



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

Processo nº 13116.721294/2011-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.167 – 1ª Turma
Sessão de 5 de outubro de 2017
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GRAVIA ESQUALITY INDUSTRIA METALURGICA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

ETAPAS DE VERIFICAÇÃO A SEREM CUMPRIDAS PARA CARACTERIZAR A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Devem ser cumpridas duas etapas de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: primeiro, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e segundo, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação efetiva dos recursos em investimentos) foram atendidos.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DE EFEITOS.

Descontos obtidos de empréstimos contraídos no passado não tem o condão de retroagir efeitos no sentido de qualificar os valores como subvenções para investimento, vez que ausentes os requisitos necessários previstos em legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de impedimento do relator suscitada pelo patrono, em virtude do Art. 42, Anexo II do RICARF. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer as autuações fiscais de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, a fim de que seja apreciado o recurso de ofício, relativo à consideração dos tributos confessados em DCTF para abater o valor do IRPJ e CSLL lançados de ofício. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Flávio Franco Corrêa não votou quanto ao conhecimento, nem quanto à preliminar de impedimento, por se tratar de questões já votadas pelo conselheiro Leonardo de Andrade Couto na sessão anterior.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 3584/3600) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1102-001.318 (e-fls. 3550/3582), pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão

de 24/03/2015, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário da GRAVIA ESQUALITY INDUSTRIA METALURGICA LTDA ("Contribuinte").

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 1580/1647), relativa aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, discorre sobre contabilização imprópria de subvenções para investimento, relativas ao Programa FOMENTAR do Estado de Goiás, vez que não teriam sido cumpridas as condições previstas na legislação.

Na primeira instância (DRJ), a impugnação (e-fls. 1670/1742) foi julgada procedente em parte (e-fls. 3420/3466), para abater dos tributos lançados de ofício os valores confessados em DCTF. Foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) decidiu (e-fls. 3550/3582) dar provimento ao recurso voluntário (e-fls. 3474/3538) da Contribuinte. Quanto ao recurso de ofício, não foi apreciado, por restar prejudicado.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 3584/3600) que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 3603/3606). Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 3619/3633);

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

A Termo de Verificação Fiscal discorre que a Contribuinte fez adesão ao FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização. Numa primeira fase, o programa de incentivo do Governo do Estado de Goiás concedeu aos participantes um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando fomentar atividades industriais. Foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Por sua vez, sobreveio a segunda fase, com a Lei Estadual nº 13.436, de 30/12/1998, no qual os contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR foram objeto de oferta pública (leilão), possibilitando a liquidação antecipada com concessão de descontos de até 89% do saldo devedor, que deveriam ser aplicados na ampliação e/ou modernização do parque industrial da Contribuinte dentro do prazo máximo de vinte anos. Nesse contexto, a Contribuinte considerou que os recursos relativos ao montante da dívida perdoada seriam subvenção para investimentos, razão pela qual foram excluídos da apuração do lucro real.

Ao analisar as condições estabelecidas pela legislação estadual referentes ao benefício da liquidação antecipada, concluiu a autoridade autuante que se encontravam ausentes condições para que os recursos pudessem ser caracterizados como subvenção para investimentos, sendo, na realidade, subvenção para custeio. Foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada procedente em parte pela 2ª Turma da DRJ/Brasília, no Acórdão nº 03-48.753, na sessão de 15/01/2014, para abater dos tributos lançados de ofício os valores confessados em DCTF, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. EMISSÃO REGULAR. CONSULTA NO SÍTIO DA RECEITA FEDERAL. DESNECESSIDADE DE INTEGRAR OS AUTOS.

O MPF deve ser emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido e a ciência ao sujeito passivo dar-se-á por intermédio do sítio da Receita Federal na Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. Na fase contenciosa, a consulta ao mandado na rede universal continua disponível a qualquer momento, razão pela qual não há que se falar em nulidade processual caso o MPF não integre os autos do processo.

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

I –No programa FOMENTAR, o Estado de Goiás concedeu empréstimo ao setor privado condicionando o emprego dos recursos à aplicação em investimentos na modernização e ampliação do empreendimento industrial, em condições vantajosas considerando o cenário econômico da época de inflação elevada. Em razão da estabilização da moeda, a dívida foi renegociada, autorizando a sua quitação mediante pagamento antecipado com um abatimento de oitenta e oito por cento do valor original. Restou caracterizado um perdão, do qual se beneficiou a empresa devedora.

II - São formas de geração de receita, dentre outras, a venda de mercadorias e prestação de serviços da entidade, e a extinção

parcial ou total de uma exigibilidade, como o perdão de dívida ou da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor.

III - Valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de outras receitas operacionais.

IV – Não há que se falar em qualquer natureza de subvenção, já que a norma estadual que regulamenta o programa FOMENTAR não exige do ente público nenhum gerenciamento na aplicação dos recursos oriundos do perdão da dívida, deixando o controle a critério do beneficiário, sem garantir qualquer sincronia entre o ingresso das receitas e a implementação de ações visando modernizar e ampliar o parque industrial.

INDEDUTIBILIDADE DO PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.

APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL. LUCRO REAL.

Incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro real, do PIS e da Cofins lançadas de ofício.

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL.

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais).

DCTF. ESPONTANEIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Os débitos confessados em DCTF encaminhadas espontaneamente, antes do início do procedimento fiscal, devem ser considerados para compensar os valores de tributos apurados pela Fiscalização lançados de ofício.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizado com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 24/03/2015, por meio do Acórdão nº 1102-001.318, decidiu no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, e, por consequência, considerar prejudicada a apreciação do recurso de ofício, conforme ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

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, são 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. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. 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. 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.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, a lei estadual promotora do incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa anterior do programa de incentivos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. 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. 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.

PIS. COFINS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RTT.

Uma vez afastada a premissa de que os descontos recebidos tratar-se-iam de subvenções para custeio, é de se notar que a norma veiculada pelo artigo 21, I, c/c o artigo 18, da Lei nº 11.941/09, é categórica ao afastar, no âmbito do RTT, as subvenções para investimento do escopo da tributação do PIS e da COFINS.

A PGFN interpôs recurso especial. Discorre que, conforme o Termo de Verificação Fiscal, não houve o sincronismo mínimo entre a obtenção do benefício fiscal e a execução da expansão ou modernização do parque industrial, razão pela qual os recursos transferidos são subvenções para custeio. Entende que faltaram os requisitos necessários para caracterizar os recursos como subvenção para investimento: (1) intenção do subvencionador e (2) efetiva e específica aplicação nos investimentos, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978. Requer pela reforma do acórdão recorrido e restabelecimento da decisão da primeira instância.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 3603/3606 deu seguimento ao recurso da PGFN.

A Contribuinte apresentou contrarrazões. Discorre que os acórdãos paradigmas tratam de situações diferentes da analisada nos presentes autos. Em relação ao paradigma nº 9101-01.239, refere-se a incentivos concedidos pelo Estado do Pernambuco sob a égide de lei estadual específica, enquanto que a decisão recorrida trata do FOMENTAR do Estado de Goiás. Ademais, a discussão se deve existir na lei concessiva elementos que permitam garantir que os recursos subvencionados foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do investimento é irrelevante, vez que a lei do FOMENTAR apresenta elementos que garantem a aplicação dos recursos nos termos da legislação. Em relação ao paradigma nº 108-05.767, apesar de tratar do FOMENTAR, dispõe sobre outra situação, sobre a apropriação como despesas da correção monetária não paga e sua utilização como subvenções para investimento. Ainda, não houve o necessário cotejo analítico entre paradigma e decisão recorrida, o que não é suficiente para demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária. Enfim, no que se refere à necessidade de se haver vínculo à destinação do recurso entregue para a pessoa jurídica privada, o acórdão recorrido não se mostrou contra tal requisito, mas asseverou que caberia à Fiscalização verificar a não aplicação dos recursos e respeitar o prazo, de 20 anos, o que não teria sido feito. E, na realidade, a Contribuinte demonstrou e comprovou a aplicação dos recursos nos presentes autos. Requer que o recurso da PGFN não seja conhecido e seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

A princípio, cumpre apreciar a preliminar aduzida pela Contribuinte, na petição de e-fls. 1544/1548.

Contesta-se a **competência** do relator, que estaria **impedido** de participar do presente julgamento (art. 42, § 3º, Anexo II do RICARF) por ter sido o relator da decisão de **primeira instância** (DRJ/Brasília), ocasião em que foi apreciada a impugnação e proferido o Acórdão nº 03-48.753, na sessão de 15/01/2014.

De fato, fui o relator da decisão de **primeira instância**.

Há que se observar o que predica a legislação processual do contencioso administrativo tributário sobre o assunto.

O art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), determina:

O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por sua vez, o Regimento Interno do CARF (RICARF) estabelece as hipóteses de impedimento no Anexo II:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.

§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.

§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) (Grifei)

Com a devida vênia, o § 3º do art. 42 estabelece como impedimento a atuação como relator em **recurso de ofício, recurso voluntário ou recurso especial**. O

recurso de ofício e o recurso voluntário são peças processuais atinentes à **segunda instância** (turma ordinária do CARF), e o recurso especial de competência da **Câmara Superior de Recursos Fiscais**.

No presente momento processual, em sede de **recurso especial**, a decisão recorrida é a decisão de **segunda instância**, no qual não fui relator e tampouco participei do julgamento.

E, como já esclarecido, fui relator da decisão de **primeira instância**, que apreciou **impugnação**.

Considerando que o impedimento comporta ordem de cognição **objetiva**, entendo que minha participação como relator de decisão de **primeira instância** **não** me confere a condição de **impedido** da participar do presente julgamento.

De qualquer forma, o RICARF dispõe sobre o procedimento a ser adotado no caso da arguição em debate, no Anexo II:

Art. 44. O impedimento ou a suspeição será declarado por conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, cabendo ao arguido, neste caso, pronunciar-se por escrito sobre a alegação, o qual, se não for por ele reconhecido, será submetido à deliberação do colegiado.

Pois bem, a arguição de impedimento foi apreciada pelo Colegiado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na presente sessão.

Decidiu-se, por unanimidade, **indeferir** a arguição suscitada.

Superada a preliminar, passo ao voto.

I - Admissibilidade.

Protesta a Contribuinte pelo não conhecimento do recurso da PGFN, por entender que os acórdãos paradigmas tratam de suporte fático distinto dos presentes autos, e porque seria irrelevante a discussão se deve existir na lei concessiva elementos que permitam garantir que os recursos subvencionados foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do investimento, vez que a lei do FOMENTAR apresentaria elementos que garantem a aplicação dos recursos nos termos da legislação

Passo ao exame dos paradigmas.

Transcrevo os fundamentos do acórdão recorrido (nº 1102-001.318), que adota as razões de decidir de outro acórdão proferido pela mesma turma ordinária, de nº 1102-001.203:

Tendo em vista que não restam dúvidas quanto à intenção do subvencionador, resta necessário, portanto, verificar se foram devidamente implementadas as demais condições para que benefícios conferidos pelo FOMENTAR sejam considerados Subvenção para Investimentos, quais sejam a efetiva e específica aplicação da subvenção, e se o beneficiário foi a pessoa jurídica titular do empreendimento.

Além disso, a autuação, no caso em tela, fundamentou-se no fato de o fiscal ter considerado o programa FOMENTAR uma subvenção para CUSTEIO – e não para investimento. Aquela, conforme já demonstrado, não é a natureza do referido incentivo. Seria necessário, pois, a comprovação de que os benefícios foram aplicados em finalidade distinta da prevista na lei que o instituiu para que tais subvenções pudessem ser consideradas ‘de custeio’.

Por outro lado, além de ser ônus da fiscalização ter verificado a não aplicabilidade dos recursos na destinação prevista no programa FOMENTAR, é importante que seja observado o prazo para aplicação dos recursos (qual seja, de vinte anos). Até a data limite de aplicação dessas verbas, não há como imputar qualquer tipo de responsabilidade sobre o contribuinte, uma vez que até o presente momento estão devidamente cumpridos os requisitos legais.

(...)

Segue um trecho do Acórdão 1102001.203, que aborda exatamente essa questão da prestação de contas dentro do prazo da subvenção:

Acórdão 1102-001.203

(Trecho da Ementa)

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

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, são 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. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. 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. 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.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, inexiste dúvida quanto à intenção das leis estadual e federal promotoras dos incentivos sob análise no sentido da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. 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. 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. (Grifos originais)

A convergência dos fundamentos da decisão recorrida é clara e evidente, quando se constata que adotou a mesma ementa do Acórdão nº 1102-001.203.

Passando para a apreciação do paradigma nº 9101-01.239, há que se registrar que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em outra oportunidade, já efetuou exame de admissibilidade, confrontando-o precisamente com o Acórdão nº 1102-001.203.

Na ocasião, por unanimidade de votos, o recurso foi conhecido. Segue o resultado do Acórdão nº 9101-002.346, julgado na sessão de 14 de junho de 2016:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado), Nathália Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado), André Mendes

de Moura, Nathália Correia Pompeu, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente). (Grifei)

Analisando os presentes autos, entendo não haver qualquer diferença em relação ao julgamento da sessão de 14 de junho de 2016.

O acórdão recorrido discorre no sentido de que não basta a intenção do legislador para caracterizar o recurso como subvenção para investimento, há que se exigir o controle para se verificar a efetiva aplicação dos valores subvencionados. Contudo, afastou a autuação porque entendeu que a autoridade autuante não avançou na investigação no sentido de demonstrar que a empresa autuada não estaria empregando os recursos em investimentos, por ser *ônus da fiscalização*.

Por outro lado, o acórdão paradigma nº 9101-01.239 apresenta as **mesmas** premissas, quanto ao fato de a intenção do subvencionador por si só não ser suficiente e pela necessidade de a legislação dispor sobre mecanismos de controle, **mas apresenta conclusão diferente do acórdão recorrido**:

Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de “investimento”, além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento, que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme os critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo. Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados para fruição do benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.

In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco não obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como se verifica pelo teor do ato concessivo, o auxílio obtido por meio de crédito presumido do ICMS evidencia uma redução do desembolso financeiro, podendo ser utilizado pela empresa na forma que lhe for mais conveniente. Neste mesmo sentido, observa-se pela análise dos atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa.

Portanto, ambos, acórdão paradigma e recorrido, concordam que a (1) intenção do subvencionador por si só não é suficiente e (2) pela necessidade de a legislação dispor sobre mecanismos de controle. No caso do acórdão paradigma, a análise já se mostra conclusiva, por entender que, em tese, se a norma não cumpre os requisitos, não se faz necessária nenhuma ação complementar da Fiscalização. Por sua vez, o acórdão recorrido, não obstante a norma, em tese, não atender às condições necessárias para caracterizar o recurso como subvenção para investimento, **exige da autoridade autuante** uma fundamentação

complementar, de **natureza probatória**, no sentido de verificar se a pessoa jurídica estaria fazendo o devido controle dos recursos obtidos, e ainda que fosse obedecido prazo de vinte anos para implementação do investimento.

Resta evidente, portanto, a divergência na interpretação da legislação tributária, em face dos requisitos necessários para se demonstrar se os recursos podem ser classificados como subvenção para investimento.

E, tendo o primeiro paradigma atendido ao art. 67, Anexo II do RICARF, torna-se prescindível apreciar o segundo paradigma (nº 108-05.767).

Nesse sentido, voto no sentido de **conhecer** do Recurso Especial da PGFN.

II - Mérito. Subvenção para Investimento X Subvenção para Custeio.

Espécie do gênero benefícios fiscais, as subvenções podem ser classificadas em (1) correntes para custeio ou operação ou (2) para investimentos.

A primeira mereceu tratamento na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que **não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas**.

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do RIR/99:

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);*

Ocorre que, posteriormente, passou a ser adotar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Nesse caso, passaram a receber ser entendidas como transferências de capital, como se pode observar no art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15/12/1976:

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 (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007);

d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)¹(grifei).

Fato é que a legislação tributária acompanhou o entendimento, como se pode observar pela redação do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977:

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: (Vide)

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 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) (Vigência)

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)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (grifei)

¹ Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

Restou nítida a diferenciação imposta às subvenções de custeio e investimento. A primeira, entendida como transferência de **renda**, integra a base de cálculo para apuração do tributo, enquanto que a segunda, transferência de **capital**, não seria contabilizada como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, não submetida à tributação.

Contudo, há que se registrar que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve obedecer determinadas condições.

A Receita Federal manifestou-se sobre a questão no PN CST nº 112, de 1978:

*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 à 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. (grifei)*

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem sua despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

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

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101-002.335), apenas para acrescentar uma observação em relação ao item (1).

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.

Já em relação ao item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção ².

Por sua vez, quanto aos demais itens (3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas ³.

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

² Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior:

"Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não auferir receitas e, conseqüentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal.

Natural, então, 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 ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. (...)"

³ Vide nota anterior.

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

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

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas**. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa**, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

A preocupação em não banalizar a subvenção para investimentos encontra consonância com o recente **veto** (Mensagem nº 276, de 7 de agosto de 2017) imposto à seguinte proposta de redação para os arts. 9º e 10º da Lei nº 12.973, de 2014:

“Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

‘Art. 30.

.....

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.’ (NR)

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual

publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.”

Não poderiam ser mais esclarecedoras as **razões do veto**:

*“Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 (‘Novo Regime Fiscal’), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, **no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico**, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada ‘guerra fiscal’ entre os Estados, ao invés de mitigá-la.”* (Grifei)

Assim, devem ser cumpridas **duas etapas** de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: **primeiro**, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e **segundo**, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação **efetiva** dos recursos em investimentos) foram atendidos.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

Início o exame pela **primeira verificação**: se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos considerados como subvenção para investimentos.

Tratam os autos da liquidação antecipada dos recursos obtidos por meio de empréstimo concedido pelo Governo do Estado de Goiás decorrentes do programa FOMENTAR, Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984 e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Observa-se que, em negócio jurídico primitivo, a Contribuinte fez adesão ao programa de incentivo, que conforme termos pactuados pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, regulamentada pelo Decreto do Governo do Estado de Goiás nº 3.822 de 10/07/1992, tinha como objetivos o estímulo à industrialização e apoio ao desenvolvimento de empreendimentos industriais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico, por meio de várias modalidades de ingressos de recursos, dentre as quais a concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, em condições financeiras vantajosas, mediante cumprimento de condições, dentre as quais, de que os recursos fossem aplicados à modernização ou ampliação do empreendimento econômico. Para fins didáticos, passa a ser denominado de **fase inicial**.

Por sua vez, a **fase final** trata da Lei Estadual nº 13.436/1998, dispôs sobre a renegociação a dívida, concedendo um desconto substancial (até 89% do valor devido) para a sua quitação. Além disso, precisamente no que concerne aos recursos decorrentes do valor perdoado, predicou expressamente o diploma legal que seriam subvenções para investimento e que caberia sua aplicação na modernização ou ampliação do parque industrial.

No caso em análise, a Contribuinte fez adesão ao programa, em sua fase inicial, e na fase final, aproveitou-se da opção prevista pela Lei Estadual nº 13.436/1998 para liquidar, de maneira antecipada, uma série de empréstimos contraídos pela adesão ao programa FOMENTAR, no decorrer dos anos-calendário de 2007 a 2009, conforme quadro elaborado pela Fiscalização:

Leilão	Mês/Ano	Debito Originário (R\$)	Valor quitação (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
17º	06/2007	1.190.329,37	130.936,23	1.059.393,14
18º	12/2007	1.353.542,34	148.889,66	1.204.652,68
Desconto Anual				2.264.045,82
19º	06/2008	1.209.811,31	133.079,24	1.076.732,07
20º	12/2008	1.893.661,87	208.302,81	1.685.359,06
Desconto Anual				2.762.091,13
21º	07/2009	1.650.611,59	263.437,61	1.387.173,98
22º	12/2009	1.770.295,80	194.732,54	1.575.563,26
Desconto Anual				2.962.737,24
TOTAL				7.988.874,19

E, valendo-se de disposição prevista no § 2º, art. 1º da Lei nº 13.436, de 1998, incluída pelo art. 1º da Lei nº 15.046, de **29/12/2004** (que recebeu nova redação pelo art. 1º da Lei nº 15.124, de 25/02/2005), a Contribuinte considerou os recursos no montante de **R\$7.988.874,19** como subvenção para investimento.

Para devida análise da legislação estadual que trata da **segunda fase** do FOMENTAR, qual seja, a Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, transcrevo dispositivos mais relevantes:

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:

NOTA: Por força do art. 1º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3º deste artigo.

(...)

IV - a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

(...)

§ 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.

NOTAS:

1. Por força do art. 3º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.

2 Por força do art. 4º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste parágrafo, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.

§ 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. (CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO § 2º DO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 15.124, DE 25.02.05 - VIGÊNCIA: 12.02.05) (Grifei)

Vale repisar que os recursos são, na realidade, um desconto concedido pela antecipação da dívida junto ao Estado (89% do valor da dívida).

A título de exemplo, na primeira fase do FOMENTAR, entraram recursos de 100 unidades monetárias por meio de empréstimo contraído pelo Estado, que **deveriam ter sido empregados na implementação ou ampliação de investimento produtivo**. Na **segunda fase**, o Estado permite a liquidação da dívida de 100 unidades, e a partir de dezembro de 2004 (art. 1º da Lei nº 15.046, de 29/12/2004, que recebeu nova redação pelo art. 1º da Lei nº 15.124, de 25/02/2005), permite que o desconto de 89 unidades monetárias seja considerado

subvenção para investimento, mediante aplicação dos recursos **na implementação ou ampliação de investimento produtivo**.

A qualificação dos recursos como "subvenção para investimento" deu-se de maneira expressa pelo Estado em dezembro de 2004. Contudo, na medida em que se considerou que 89% do saldo devedor (incluindo juros, correções e demais atualizações monetárias incidentes desde as décadas de oitenta e noventa do século passado, quando a Contribuinte contraiu o empréstimo) seria objeto de subvenção, na realidade o subvencionador tentou conferir aos recursos oriundos da **primeira fase** a natureza de subvenções para investimento.

A tentativa de **retroagir** os efeitos do empréstimo para que pudessem ser considerados como subvenção para investimento fica ainda mais nítida quando se observa a nota do § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998. Sim, porque o dispositivo dispõe que os recursos deveriam ser aplicados *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*. Ocorre que tal condição foi relativizada pelo art. 3º da Lei nº 15.518, de 05/01/06 (com vigência a partir de 10.01.06), ao pregar que do montante a ser aplicado, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR**.

Ou seja, valores de investimentos a serem realizados na segunda fase poderão ser "diminuídos" pelos valores que já foram aplicados na primeira fase.

Veja que não há ingresso de recursos que guardam correlação com a produção derivada da implementação ou expansão do investimento, mas sim **uma nova qualificação de valores que já haviam sido concedidos por meio de um empréstimo**.

E mais, numa acepção generosa, o art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, dispôs que **se a pessoa jurídica** (1) promovesse a incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) cumprisse as obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR, **ficaria desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás**. Não se fala em **nenhuma espécie de controle** do Estado para verificar a efetiva aplicação dos recursos na fase final do programa.

Os aspectos foram levantados com clareza pela autoridade autuante:

23. Diante do exposto, concluímos que o desconto (perdão de dívida) obtido pelo sujeito passivo, com a liquidação antecipada do financiamento oferecido pelo FOMENTAR, não pode ser considerado subvenção para investimento, porque, no caso concreto:

23.1. Não ocorre o sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da "expansão e/ou modernização" do parque industrial incentivado. Pelo contrário, dá-se um prazo de 20 (vinte) anos, para que essa "expansão e/ou modernização" ocorra, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada;

23.2. *A redução indireta do ICMS (via perdão da dívida) pode ser justificada apenas pela “modernização” do parque industrial incentivado. Entretanto, sabemos que a subvenção para investimento com finalidade de conceder estímulo apenas à modernização de empreendimentos econômicos carece de previsão legal. Deve ocorrer, pelo menos, a expansão do empreendimento;*

Observe-se, aqui, que, em qualquer dicionário, a palavra “modernizar” não guarda qualquer relação com as palavras “implantar” e “expandir”. Modernização pode ocorrer sem haver implantação ou expansão. Muitas vezes, a modernização vem somente para beneficiar o empreendimento em si, sem significar adição de qualquer vantagem para a economia local.

23.3. ***É permitido que um projeto antigo, que já foi beneficiado com o financiamento do FOMENTAR, seja reutilizado para a obtenção de mais um benefício (agora, o “desconto” pela liquidação do próprio financiamento). Entretanto, quando se dá a subvenção para investimento, é para acrescentar algo à economia local, e isso não se consegue com projetos já implementados por conta de outros benefícios concedidos e usufruídos anteriormente. Na interpretação literal, se o objetivo é implantar ou expandir, não estamos falando de passado. É necessário que a economia local evolua com a ajuda da subvenção concedida. De outra forma, não haveria necessidade de o Estado abrir mão de receber parte tão significativa do ICMS;***

*Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, em condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. **A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.***

23.4. *Os leilões têm ocorrido com periodicidade constante, sendo, portanto, bastante previsíveis. Assim, as empresas já sabem, com antecedência, que não precisarão pagar boa parte do financiamento, e que não precisarão vincular a receita obtida (perdão da dívida) a gastos efetivos com a expansão de seus empreendimentos;*

23.5. ***De nada adianta a lei estadual dizer que um benefício é uma subvenção para investimento, sem garantir que existam todos os requisitos para isso. (Grifei)***

Verifica-se, com clareza, que a qualificação conferida pelo ente subvencionante de que os recursos seriam subvenção para investimentos não encontra amparo na legislação tributária federal.

Assim, tendo sido descumprido o exame da **primeira verificação**, conclui-se que as subvenções em debate não são para investimentos.

Enfim, com a devida vênia, não se mostra adequada a premissa exigida pela decisão recorrida, de que, como o Estado concede um "prazo" de **vinte anos** para aplicação dos recursos, não **poderia** a União se manifestar durante o período. Ora, admitir tal entendimento ampararia a tese de que o Estado teria a prerrogativa de, **unilateralmente**, estabelecer uma hipótese de redução na base de cálculo de tributo de **competência federal, em completa afronta ao pacto federativo**. E mais, pelo entendimento esposado, poderia o Estado determinar (!) que a União não poderia, no caso concreto, fiscalizar a hipótese de incidência dos tributos federais pelo prazo de quinze anos. Isso porque, como o Fisco Federal encontra-se submetido a prazo decadencial para o lançamento de ofício de cinco anos, a União estaria **impedida** de verificar os lançamentos contábeis efetuados a título de subvenção para investimento no decorrer dos primeiros quinze anos. **Não há como se acolher tal interpretação**.

Resolvido o mérito, há questões de ordem processual a serem apreciadas.

Primeiro, sobre a alegação da Contribuinte de que a autoridade fiscal teria incorrido em equívoco em relação ao ano-calendário de 2007. Isso porque a autoridade autuante, ao adicionar as receitas obtidas com os leilões de quitação antecipada, no montante de R\$2.264.045,82, com a receita de vendas obtidas e informadas na DIPJ, de R\$46.636.325,17, encontrou uma receita superior de R\$48.000.000,00, e por isso alterou o regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998⁴. Protesta a Contribuinte que não caberia a alteração do regime de tributação.

Ocorre que se trata de matéria que **não foi devolvida** para apreciação do presente Colegiado.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem competência apenas para apreciar matérias no qual o recorrente demonstra a existência de **acórdão paradigma** que tenha interpretado a legislação tributária de maneira divergente da decisão recorrida, nos termos do art. 67, Anexo II do RICARF. Ou seja, no caso em tela, deveria a Contribuinte ter apresentado decisão paradigma no qual o Fisco, apurando nova base de cálculo e encontrando receita superior a R\$48.000.000,00, tivesse mantido a opção da empresa pelo lucro presumido.

Segundo, a decisão de primeira instância (DRJ) deu provimento parcial à impugnação, para manter as autuações fiscais de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e afastar os tributos confessados espontaneamente em DCTF, o que ensejou remessa necessária.

Ocorre que, como a decisão de segunda instância deu provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, tornou-se prescindível a apreciação do recurso de ofício.

⁴ Vide Lei nº 9.718, de 1998, art. 14:

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Portanto, restabelecida as autuações fiscais de IRPJ e CSLL no presente julgamento, os presentes autos devem retornar para a turma *a quo*, para que se aprecie o recurso de ofício.

Terceiro, cabe apreciar a matéria efetivamente devolvida pela PGFN no recurso especial. Da leitura da peça, conclui-se que, não obstante o pedido ter sido no sentido de "restabelecer" o julgamento da primeira instância, não há nenhuma fundamentação em relação ao PIS e Cofins.

Transcrevo excerto do recurso no qual se refere expressamente ao IRPJ e CSLL (e-fl. 3597):

*Essa distinção revela-se relevante porque o tratamento tributário dado a esses dois tipos de auxílio financeiro concedido pelo Estado é bastante diferente. Enquanto as subvenções para custeio integram o lucro operacional, sujeitando-se à tributação, as subvenções para investimento podem ser excluídas da base de cálculo do **IRPJ e da CSLL**. (...) (Grifei)*

Reforço que **não há qualquer acórdão paradigma no recurso especial da PGFN que trate da matéria relativa ao PIS e da Cofins**, tratada em tópico específico na decisão de primeira instância, e que, no caso em debate, não é meramente uma decorrência das autuações do IRPJ e CSLL.

Assim sendo, decisão recorrida que afastou os lançamentos de PIS e Cofins é **matéria preclusa** na seara administrativa tributária federal.

Enfim, considerando que o **pedido** da recorrente foi no sentido de se restabelecer a decisão de primeira instância (ou seja, restabelecer os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), e que o presente voto restabeleceu apenas os lançamentos de IRPJ e CSLL, o recurso deve ser provido **parcialmente**.

III - Conclusão.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer do recurso especial da PGFN**, e no mérito, **dar-lhe provimento parcial** para restabelecer as autuações fiscais de IRPJ e CSLL, e **determinar** o retorno dos autos para a turma *a quo* apreciar o recurso de ofício, relativo a consideração dos tributos confessados em DCTF para abater o valor do IRPJ e CSLL lançados de ofício.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Na reunião de outubro de 2017, a Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “PFN” ou recorrente), em face do acórdão n. 1102-001.318 (doravante “acórdão a quo” ou “acórdão recorrido”) proferido pelo 2º Turma, 1ª Câmara, desta 1ª Seção de Julgamento (doravante “Turma *a quo*”), em que é interessada **Gravia Esquality Industria Metalurgica LTDA** (doravante “contribuinte” ou “recorrida”).

Nesta declaração de voto, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo NÃO PROVIMENTO do recurso especial.

O núcleo da discussão instaurada no presente processo administrativo reside em classificar benefícios de ICMS, usufruídos pelo contribuinte em razão do programa FOMENTAR do Estado de Goiás, como “subvenção para investimento” ou para “custeio”.

Dispõe o art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64, reproduzido pelo art. 392 do Decreto n. 3.000/99 (“RIR/99”):

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;

Por sua vez, o art. 182, § 1º, alínea “d”, da Lei nº 6.404/76:

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:

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento

Ademais, estabelece o art. 38, § 2º, 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:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Nesse seguir, delimitada a diferenciação entre “subvenção para custeio” e para “investimento”, esta segunda categoria não estará sujeita à tributação, desde que sejam “registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social” ou “feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas”.

Analiticamente, é possível elencar os seguintes requisitos para a fruição da regra de não incidência tributária sobre subvenção por investimentos adotada pelo legislador:

- benefício concedido por ente estatal vocacionado ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, com o estabelecimento das contrapartidas que devem ser cumpridas pelo particular para a persecução de tais fins;
- cumprimento, pelo particular beneficiado, das contrapartidas requeridas pela lei concessiva do benefício fiscal;
- cumprimento, pelo particular beneficiado, dos requisitos estabelecidos pelo art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Como se pode verificar, enquanto o primeiro dos requisitos diz respeito ao ente público concedente do benefício fiscal, os dois últimos dizem respeito ao particular.

O i. Conselheiro Relator, por sua vez, assim sintetizou a verificação quanto ao cumprimento dos requisitos para a exclusão das receitas decorrentes de subvenção para investimento, com a ressalva de tratar-se de texto preliminar, apresentado na oportunidade do julgamento pelo Colegiado, *in verbis*:

“Assim, devem ser cumpridas **duas etapas** de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: **primeiro**, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e **segundo**, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas “a” e “b” do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação **efetiva** dos recursos em investimentos) foram atendidos.”

Dirijo apenas parcialmente do bem fundamentado voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, mas em relação a pontos fundamentais para a conclusão deste julgamento.

Especialmente quanto ao caso sob análise, é relevante destacar minha divergência, em relação ao voto que restou vencedor no julgamento do presente, quanto **(1)** à

fiscalização do cumprimento das contrapartidas requeridas pela lei concessiva do benefício fiscal e (2) à legitimidade de autuação fiscal enquanto não esgotado o prazo estabelecido pela lei concessiva do benefício fiscal para o consecução, por parte do particular, das contrapartidas direcionadas ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

1. A ônus da fiscalização do cumprimento das contrapartidas requeridas pela lei concessiva do benefício fiscal

O voto vencedor considerou que a legislação estadual não teria estabelecido mecanismos satisfatórios de controle e fiscalização do cumprimento das contrapartidas requeridas pela lei concessiva do benefício fiscal, o que inviabilizaria a qualificação das receitas como “subvenção para investimento”.

No entanto, a União não pode ter a sua capacidade tributária ativa delimitada ou mesmo restringida pelo trabalho fiscalizatório de qualquer outro ente federado. Cabe à administração fiscal federal fiscalizar e aferir o cumprimento das contrapartidas em questão, aplicando as consequências pertinentes à sua esfera de atuação.

Suponha-se, por exemplo, que um determinado particular tenha sido beneficiado com a redução de ICMS em razão de um programa voltado ao desenvolvimento econômico da região do Estado em questão e, embora não tenha cumprido quaisquer das contrapartidas exigidas pela lei, tal fato tenha passado despercebido pela fiscalização daquele estadual, a ponto de ser emitido um certificado de cumprimento das exigências para a manutenção do programa e da concessão da “subvenção para investimento”. Nesse caso hipotético, a União estaria impedida de fiscalizar e aferir o (des)cumprimento das contrapartidas em questão?

A administração fiscal federal não está vinculada à metodologia de fiscalização ou às conclusões construídas pelas variadas administrações estaduais. Se, para fins de manutenção do programa de benefício fiscal atinente ao ICMS o Estado-membro concedente compreende cumpridas as contrapartidas requeridas, nada impede de a administração federal, utilizando-se de meios de próprios de investigação, chegue à conclusão de que, no que interessa aos tributos federais, as receitas em questão devem ser compreendidas como subvenção para custeio.

No caso concreto, o agente fiscal que conduziu o lançamento tributário não se desincumbiu do ônus que lhe cabia, quanto à demonstração do descumprimento das contrapartidas vocacionadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômico. Contudo, não se pode adotar entendimento apriorístico, de que tal aferição seria prescindível, por não ter sido exercido poder de vigilância do Estado de Goiás.

Portanto, como não há nos autos qualquer demonstração de que as contrapartidas em questão foram descumpridas, tal argumento não pode servir de fundamento para a qualificação das receitas em tela como “subvenção para custeio”.

2. A legitimidade de autuação fiscal enquanto não esgotado o prazo estabelecido pela lei concessiva do benefício fiscal para o consecução, por parte do particular, das

contrapartidas direcionadas ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em meio aos debates empreendidos, o Colegiado parece ter compreendido não ser necessária sincronia entre a redução do ICMS a pagar e a contrapartida pelo contribuinte. No entanto, a maioria dos Conselheiros parece ter compreendido que haveria risco de ofensa à competência ou mesmo à capacidade tributária da União no caso concreto, inclusive pela possibilidade de eventual decadência. Peço licença para transcrever trecho do voto vencedor, com a ressalva de tratar-se da versão preliminar, apresentada na oportunidade do julgamento pelo Colegiado, *in verbis*:

“Enfim, chama atenção o fato de que os recursos tornam-se imediatamente disponíveis para o subvencionado, moldando uma situação completamente atípica. Basta observar: o subvencionado recebe os valores **antecipadamente**, e tem um prazo de **vinte anos** para a execução do projeto. Trata-se de cenário completamente desvirtuado, ao se comparar com operações regulares de subvenção, no qual, **primeiro** o subvencionado aplica os valores para viabilizar o empreendimento, **para, só depois**, passar a gozar dos recursos transferidos pelo subvencionador.”

A preocupação quanto à preservação dos legítimos interesses da União dispensa justificativas. No entanto, compreendo que o referido desvirtuamento não se verifica no caso concreto, bem como não há que se falar em fruição do prazo de decadência que coloque em risco algum legítimo interesse tributário da União.

O Estado de Goiás, presumidamente fazendo jus à sua autonomia federativa, elaborou programa de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos de longo prazo, em que o particular deverá implementar as contrapartidas requeridas em até 20 anos.

No decorrer desses 20 anos, a administração federal deverá fiscalizar se o particular descumpra as exigências para que as receitas decorrentes do referido programa sejam classificadas como “subvenção para investimento” e assim possam ser excluídas do lucro real. Deverá a fiscalização, por exemplo, verificar se as receitas em questão foram escrituradas em conta de reserva de capital. Se as referidas receitas forem levadas a resultado e distribuídas como lucros aos seus acionistas, nesse momento a União passará a gozar do poder-dever de exigir a tributação, pois nesse momento tais receitas passam a ser qualificadas como “subvenção de custeio”.

No entanto, no decorrer do período de 20 anos previsto pela legislação estadual para que o particular cumpra com as contrapartidas que lhe são exigidas, é vedado à União desqualificar a subvenção para investimento sob o argumento de que a totalidade das contrapartidas ainda não foi cumprida.

O interesse da administração fiscal surgirá, então, assim que descumprido algum dos requisitos necessários para a caracterização da “subvenção para investimento”. Somente é possível falar em transcurso de prazo decadencial diante da inércia do ente tributante e, antes de descumprido algum desses requisitos, ainda não havia oportunidade para qualquer lançamento tributário por parte da União.

Se ao final dos 20 anos de fruição do programa FOMENTAR constatar-se que não foram cumpridas as contrapartidas direcionadas ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, a partir desse momento é que começara a fluir o prazo de decadência para que a União realize o lançamento tributário.

Como se pode verificar, então, não há ingerência indevida dos Estados na competência ou capacidade tributária da União. Pelo contrário. A jurisprudência deste Tribunal tem caminhado justamente no sentido de que a não incidência de IRPJ e CSLL sobre as “subvenções para investimento” é dependente da lei estadual que as concede, pois desta tem-se exigido o cumprimento de requisitos que, quando ausentes, podem ensejar a incidência dos referidos tributos. Deve-se considerar típico, então, que a caracterização dessas receitas como “subvenção para investimento” seja influenciada pela legislação estadual, inclusive no que concerne aos prazos de duração dos programas de fomento.

Contudo, não pode a União agir com ingerência sobre os programas de subvenção estabelecidos pelos Estados, ditando, por exemplo, qual prazo de duração é ou não razoável em seu planejamento de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos regionais. Permissa vênua, a administração fiscal federal não pode ingerir no plano estratégico de desenvolvimento de um Estado, ditando, por meio de critérios subjetivos que não encontram supedâneo em qualquer lei, quais os prazos devem ser previstos em suas leis concessivas de benefícios fiscais.

Deve ser destacada a fundamentação do acórdão recorrido quanto à matéria ora em análise, cuja conclusão não merece reparos, *in verbis*:

“Quanto aos ITENS 02 e 03, relativo ao programa de incentivos FOMENTAR, criado pelo Estado de Goiás, faz-se necessário separar sua operacionalização da seguinte forma: 1ª Etapa) financiamento de até 70% do valor do ICMS devido, em até 20 (vinte) anos; 2ª Etapa) leilões em que eram oferecidos descontos de até 88% na quitação antecipada do ICMS financiado.

Verificando a natureza do referido incentivo, a legislação é clara quanto à vinculação tanto do financiamento da 1ª Etapa quanto dos descontos da 2ª Etapa na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado, *in verbis*:

1ª ETAPA (FINANCIAMENTO)

Lei Estadual no 9.489/84

Art. 1º Fica criado o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, com objetivo de incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás.

(...).

Art. 3º Os recursos do FOMENTAR serão aplicados em atividades industriais, preferencialmente agroindustriais, mediante apoio financeiro e técnico, em empreendimentos considerados prioritários para o desenvolvimento estadual. Parágrafo único. A prioridade de que trata este artigo será determinada mediante proposta da Diretoria Executiva do Fundo ao Conselho Deliberativo, a que compete a sua homologação, fundamentada na avaliação do Empreendimento.

Decreto Estadual n. 3822/92

Art. 4º Os recursos do Programa FOMENTAR serão destinados ao fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico as atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendendo:

I - financiamento e investimentos fixos previstos em projetos enquadrados no Programa, com utilização dos recursos financeiros originários da cobrança dos emolumentos previstos no inciso II do art. 3;

II - empréstimo de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, excetuado, na forma do § 6º, o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

a) a empresa industrial poderá incluir no Programa FOMENTAR, desde que o valor contratado com o agente financeiro do Programa não seja aumentado, em decorrência desta inclusão, o imposto correspondente as entradas de bens, observado o disposto nas alíneas seguintes (Art. 7º da Lei n. 11.660/91):

1. para integração ao ativo fixo da empresa;

2. adquiridos, no exterior, para integração ao ativo fixo da beneficiária, bem como de matérias-primas, também importadas, para serem utilizadas em processo industrial, desde que não possam ser produzidas pelo Estado de Goiás;

b) a fruição dos benefícios, previstos na alínea anterior, dependerá de celebração de Termo de Acordo de Regime Especial com a Secretaria da Fazenda, que estabelecerá as condições necessárias à sua implementação; (...).

2ª ETAPA (DESCONTOS PARA QUITAÇÃO ANTECIPADA)

Lei Estadual no 13436/98

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:

I - o pagamento deve ser feito em moeda corrente, no valor obtido em leilão, originário dos saldos devedores dos contratos de financiamento, observando o preço mínimo apurado na data de sua oferta;

II - o pagamento efetivar-se-á em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e sucessivas, vincenda a 1ª em 30 (trinta) dias após a assinatura do instrumento correspondente, incidindo juros equivalentes aos exigidos nos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR;

III - os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado;

III – os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado e, excepcionalmente, conforme disposto em regulamento, e somente para apoio à realização de empreendimentos públicos, serão eles destinados ao FOMENTAR, respeitada a cota parte dos Municípios (NR)

IV - a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

V - os contratos de financiamentos são cedidos mediante leilão, nos termos deste artigo, cujas ofertas públicas deverão acontecer a cada 30 (trinta) dias, até a completa liquidação dos saldos devedores apurados nos contratos correspondentes;

VI - a liquidação antecipada dos contratos de financiamento só será permitida aos estabelecimentos beneficiários do programa FOMENTAR que não reduzirem a quantidade de empregados registrados até 31 de dezembro de 1998.

Parágrafo único. Excepcionalmente, as empresas fomentadas que efetivamente renunciarem ao benefício fiscal do crédito outorgado do ICMS de que trata o inciso II do § 4º do art. 1º da Lei no 12.462, de 8 de novembro de 1994, podem ser autorizadas a utilizar o valor efetivamente renunciado para liquidação em oferta ao público dos saldos credores do FOMENTAR.

§ 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.

§ 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.

Noutras palavras, tanto o financiamento da 1ª Etapa quanto os descontos da 2ª Etapa compõem a subvenção concedida pelo Estado de Goiás, não havendo que se falar em remissão ou perdão de dívida.

Não foi por outra razão que esta 2ª Turma da 1ª Câmara do CARF já proferiu decisão, por unanimidade, através do Acórdão 1102-001.203, de Relatoria do Ilustre Conselheiro RICARDO MAROZZI GREGORIO, no caso do Processo no 10120.725306/2012- 10, da empresa GOIASMINAS INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA, analisando o programa FOMENTAR do Estado de Goiás, ocasião em que restou decidido que tanto o financiamento quanto os descontos pela quitação antecipada devem ser considerados como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS, desde que os recursos tenham sido

devidamente aplicados nos objetivos estabelecidos no programa de incentivos. Vejam-se trechos da referida decisão que deixam extremamente claro o enquadramento do programa FOMENTAR ao conceito de Subvenções para Investimento:

Trecho do Acórdão 1102-001.203

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.

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: (...).

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 § 2 do artigo 38 do Decreto-Lei n. 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)

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. 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);”

Portanto, não restam dúvidas de que o programa FOMENTAR foi instituído legalmente como uma Subvenção para Investimentos, ou seja, em tese não haver tributação de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS:

RIR/99

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n. 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.

Lei 11.941/09

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:

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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;

Entretanto, em que pese o incentivo FOMENTAR ter sido instituído como uma subvenção para investimentos, para que os benefícios não sejam oferecidos à tributação, é necessário o cumprimento de alguns requisitos estabelecidos no

Decreto-Lei n. 1598/77, bem como no Parecer Normativo CST n. 112/78, quais sejam:

(...)

Tendo em vista que não restam dúvidas quanto à intenção do subvencionador, resta necessário, portanto, verificar se foram devidamente implementadas as demais condições para que benefícios conferidos pelo FOMENTAR sejam considerados Subvenção para Investimentos, quais sejam a efetiva e específica aplicação da subvenção, e se o beneficiário foi a pessoa jurídica titular do empreendimento.

Além disso, a autuação, no caso em tela, fundamentou-se no fato de o fiscal ter considerado o programa FOMENTAR uma subvenção para CUSTEIO – e não para investimento. Aquela, conforme já demonstrado, não é a natureza do referido incentivo. Seria necessário, pois, a comprovação de que os benefícios foram aplicados em finalidade distinta da prevista na lei que o instituiu para que tais subvenções pudessem ser consideradas ‘de custeio’.

Por outro lado, além de ser ônus da fiscalização ter verificado a não aplicabilidade dos recursos na destinação prevista no programa FOMENTAR, é importante que seja observado o prazo para aplicação dos recursos (qual seja, de vinte anos). Até a data limite de aplicação dessas verbas, não há como imputar qualquer tipo de responsabilidade sobre o contribuinte, uma vez que até o presente momento estão devidamente cumpridos os requisitos legais.

Esse prazo é concedido e deve ser respeitado justamente pelo fato de que seria impossível realizar qualquer tipo de investimento fazendo-se o batimento de contas imediato e individualizado entre os créditos da subvenção recebidos e eventuais investimentos.

De fato, seja qual for o destino a ser dado nas verbas decorrentes do benefício, é necessário passar por um período de “acumulação” dos benefícios decorrentes das subvenções para que se possa levantar recursos para fazer qualquer tipo de ampliação ou investimento na indústria.

Segue um trecho do Acórdão 1102-001.203, que aborda exatamente essa questão da prestação de contas dentro do prazo da subvenção:

Acórdão 1102-001.203 (Trecho da Ementa)

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

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, são 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. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. 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. 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.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, inexistia dúvida quanto à intenção das leis estadual e federal promotoras dos incentivos sob análise no sentido da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. 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. 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.

Desse modo, conclui-se que enquanto não comprovado o contrário ou finalizado o prazo legal para aplicação da subvenção, não é possível a autuação do contribuinte, uma vez que ainda estão devidamente cumpridos os requisitos legalmente estabelecidos.”

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela PFN.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto