimento parcial para cancelar as multas isoladas dos anos-calendário de 2009 e 2010, mas mantendo a multa isolada na parte que exceder a base da multa de ofício por ano-calendário. Contra essa tese, ficaram vencidos em primeira rodada os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (Relator) e Aurora Tomazini de Carvalho que votaram pela tese de cancelar integralmente as multas isoladas, independente dos valores das bases de cálculo absorvidas pela multa de ofício. Em segunda rodada, onde todos participaram, contra a tese ganhadora na primeira rodada ficaram vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos e Antonio Bezerra Neto que votaram pela tese de negar provimento para manter todas as multas isoladas. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada e o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos em relação as demais matérias.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Documento assinado digitalmente.

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ISOESTE IND E COM DE ISOLANTES TÉRMICOS LTDA contra acórdão proferido pela DRJ/Brasília que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Anápolis-GO, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, totalizaram o valor de R\$ 13.320.126,21. A autuação promoveu a glosa de exclusão de valores lançados a título de subvenção. Com base na mesma infração, foram lançadas multas isoladas sobre estimativas. Relativamente ao PIS e à COFINS, esses valores foram considerados tributáveis. Uma vez que a infração aproveitou de ofício créditos da não cumulatividade, isso gerou em momento posterior (agosto/2010) a infração de créditos descontados indevidamente.

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

Segundo o agente fiscal, a contribuinte não incluiu os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de empréstimo do FOMENTAR na determinação do lucro real, nem adicionou os referidos valores nas bases de cálculo da apuração da Cofins e da contribuição para o PIS, sob o entendimento de que referidos valores caracterizariam as subvenções para investimento.

Quanto ao ano-calendário de 2009, assevera que o desconto obtido na liquidação antecipada dos contratos do FOMENTAR, no valor de R\$ 9.155.694,15, transitou por conta de resultado, mas foi **excluído** no Livro de Apuração do Lucro Real.

Constatou também a autoridade fiscal que, da análise das DCTF, dos DACTON e da escrituração contábil digital da empresa, a mesma não ofereceu o valor da receita auferida a título do citado desconto na aludida quitação antecipada, no valor de R\$ 9.155.694,15, à tributação da Cofins e da contribuição para o PIS.

Quanto ao ano-calendário de 2010, verificou o autuante idêntico cenário, em face do desconto obtido pela contribuinte no valor total de R\$ 9.266.293,91.

Destacou o agente fiscal que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) veio a detalhar o que se entende por subvenção para investimento no Parecer Normativo nº 112, de 1978, e que esse ato administrativo concluiu que, sob a ótica da legislação do imposto de renda, não basta o "animus" de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Assevera o autuante que, no presente caso, não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei

Estadual nº 13.436/98, concede o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento.

Afirma a autoridade fiscal que, conforme se depreende do art. 1º, inc. IV, do Decreto nº 4.989/1998 (que regulamentou a Lei Estadual nº 13.436/1998), o incentivo fiscal apresentado pela contribuinte é um perdão de dívida condicionado ao cumprimento de determinados requisitos, ou seja, condicionado à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento do FOMENTAR.

Destaca o agente fiscal que o benefício total de R\$ 18.421.988,06, referente aos anos-calendário 2009 e 2010, corresponde a 89% (oitenta e nove por cento) do saldo devedor alienado no leilão, e que, assim, na essência, o que ocorre não é um simples desconto, mas sim um perdão/remissão de dívida, receita que deve ser reconhecida em "outras receitas operacionais", sendo tributada pelo IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS.

Conclui que o benefício concedido não é considerado subvenção para investimento, mas sim subvenção corrente para custeio ou operação, devendo ser computado na apuração dos referidos tributos.

Cientificada dos lançamentos, e irresignada, a pessoa jurídica autuada apresentou a impugnação de fls. 1.103/1.142, por meio da qual, sustenta: (1) a caracterização das subvenções para investimento depende da satisfação de apenas dois requisitos: a) a destinação de recursos, como transferência de capital, pelo subvencionador, com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e b) a manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social; (2) os incentivos fiscais recebidos do Estado de Goiás, como estímulo à implantação e expansão de empreendimento industrial, possuem a natureza jurídica de subvenção para investimento, estando fora da incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; (3) as referidas subvenções para investimento foram corretamente contabilizadas em subconta "Reserva de Incentivos Fiscais", atendidos os requisitos de não distribuição do valor das subvenções para investimento e não restituição aos sócios de capital integrado pela incorporação daquelas subvenções; (4) as subvenções para investimento não estão restritas à aquisição de bens ou direitos destinados ao ativo fixo; (5) o prazo para comprovar os investimentos constitui condição suspensiva à aquisição de sua livre disponibilidade pelo seu beneficiário, não havendo como fazer incidir IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS enquanto pendente tal condição; (6) tratando-se de subvenção para investimento, o valor do desconto concedido sobre o ICMS financiado/parcelado deve ser aplicado em benefício da empresa (expansão ou implantação de empreendimentos), conforme condição explicitada na Lei nº 13.436/98; (7) não há qualquer exigência legal sobre esse "sincronismo mínimo necessário", nem sobre a fixação de prazo máximo ou mínimo a que alude o autuante; (8) a autuação implica em interferência na política de renúncias fiscais concedidas pelo Estado de Goiás, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (9) transferência de capital não configura renda ou receita, não havendo como fazer incidir IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS; (10) é ilegal a incidência dos juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º e 161, do Código Tributário Nacional, e 84, inciso I, da Lei nº 8.981/95.

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

Autenticado digitalmente em 19/05/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 02/07/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO
Impresso em 05/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Apoiando-se em doutrina de Humberto Ávila e Leonardo Freitas de Moraes e Castro, sustenta, em síntese, que: (1) o prazo de 20 anos para a implantação ou expansão dos empreendimentos se justifica, pois a elaboração e execução de projetos de expansão ou implantação de novos empreendimentos dependem de estudo e requer quantidade significativa de recursos, razão pela qual não seria razoável impor ao subvencionado que a cada parcela liberada promovesse, ato contínuo, execução de novo projeto; (2) ainda que o incentivo fiscal se destinasse unicamente ao capital de giro, tal situação não seria suficiente para afastar o benefício, pois a norma do artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda não impõe esse tipo de restrição, o que, aliás, é reconhecido pela Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86; (3) para o gozo do benefício, o contribuinte deve integralizar ao capital social o valor da renúncia, bem como cumprir os projetos iniciais e subsequentes, o que de fato tem ocorrido, pois a impugnante tem experimentado crescimento constante no mercado nacional, e ao longo desse período nunca fez qualquer distribuição aos sócios dos valores recebidos a título de estímulo à implantação do seu empreendimento.

Cita precedentes do antigo 1º Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que teriam adotado o entendimento de que para a caracterização da subvenção para investimento bastaria a prova do interesse do subvencionador e a manutenção dos recursos na empresa.

Quanto às exigências de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, protesta a impugnante pela aplicação do princípio da tributação reflexa, pois, em sendo invalidada a autuação principal, igualmente devem ser declaradas inválidas as autuações relativas às penalidades isoladas.

Ad argumentandum, sustenta, com amparo em precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, a exigência de recolhimento por estimativa perde eficácia, já que o que prevalece é a exigência dos tributos efetivamente devidos, apurados ao final do ano-calendário correspondente.

Ademais, alega que a jurisprudência dos mencionados tribunais administrativos (cita precedentes) teria assentado ser imprópria a cobrança de multa isolada e multa de ofício incidentes sobre bases de cálculo sobrepostas.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 2ª Turma da já mencionada DRJ/Brasília proferiu o Acórdão nº 03-53.646, de 12 de agosto de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 19/05/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 19/05/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 02/07/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO

Impresso em 05/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Descaracterização. Incentivos Fiscais. Programa FOMENTAR. Inexistência de Vinculação. Descaracterização. Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativo à CSLL, à Cofins e à contribuição para o PIS.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos deduzidos anteriormente. Acrescenta, no entanto, que: (i) o Decreto nº 3.822/92 do Estado de Goiás, em seus artigos 4º, 5º-A e 11, prevê rigorosa exigência e controle sobre o efetivo investimento dos valores renunciados; e (ii) o Decreto nº 5.442/05 determina que as receitas financeiras (que entende ser o caso dos descontos concedidos às dívidas fiscais caso estas não sejam caracterizadas como subvenções para investimentos) não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como bem notado pela autoridade julgadora de primeira instância, a fiscalização e a empresa recorrente não discordam quanto aos termos do programa de incentivo fiscal do Estado de Goiás (FOMENTAR) nem quanto aos fatos destacados nos autos de infração. A discussão circunscreve-se quanto aos seus efeitos na esfera tributária federal.

Conforme relatado pela recorrente, o programa de incentivos, historicamente, desenvolveu-se em duas etapas: a primeira, mediante financiamento de 70% do valor do ICMS devido em suas operações, em até vinte anos, com condições vantajosas de juros e correção monetária; a segunda, mediante descontos de até 89% na quitação antecipada, em operações de oferta pública feitas por meio de leilões, dos impostos anteriormente financiados.

É justamente nesta segunda etapa que se foca a discussão sobre a natureza da subvenção, se para investimento ou custeio, porque foi sobre os valores dos descontos obtidos com operações de quitação antecipada que se basearam as autuações efetuadas pela fiscalização.

Para melhor compreensão dos contornos do incentivo fiscal concedido nesta segunda etapa, convém reproduzir o conteúdo de sua base legal, o artigo 1º, e seus §§ 1º e 2º, da Lei nº 13.436/98 do Estado de Goiás, já com suas alterações em vigor à época dos fatos:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR - poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

(...)

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos a contar da data da realização do leilão respectivo. (grifei)

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (grifei)

Portanto, a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado (na 1ª etapa) dentro de vinte anos a contar da data da realização dos leilões respectivos (2ª etapa).

Além disso, a mesma lei tratou de enquadrar o incentivo (da 2ª etapa) no conceito de subvenção para investimento e determinar a incorporação da contrapartida do montante beneficiado ao capital social ou sua contabilização como reserva de lucro, bem como vedar sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

Como se vê, a lei estadual pretendeu sinalizar que o incentivo atenderia as condições impostas na lei do imposto de renda para que o mesmo fosse considerado não tributável. Nesse sentido, confira-se o que dispõe o § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77:

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

(...)

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

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

Isso porque, caso não pudesse atender a essas condições, o enquadramento do incentivo provavelmente recairia no conceito de subvenção para custeio e seria tributado na conformidade do que dispõe o artigo 392, I, do RIR/99, *verbis*:

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 n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

O problema é que, como corretamente atestado pela autoridade julgadora da instância *a quo*, cabe à União Federal, por meio de seus órgãos competentes, examinar os efeitos de lei estadual na determinação e exigência de tributos federais. O fato de a lei estadual enquadrar seu incentivo fiscal como subvenção para investimento não vincula os órgãos federais na subsunção dos fatos ao contexto normativo da legislação tributária federal.

Diante disso, com a força de norma complementar de lei (artigo 100, I, do CTN), há que se conceder a devida relevância ao conteúdo do Parecer Normativo CST nº 112/78, o qual procurou estabelecer diretrizes para a determinação dos conceitos de subvenção para custeio e subvenção para investimento. Destacam-se, assim, os seguintes trechos:

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentendo-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST Nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando a ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e DL nº 1.598/77] podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições. para a utilização dessa reserva.

(...)

3.6 - Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

(...)

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não-operacional;

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

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

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

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

(grifei)

Portanto, a conclusão do Parecer é no sentido de que as subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, sejam caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Além disso, o Parecer esclarece que exige-se perfeita sincronia da (i) intenção do subvencionador com a (ii) ação do subvencionado. Ademais, não basta o (i) “animus” de subvencionar, mas, também, (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção.

Nesse ponto, não se pode concordar com a recorrente quando alega que a caracterização das subvenções para investimento depende da satisfação de apenas dois requisitos: (a) a destinação de recursos, como transferência de capital, pelo subvencionador, com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (b) a manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social. Isso porque a mera transferência dos recursos para a empresa com a comprovação de que não foram distribuídos aos sócios não é suficiente para fazer cumprir o objetivo da norma. Há que se verificar a implementação da condição estatuída, qual seja, o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Neste sentido, a pertinente exigência da sincronia entre a intenção do subvencionador e ação do subvencionado.

Também por esse motivo, não procede a afirmação de que se o incentivo fiscal se destinasse unicamente ao capital de giro, tal situação não seria suficiente para afastar o benefício. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de

giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado.

Nem se pode concordar, ainda, com a alegação de que as transferências de capital não configuram renda ou receita. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial - segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - definido numa amplitude global (Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23). Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. É isso, precisamente, o que ela faz com as subvenções para investimento. Não se trata, pois, de dizer que elas não configuram renda, mas, sim, renda não tributável. Raciocínio semelhante pode ser empreendido quanto à ideia de receita tributável ou não tributável pelas leis do PIS e da COFINS.

Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência. Diria mesmo que opera como se fosse uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios (Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490).

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

A regra-matriz de incidência é o resultado do trabalho interpretativo de um conjunto de enunciados veiculados nos textos legais. Há diversas técnicas legislativas para conformar o campo de incidência. A isenção nada mais é do que uma dessas técnicas, por meio da qual, algum aspecto de uma predefinição genérica daquele campo é mutilado. Entretanto, se o legislador opta por essa técnica, o CTN exige uma interpretação literal dos seus enunciados para a produção da regra-matriz. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

Ora, como bem interpretado pelo Parecer acima transcrito, a verificação do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos exige não só a intenção

do subvencionador, mas, também, a ação do subvencionado no sentido de promover a efetiva e específica aplicação do recurso na consecução do objetivo traçado. Não se exige, todavia, que o objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.

Por isso, considero correta a necessidade de verificação da efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Foi, inclusive, com essa linha de raciocínio que acompanhei a divergência contida na declaração de voto do ilustre Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, situação na qual fomos vencidos, no julgamento do Acórdão nº 1102-000.868 proferido em maio de 2013. Na ocasião, o mencionado Conselheiro citou dois acórdãos da 1ª Turma da CSRF (9101-00.566 e 9101-001.094) como exemplos da constatação de que a jurisprudência da CSRF vem relaxando as exigências do Parecer Normativo nº 112/78. Contudo, de forma perspicaz, observou que o posicionamento da Câmara Superior não retira do beneficiário o ônus de comprovar a aplicação do recurso recebido. Confira-se, neste sentido, o seguinte trecho:

Já a jurisprudência mais recente da 1ª Turma da CSRF também vem relaxando as exigências do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, seja admitindo isenções do ICMS sem a aplicação obrigatória em ativos permanentes, seja permitindo que os valores recebidos não tenham que ser aplicados obrigatoriamente em investimentos futuros.

Além do Acórdão nº 9101-00.566 já citado pelo Conselheiro Relator, mas que, de acordo com seu entendimento, não tratou da obrigação da imediata aplicação dos recursos, destaco o Acórdão nº 9101-001.094, julgado na sessão de 29 de junho de 2011, tendo por relator o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que enfrenta diretamente a matéria. Transcrevo sua ementa:

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.

Após concluir que o incentivo sob análise não exigia a aplicação de todos os recursos na implantação do empreendimento, e de que seria natural existir essa diferença entre o momento de aplicação do recurso e o gozo do benefício, o relator concluiu:

Por outro lado, o montante dos valores obtidos com o benefício que exceder o total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, logicamente, não gozará de isenção de IR e deverá ser tido como subvenção para custeio, já que poderá ser aplicado livremente pelo

beneficiário. No caso em tela, se o valor aplicado na implantação e, posteriormente, na expansão do empreendimento é maior ou menor do que o valor oriundo do benefício que será recebido durante 20 anos, é uma outra questão que não foi posta para ser dirimida na presente demanda, mesmo porque deveria ter sido investigada pela autoridade lançadora, para eventualmente, desconsiderar parte dos valores oriundos do benefício não destinado à finalidade legal.

Assim, salvo melhor juízo, conclui-se que somente poderia se considerar isentos do Imposto de Renda os valores efetivamente utilizados na ampliação ou expansão do empreendimento, **mas que essa aplicação não estava em discussão naqueles autos.**

Como já explicado, entendo que a aplicação dos recursos está em discussão nestes autos desde o lançamento, não tendo o contribuinte comprovado o efetivo uso dos recursos nos investimentos subvencionados.

Assim, salvo melhor juízo, penso que o entendimento aqui exposto está de acordo com esse posicionamento da CSRF, que flexibiliza os ditames do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, mas não retira do beneficiário o ônus de comprovar sua aplicação.

Naquele caso, apesar dos esforços da fiscalização, a contribuinte não apresentou provas de que os incentivos fiscais foram aplicados em investimentos para a implantação ou expansão dos projetos subvencionados.

Nada obstante, no presente caso, a fiscalização agiu de forma diferente. Ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal.

Neste sentido, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 61 e 64), entendeu que há falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado meramente porque a lei estadual concede o prazo de vinte anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine os recursos do benefício à realização do investimento. Assim, amparada em decisões internas da Receita Federal (soluções de consulta), sem maiores verificações quanto ao caso concreto, concluiu que tal benefício não deve ser considerado uma subvenção para investimento, mas, sim, subvenção corrente para custeio ou operação (perdão/remissão de dívida), devendo ser computado na determinação do lucro real como outras receitas operacionais, sujeitas à apuração de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Porém, com a devida vênia, a fiscalização não se deu ao trabalho de saber como foram utilizados os recursos da segunda etapa, ou seja, os valores equivalentes aos descontos obtidos nas operações de oferta pública feitas por meio de leilões. Sobre isso, não há qualquer menção, nem nos termos de intimação, nem no Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração.

Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. É certo que com um prazo de vinte anos para a consecução do objetivo final do programa, a empresa dispõe de um bom tempo para iniciar os investimentos necessários. Neste sentido, seria razoável algum tipo de prestação de conta. Mas, se a legislação estadual não a criou, isso não significa que a empresa, para fins de usufruir o benefício instituído na lei federal, não possa fazê-lo. Não é necessário o casamento entre o

momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o “dinheiro não precisa ser carimbado”. Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação.

Perceba-se que esse entendimento está perfeitamente sintonizado com o conteúdo do voto proferido na 1ª Turma da CSRF pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, citado na declaração de voto acima reproduzida. A conclusão que se chega é que só não são tributados os valores efetivamente utilizados na ampliação ou expansão do empreendimento.

Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal. A DRJ, por sua vez, limitou-se a reproduzir os requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78 sem observar que a fiscalização não realizou seu trabalho nos devidos termos preconizados por esses requisitos.

Por tais motivos, considero improcedentes os lançamentos do IRPJ e da CSLL. E, por se basearem na mesma infração, afasto também as multas isoladas por estimativas.

Quanto aos lançamentos de PIS e COFINS (com a consequente infração de créditos descontados indevidamente em agosto/2010), a fiscalização entendeu que, por se tratarem de subvenções para custeio, os descontos obtidos na segunda etapa do Programa FOMENTAR caracterizariam-se como “outras receitas operacionais” e, como tais, deveriam ser tributadas. Reforçando a procedência da autuação, a instância *a quo* argumentou que o conceito de receita tributável por essas contribuições é o da totalidade dos recebimentos, não importando a que título foram contabilizados, sejam eles classificados como subvenções para investimento ou subvenções para custeio.

Sem embargo, uma vez afastada a premissa de que os descontos recebidos tratar-se-iam de subvenções para custeio, é de se notar que incide sobre o caso as disposições previstas para o Regime Tributário de Transição – RTT – instituído pela Lei nº 11.941/09, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449/2008.

Em primeiro lugar, porque, conforme pode ser atestado na DIPJ juntada aos autos (fls. 328), a contribuinte optou por este regime no ano-calendário de 2009 e, conforme dispõe o § 3º do artigo 15 dessa mesma lei, tal regime foi obrigatório no ano-calendário de 2010.

Depois, porque a norma veiculada pelo artigo 21, I, c/c o artigo 18, dessa mesma lei, é categórica ao afastar, no âmbito do RTT, as subvenções para investimento do escopo da tributação do PIS e da COFINS. Confira-se:

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 nº1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

(...)

Art. 21 (...)

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

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

(grifei)

Diante disso, considero também improcedentes os lançamentos de PIS e COFINS, bem como a consequente infração de créditos descontados indevidamente em agosto/2010.

Uma vez cancelada a integralidade das autuações, torna-se despicienda a apreciação das demais razões do recurso.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, Redator Designado

O ilustre conselheiro Relator proferiu extenso voto, em que analisou detalhadamente a legislação do Estado de Goiás que versa sobre o benefício fiscal do Programa Fomentar.

Ao final de seu alentado voto, concluiu que a citada legislação impunha a exigência de um conjunto de medidas concretas para a concessão do benefício, além de estabelecer como contrapartida uma série de obrigações a serem cumpridas pela empresa beneficiária, dentre as quais estão os investimentos para a desenvolvimento das unidades fabris.

Por esta razão, considerou que o aludido benefício fiscal recebido pela recorrente deveria ser caracterizado como subvenção para investimento. Com base neste entendimento, votou no sentido de dar provimento ao presente recurso voluntário.

Colhidos os votos dos demais integrantes deste colegiado, o ilustre Relator restou vencido pelo voto de qualidade. Fui então designado para redigir o voto vencedor, expondo as razões pelas quais o colegiado considerou que o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS não apresentava as características necessárias para que seja considerada subvencção para investimento.

No entender do colegiado, o valor do citado benefício deveria ser considerado como **subvenção para custeio** e, conseqüentemente, computado na determinação do lucro real, por lhe **faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento**, especialmente na aquisição dos ativos necessários a expansão do empreendimento econômico.

Características essenciais do Programa FOMENTAR

O Programa FOMENTAR, de que trata o presente processo, constitui um negócio jurídico firmado entre a contribuinte e o Estado de Goiás, sendo composto por duas etapas, distintas e autônomas:

- a) primeira etapa - consistiu no contrato de financiamento por meio do qual a contribuinte, em vez de pagar o tributo, condicionaria a aplicação dos recursos liberados na implantação ou expansão do empreendimento;

- b) segunda etapa (objeto do presente lançamento) – novo benefício, por meio do qual a interessada, para liquidar o empréstimo contraído na primeira etapa, poderia usufruir de um substancial desconto, cujo montante também

deveria ser aplicado para implantar ou expandir os ativos responsáveis pela produção da empresa.

Considero que agiu corretamente o colegiado julgador *a quo*, ao considerar que o contrato inicial se constitui em meio hábil para demonstrar a essência do intuito negocial existente entre a recorrente o Estado de Goiás. As segunda etapa do Fomentar, conforme bem apontado pela decisão recorrida, representou uma simples alteração na forma de adimplemento do empréstimo inicialmente obtido: inicialmente, o empréstimo deveria ser pago de maneira parcelada e submetido a encargos (juros e correção monetária); depois, o empréstimo poderia ser liquidado antecipadamente e com substancial desconto.

Toda a controvérsia se resume a saber se o valor deste desconto recebido pela recorrente deve ser considerado como subvenção para investimento ou como subvenção para custeio. Em outras palavras, a controvérsia resume-se a analisar se há subsunção do caso concreto ao art. 443 do RIR/99, conforme alegou a recorrente.

Requisitos para caracterização das subvenções para investimento

A análise dos requisitos para caracterização das subvenções para investimento passa, necessariamente, pela correta interpretação do art. 443 do RIR/99.

O referido artigo foi magistramente interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978 e pela Decisão Cosit nº 04/1999.

Vejamos o que dispõe sobre o tema o Parecer Normativo CST nº 112/1978, ao caracterizar a subvenção para investimento sob a ótica da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, *verbis*:

2.4 A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que faz o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrario do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

[...]

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações

*específicas. Já o Parecer Normativo CST no 143/73 ..., sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

*2.12- Observa-se que a **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO** apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.*

Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. "(grifos nossos)"

Como se vê, o Parecer Normativo CST nº 112/1978, com base em princípios fundamentais da Ciência Contábil, concluiu, com muito acerto que:

- a) As subvenções para investimento destinam-se à aplicação em bens ou direitos (ativo fixo), por parte da pessoa jurídica subvencionada. Por sua vez, as subvenções para custeio caracterizam-se pela não vinculação a aplicações específicas;
- b) Nas subvenções para investimento, há necessidade de **perfeita sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação efetiva do subvencionado, na aquisição de bens e direitos que irão compor o seu ativo fixo.**
- c) Não basta apenas o *animus* de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva, específica e adequada aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Visando complementar este entendimento, convém também analisar a inteligência da Decisão Cosit nº 04/1999, a qual elenca os requisitos que devem ser atendidos para comprovar que determinados recursos recebidos do poder público sejam, de fato, caracterizados como subvenção para investimento:

Como regra geral, as Subvenções para Investimento são tributáveis. No entanto, a legislação fiscal, art. 38 do D.L. n" 1.598/77, instituiu tratamento diferenciado as subvenções para investimento que revestirem-se dos seguintes requisitos:

→ recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;

→ *possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;*

→ *sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;*

→ *o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;*

→ *deve ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.*

Assentados os princípios básicos que permitem a correta caracterização das subvenções para investimento, podemos passar à derradeira etapa de nossa análise, que consiste em verificar, no caso concreto, se benefícios da segunda etapa do FOMENTAR devem ser classificados como subvenções para investimento ou como subvenções para custeio.

Verificação concreta do atendimento dos requisitos para caracterização dos benefício do FOMENTAR como subvenção para investimento

Com base nos elementos constantes dos autos, verifico que os benefícios fiscais auferidos pela recorrente em decorrência da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização condicionada, não atendem aos requisitos necessários para serem caracterizados como subvenções para investimento.

O Termo de Verificação Fiscal demonstra com clareza que, no caso concreto, a destinação para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico não era específica. Em outras palavras, a realidade dos autos demonstra que os recursos econômicos obtidos pela recorrente destinavam-se, inicialmente, a reforçar o capital de giro da empresa, e apenas posteriormente seriam utilizados para a formação do ativo imobilizado.

Desta forma, resulta claramente desatendido o requisito de sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, expressamente preconizada pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978 e pela Decisão Cosit nº 04/1999, devidamente analisadas no item antecedente do presente voto.

Em síntese: não basta que a lei estadual ou os correspondentes atos regulamentares demonstrem a intenção do Estado de subvencionar investimentos do contribuinte. Mera menção nos atos normativos estaduais de que o desconto do saldo devedor estaria vinculado ao investimento no setor industrial sob forma de expansão ou implantação de novo empreendimento, por si só, não caracteriza a subvenção para investimento. **É essencial a comprovação de sincronismo ente o recebimento e a aplicação dos recursos.**

Estaria a recorrente numa situação muito cômoda, ao entender que poderia dispor do prazo de vinte anos para prestar satisfações sobre a destinação dos recursos obtidos pela liquidação antecipada do financiamento.

É fato inegável que em nenhum momento restou demonstrado nos autos a efetiva aplicação dos recursos para atender às condições estabelecidas em lei. Vale reforçar: o

fato de dispor de vinte anos para aplicação dos ingressos não implica que terá que prestar contas apenas ao final do prazo, até mesmo porque se exige um sincronismo entre o recebimento e a aplicação dos recursos.

Ademais, não há qualquer razoabilidade em negócio jurídico firmado no sentido de que, não obstante a disponibilização dos recursos ser imediata, a prestação de contas seria efetuada apenas ao final de vinte anos, sem nenhum acompanhamento ou ponto de controle da execução das obrigações contraídas.

Ainda que os recursos estivessem representados na empresa por ativos diversos, como quer fazer crer o recorrente, poderiam os registros contábeis trazer as informações necessárias que tornariam possível identificar a aplicação dos ingressos no ativo imobilizado da empresa. Ocorre que o recorrente restringiu-se a meras alegações, sem trazer nenhum documento que comprovasse, concretamente, a aplicação em ativos fixos dos recursos obtidos por meio da liquidação antecipada do empréstimo contraído junto ao governo do Estado de Goiás.

Ressalte-se, por oportuno, que os precedentes administrativos invocados pela recorrente, ainda que respeitáveis, não possuem eficácia normativa, por ausência de lei que lhes atribua expressamente este efeito, como exige o art. 100, inciso II, parte final do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator Designado

Voto vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional.

Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência

delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional. Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%):
R\$ 956.613,45*

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72):
R\$ 631.537,55*

O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de CSLL:

*Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 –
R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64*

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

*Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67):
R\$ 78.159,19*

Dessarte, apresento o cálculo da absorção com os valores obtidos no auto de infração, fls. 02-53 conforme o posicionamento acima estampado.

Multa isolada IRPJ 2009 = R\$ 1.144.461,77

Multa isolada IRPJ 2010 = R\$ 496.982,74

Multa de ofício IRPJ 2009 = R\$ 1.698.023,42

Multa de ofício IRPJ 2010 = R\$ 401.114,53

Concomitância IRPJ 2009 = (50%/75%) x R\$ 1.698.023,42 = R\$ 1.132.015,61

Multa isolada exonerada IRPJ 2009 = R\$ 1.132.015,61

Multa isolada mantida IRPJ 2009 = R\$ 1.144.461,77 - R\$ 1.132.015,61 = R\$ 12.446,16

Concomitância IRPJ 2010 = (50%/75%) x R\$ 401.114,53 = R\$ 267.409,69

Multa isolada exonerada IRPJ 2009 = R\$ 267.409,69

Multa isolada mantida IRPJ 2009 = R\$ 401.114,53 - R\$ 267.409,69 = R\$ 133.704,84

Multa isolada CSLL 2009 = R\$ 412.006,24

Multa isolada CSLL 2010 = R\$ 179.629,66

Multa de ofício CSLL 2009 = R\$ 614.442,83

Multa de ofício CSLL 2010 = R\$ 160.381,70

Concomitância CSLL 2009 = (50%/75%) x R\$ 614.442,83 = R\$ 409.628,55

Multa isolada exonerada CSLL 2009 = R\$ 409.628,55

Multa isolada mantida CSLL 2009 = R\$ 412.006,24 - R\$ 409.628,55 = R\$ 2.377,69

Concomitância CSLL 2010 = (50%/75%) x R\$ 160.381,70 = R\$ 106.921,13

Multa isolada exonerada CSLL 2009 = R\$ 106.921,13

Multa isolada mantida CSLL 2009 = R\$ 179.629,66 - R\$ 106.921,13 = R\$ 72.708,53

Processo nº 13116.720723/2013-04
Acórdão n.º **1401-001.562**

S1-C4T1
Fl. 1.235

Por todo o exposto, voto para afastar parcialmente as multas isoladas nos valores acima determinados.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado