



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

Processo nº 13502.000458/2009-04
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.471 – 1ª Turma
Sessão de 07 de março de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INAL NORDESTE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

Não é possível o conhecimento do recurso especial diante do julgamento de questões distintas pelos acórdãos recorrido e paradigma, impedindo o estabelecimento da divergência necessária à sua admissibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo, que conheceram do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e CSLL. Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 246, vol 2)

7 - O Contribuinte é beneficiário de subvenção fiscal concedida pelo governo do Estado da Bahia, instituída pela Lei Estadual no 7.980/2001, e regulada pelo Decreto Estadual nº 8.205/2002, posteriormente alterado pelo Decreto nº 8.435/2003, intitulado de Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. O programa oferece os seguintes incentivos:

7.1 - Dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculados pela taxa de juros de longo prazo;

7.2 - Caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS com prazo dilatado e dos encargos financeiros, conforme enquadramento na tabela do regulamento do programa.

8 - A empresa fiscalizada foi habilitada no programa DESENVOLVE por meio da Resolução nº 134/2005, fls. 57/58, sendo-lhe concedidos os seguintes benefícios:

8.1 - dilação de prazo de 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativos às operações próprias;

8.2 - fixação da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, em o que exceder a R\$ 121.662,71, corrigido este valor a cada 12 meses, pela variação do IGP-M;

8.3 - concessão do prazo de 12 anos para a fruição dos benefícios;

8.4 - sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado incidirá taxa de juros de 100% da TJLP ao ano.

9 - O contribuinte foi enquadrado na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE. Esta classe tem as seguintes características:

9.1 - prazo de carência: 6 anos;

9.2 - percentual do ICMS incentivado: 90%;

9.3 - percentual de desconto por anos de antecipação: 1 ano = 30%, 2 anos = 45%, 3 anos = 80%, 4 anos = 85% e 5 anos = 90%.

10 - Conforme demonstrativos apresentados em resposta à Intimação no 0003, fls. 68/80, o contribuinte usufruiu o benefício da seguinte forma:

10.1 - De acordo com as regras do programa foram estabelecidos dois níveis de incentivo: o primeiro refere-se à média fixada pelo Estado com base em valores históricos praticados pela empresa (passaremos a chamar MÉDIA) e, o segundo, refere-se à diferença entre o total de ICMS apurado e a referida média (passaremos a chamar EXCEDENTE);

10.2 - A empresa apura o ICMS devido no período, recolhe 20% sobre o valor da MÉDIA, e 10% sobre o valor do EXCEDENTE, diferindo 80% do valor da MÉDIA e 90% do valor do EXCEDENTE;

10.3 - No próprio mês a empresa antecipa o recolhimento de 20% sobre os 80% do restante da MÉDIA e 10% sobre os 90% do restante do EXCEDENTE;

10.4 - Os recolhimentos efetuados correspondem a 36% (20 + 16) do valor da MÉDIA e 19% (10 + 9) do valor do EXCEDENTE; .

10.5 - A diferença entre o ICMS apurado e os recolhimentos descritos no item 9.4, que corresponde ao desconto oferecido pelo Governo da Bahia, é transferido para a conta reserva de subvenção do patrimônio líquido;

10.6 - Para exemplificar, detalhamos abaixo os cálculos realizados pela empresa relativos ao DESENVOLVE no mês de janeiro de 2007: (...)

11 - Consta ainda nos esclarecimentos prestados que a empresa contabilizou os valores correspondentes ao benefício fiscal como subvenção para investimentos, em conta de reserva de capital no grupo patrimônio líquido, em observância do disposto no artigo 443 do Decreto no 3.000/99;

12 - O entendimento do contribuinte vai de encontro à definição de subvenção para investimento determinada pela Receita Federal do Brasil. Com efeito, o Parecer Normativo CST no 112/78 traz o conceito do que seja esta subvenção, explicado nos itens adiante transcritos: (...)

13 - Como se pode verificar, os dispositivos da legislação tributária acima referidos exigem que as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, precisam apresentar características bem marcantes. A primeira, é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos;

14 - O benefício concedido pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier. Analisando a Lei que criou o incentivo, observamos que existem algumas exigências, porém nenhuma delas cria a vinculação entre o valor subvencionado e a aplicação específica do recurso. Destacamos alguns pontos da Lei no 7.980/2001: (...)

15 - Em nenhum momento a lei, e também o decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação ou expansão. Também não existe a obrigatoriedade de que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, nem disciplina a forma de utilização dos valores;

16 - Pelo exposto, fica claro que o tratamento tributário dado a esse tipo de benefício é o de subvenção corrente para custeio ou operação. O artigo 392 do decreto no 3.000/99 (RIR/99) dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. (...)

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 291, volume 2), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro por julgá-la improcedente (fls. 394, volume 2):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não comprovados ao efetivo investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

ALEGAÇÕES. ONUS DA PROVA.

Consideram-se sem efeito as alegações contestando a existência de crédito tributário regularmente constituído, se desacompanhadas de prova, eis que o ônus da prova compete ou cabe a quem alega o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. fls. 420, vol 3), ao qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento decidiu por dar provimento, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. PROGRAMA QUE VISA INSTALAÇÃO DE NOVAS INDÚSTRIAS E EXPANSÃO DAS JÁ EXISTENTES, CONDICIONADO A INVESTIMENTOS PELO PARTICULAR, AUMENTO DA PRODUÇÃO E DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO. Os incentivos concedidos pelo Governo do Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980, de 2001, que instituiu o Programa DESENVOLVE, com o objetivo de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados se constituem em subvenções para investimentos, pois condicionadas, a novos investimentos visando aumento da produção, desenvolvimento tecnológico, competitividade, geração de empregos e integração de cadeias produtivas e de comercialização. Recurso Voluntário Provido.

Em 26/07/2012, os autos foram remetidos à Procuradoria, que interpôs recurso especial em 27/08/2012. Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da natureza do benefício estadual, que entende seja **subvenção para investimento**, indicando o **acórdão paradigma nº 204-00.420 (processo administrativo nº 10380.009536/2003-78)**, no qual se decidiu: “*caracteriza como subvenção para investimento, como ocorre com a isenção e/ou redução do ICMS que evidencia, antes, um não-desembolso financeiro, isto é, um benefício que passa a integrar o capital de giro do negócio.*”.

O recurso especial da Procuradoria foi admitido pela Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção, nos seguintes termos:

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão nº204-00.420, de 09.08.2005: (...)

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que nem toda isenção e/ou redução de imposto se caracteriza como subvenção para investimento, como ocorre com a isenção e/ou redução do ICMS que evidencia, antes, um não desembolso financeiro, isto é, um benefício que passa a integrar o capital de giro do negócio.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que os incentivos concedidos pelo Governo do Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980, de 2001, que instituiu o Programa DESENVOLVE, com o objetivo de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados se constituem em subvenções para investimentos, pois condicionadas, a novos investimentos visando aumento da produção, desenvolvimento tecnológico, competitividade, geração de empregos e integração de cadeias produtivas e de comercialização.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

O contribuinte foi intimado em 08/01/2016, apresentando contrarrazões ao recurso especial em 22/01/2016. Alega, em síntese:

(i) Que não haveria divergência na interpretação da lei tributária, eis que o acórdão paradigma e recorrido tratam de situações fáticas muito diferentes. O acórdão paradigma trataria de incentivos do Estado do Ceará e abordaria “o tratamento contábil das subvenções, seja de investimento ou de custeio, e, especialmente, a qualificação como receita, à luz da Lei nº 9.718/98 (trecho das contrarrazões, fls. 511);

(ii) Que não teria a Recorrente efetuado o cotejo analítico, como exigiria o artigo 67, §8º, do RICARF, limitando-se a “citar a ementa do julgado paradigma” para assim concluir que “as decisões são divergentes em razão de seus resultados” (trechos extraídos da petição, fls. 515);

(iii) Os incentivos fiscais recebidos por meio do Programa Desenvolve (Estado da Bahia) teriam natureza de subvenção para investimento;

(iv) Ainda requer não seja conhecido o recurso especial para reexame das provas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Questão de Ordem

Primeiramente, esclareço que formularei proposta de resolução, mas antes da sua apreciação, analiso as condições de conhecimento do recurso especial.

O Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015) prescreve que:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos. (...)

§ 4º A decisão será em forma de resolução quando for cabível à turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso, em momento posterior.

§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

Com efeito, esta Turma da CSRF terá competência para reapreciar eventualmente o conhecimento, quando proferir novo julgamento após o sobrestamento proposto em resolução. O §5º, do artigo 63, além de autorizar novo julgamento quanto aos temas examinados, legitima a análise de requisitos para conhecimento do recurso, em julgamento na presente oportunidade.

De toda sorte, a competência desta Turma para apreciar proposta de resolução depende do conhecimento do recurso especial. Caso contrário, não sendo conhecido o recurso especial, não há razão jurídica para eventual resolução que sobreste o andamento processual.

Diante disso, **concluo pela análise do conhecimento antes da apreciação da proposta da resolução**, lembrando que – caso acolhida a resolução – esta Turma novamente poderá avaliar o conhecimento no futuro, conforme previsão regimental.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, tendo sido admitido com relação ao único paradigma identificado pela Recorrente (204-00.420) O contribuinte apresentou contrarrazões pleiteando não seja conhecido o recurso especial da Procuradoria.

O único acórdão paradigma apresentado pela Recorrente tem o seguinte contorno fático, descrito em seu relatório:

Trata-se de lançamento da COFINS, referente ao período de 1999-2000, mantido pela primeira instância.

A Recorrente foi autuada por meio do Auto de Infração de fls. 04/10, referente à COFINS — Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

Notificada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação, alegando, em síntese o cerceamento de defesa (...). No mérito, aduziu a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 (...), impossibilidade de utilização de Medida Provisória para instituição de tributo(...). Aduziu ainda que o Auditor não considerou a reclassificação contábil; aventou a isenção tributária de parte da exação lançada no auto de infração, nos termos do art. 14, II e IX da MP nº 2158-35; a inexistência de receita nos valores agregados por força de subvenção do ICMS; cobrança de valores da Cofins já recolhidos por meio de compensação; direito à redução da alíquota de 3% para 2%; erro na aplicação da base de cálculo; e princípio da capacidade contributiva. Pediu, ao final, o acolhimento da preliminar, anulando-se o auto de infração e no mérito a improcedência do lançamento ou, alternativamente a realização de perícia contábil.

Nesse sentido, julgou a Turma do acórdão paradigma (204-00.420), analisando o artigo 3º, §2º, da Lei nº 9.718/1998:

Subvenção para Investimento. Isenções e Reduções de Impostos.

A redução do ICMS imposto não se caracteriza como subvenção para investimento, mas um desembolso financeiro, isto é, um benefício que passa a integrar o capital de giro do negócio, portanto, integra a base de cálculo do tributo para o presente caso.

É que com a redução do ICMS a recolher a Recorrente inevitavelmente auferiu receitas decorrentes de recuperação de custos ou despesas que, como visto, não integra a lista exaustiva das exclusões da base de cálculo da contribuição em apreço no §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, motivo pelo qual rejeito a argumentação da Recorrente. (...)

No caso em discussão, a impropriedade de sua classificação como subvenção para investimento avulta da leitura da documentação acostada aos autos, da qual inequivocamente se -conclui não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado do Ceará sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada.

A despeito do acórdão paradigma mencionar o artigo 3º, §2º, da Lei nº 9.718/1998 e tratar de COFINS, este define o que são subvenções para investimento, definição que depende de interpretação de norma comum para o IRPJ e COFINS. Tanto assim que o

acórdão paradigma analisa o Parecer Normativo CST 112/78 e o artigo 15, do Decreto-Lei nº 1.598, que tratam de requisitos para a caracterização da subvenção para investimentos.

Ressalto que o mesmo paradigma constou em recurso da Procuradoria julgado em 13/09/2017 (acórdão **9101-003.084**), em processo de minha relatoria, tratando de benefício similar do Estado da Bahia, denominado *BAHIAPLAST*. À ocasião, a maioria do Colegiado entendeu pelo conhecimento do recurso.

Rejeito, ainda, alegação do contribuinte de **falta de cotejo analítico**, considerando que o Recorrente confrontou os julgamentos (recorrido e paradigma), sem que seja exigido usualmente por esta Turma da CSRF rigor excessivo no cumprimento do requisito do artigo 67, § 8º, do RICARF atual (Portaria MF nº 343/2015) e do artigo 67, §6º, do RICARF anterior (Portaria MF nº 256/2009) – vigente ao tempo da interposição de recurso especial.

Por fim, não haverá reexame de prova, pois é possível a análise da legislação federal enfrentada pelos acórdãos (recorrido e paradigma), para conclusão por esta Turma a respeito da sua interpretação.

Diante disso, voto por **conhecer** o recurso especial da Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, Redatora Designada

Com respeito ao posicionamento da conselheira relatora, desenvolve-se posicionamento distinto na análise do conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, que delimitou como objeto divergência em relação ao acórdão paradigma n. 204-00.420, na medida em que, por suas palavras, *"a Câmara a quo entendeu que incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado às pessoas jurídicas configura redução subvenção de investimento, enquanto o Acórdão Paradigma entendeu que tal incentivo configura subvenção para custeio"*.

Para fundamentar sua colocação, deduziu argumentos no sentido de diferenciar subvenção para investimento de subvenção para custeio, voltando-se, ao final, ao caso concreto para concluir não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado da Bahia fossem obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou expansão do parque fabril da autuada, devendo assim receber o tratamento de subvenções para custeio e, como tais, serem tributados pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. Leia-se:

"III - DO MÉRITO Da possibilidade de tributação dos recursos oriundos do incentivo de redução do icms, ante a sua natureza de subvenção para custeio.

A empresa em epígrafe é beneficiária de subvenção fiscal concedida pelo governo da Bahia referentes aos estornos do ICMS em virtude de incentivo fiscal concedido pela Lei n.º 7.980/2001 e do Decreto n.º 8.205/2002, conforme escriturado no livro Registro de apuração do ICMS.

Ocorre que a fiscalização constatou que o contribuinte contabilizou os valores referentes à redução do ICMS como subvenção para investimento - quando o correto seria escriturar tais valores como subvenção para custeio - o que acarretou uma redução indevida do lucro tributável no período-base de 2006, razão pela qual foi lavrado auto de infração para cobrança de IRPJ CSLL e reflexos.

Irresignada, a Contribuinte impugnou a autuação, argumentando que o benefício fiscal recebido teria natureza de subvenção para investimento e que, portanto, não se sujeitaria à tributação. Como o lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador a contribuinte interpôs recurso voluntário repisando os mesmos argumentos expostos na impugnação ao qual foi dado provimento.

Data vênua, o acórdão proferido pela 1ª Turma não merece prosperar.

Conforme restará demonstrado, a subvenção fiscal concedida pelo Estado da Bahia por meio do programa DESENVOLVE previsto na Lei n.º 7.980/2001 e no Decreto n.º 8.205/2002, enquadra-se na modalidade de subvenção para custeio, razão pela qual deve ser computada na determinação do lucro real.

Considerando que a questão em debate cinge-se, fundamentalmente, a saber se os estornos de ICMS têm natureza de subvenção para custeio ou de subvenção para investimento, cumpre, inicialmente, estabelecer as diferenças entre esses dois tipos de incentivo.

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. Assim, somente as subvenções para investimento terão suas verbas registradas diretamente nas contas do patrimônio líquido. Os recursos referentes às demais subvenções transitarão pelas contas de resultado, isto é, serão receitas para fins da legislação societária. É o que se depreende dos artigos 392, I, e 443 do Regulamento do Imposto de Renda. In verbis:

(...)

Examinando o assunto, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF expediu o Parecer Normativo (PN CST) n.º 112/78, o qual esclarece que a legislação do imposto de renda divide as subvenções em "para custeio" e "para investimento". A primeira seria um auxílio para as despesas, a segunda, um auxílio para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos:

(...)

A destinação dos recursos recebidos, portanto, é importante na determinação da aludida subvenção, que se caracteriza pela aplicação dos recursos correspondentes na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

(...)

Superada a fase de conceituação dos institutos, cabe analisar as características dos benefícios fiscais - materializados na forma de redução do ICMS.

A partir da leitura da documentação acostada aos autos conclui-se não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado da Bahia sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada.

De forma geral, como bem ressaltou a DRJ, o tratamento tributário dado às receitas decorrentes do crédito presumido do ICMS sempre foi no sentido de que se inserem entre as subvenções para custeio e, como tal, devem ser tributadas pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.

E a Lei nº 7.980/2001 e o Decreto nº 8.205/2002, que dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de componentes, partes e peças destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, por estabelecimentos industriais desses setores, não há qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Inconteste, pois, que o benefício fiscal concedido pelo programa DESENVOLVE ostenta a natureza de subvenção para custeio. Assim sendo, devem ser computadas na determinação do lucro operacional, sujeitando-se à tributação."

O recurso foi recepcionado por despacho de admissibilidade, que compreendeu presente a divergência apontada, nos seguintes termos:

"Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que nem toda isenção e/ou redução de imposto se caracteriza como subvenção para investimento, como ocorre com a isenção e/ou redução do ICMS que evidencia, antes, um não desembolso financeiro, isto é, um benefício que passa a integrar o capital de giro do negócio.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que os incentivos concedidos pelo Governo do Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980, de 2001, que instituiu o Programa DESENVOLVE, com o objetivo de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados se constituem em subvenções para investimentos, pois condicionadas, a novos investimentos visando aumento da produção, desenvolvimento tecnológico, competitividade, geração de empregos e integração de cadeias produtivas e de comercialização.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN."

Se retomado o acórdão recorrido, verifica-se que seu critério de decidir, de fato, foi a análise específica dos termos em que concedidos os incentivos pelo Programa DESENVOLVE, instituído pelo Governo do Estado da Bahia por meio da Lei n. 7.980/2001, concluindo tratarem-se de subvenções para investimentos, pois expressamente condicionados, como o título sugere, a novos investimentos visando ao aumento da produção, competitividade, geração de empregos e integração de cadeias produtivas e de comercialização:

"Não se questionam os argumentos da recorrente de que, no caso concreto, o projeto habilitado junto ao Estado da Bahia foi o de expansão do parque industrial da INAL Nordeste S/A, que vem se ultimando no decorrer dos anos e que, só no período fiscalizado (2006 e 2007), elevou suas contas ativas de "Terrenos" de R\$ 100.000,00 para R\$ 1.773.752,00, de "Edifícios e Construções" de R\$ 7.036.027,69 para R\$ 17.540.934,20, e de "Equipamentos, Máquinas e Instalações Industriais", conforme demonstrado em suas declarações de fls. 130 a 170. Interessa definir, para o presente julgamento, é se o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica – DESENVOLVE, editado pelo Governo do Estado da Bahia, procurou estimular a instalação de novos investimentos e expansão e modernização dos já existentes, situação em que os benefícios concedidos constituiriam-se em subvenções para o investimento ou se se constituem em subvenções correntes para o custeio. Neste sentido, necessário que se analise as finalidades e eventuais encargos ou obrigações determinados na Lei nº 7.980, de 2001, do Estado da Bahia, e pelo Decreto nº 8.025, de 2002, que regulamentou a referida lei. Nestes sentido, destacam-se os seguintes dispositivos da lei referida:

(...)

Pelo que se extrai da conjugação dos arts. 1º, 3º e 8º, acima transcritos, o benefício concedido pelo Estado da Bahia tem por objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado da Bahia, assim compreendido pela instalação de novas indústrias, expansão das já existentes com aumento de investimentos permanentes de, no mínimo, 30% na produção física em relação a produção obtida nos 12 meses anteriores, retomada de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais 12 meses, modernização com incorporação de novas tecnologias que resultem aumento significativo de competitividade, além da geração de empregos, desconcentração espacial dos adensamentos industriais e integração de cadeias produtivas e de comercialização, conforme previsto no artigo 8º, incisos I, II, e III, antes transcritos.

Ao se analisar o Decreto nº 8.205, de 2002, que aprovou o regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, do Estado da Bahia, verifica-se que cabe ao Conselho Deliberativo do citado programa aprovar os projetos propostos, estabelecendo condições e acompanhar a execução, implantação, expansão reativação e evolução dos níveis de produção e emprego. Neste sentido, destaco o que consta do artigo 7º, I e II, do referido Regulamento:

(...)

Verifico, ainda, que nos termos dos artigos 8º e 9º do citado regulamento, a empresa interessada em participar do programa deve apresentar Carta Consulta com informações básicas do projeto e, se acolhido, após esta deverá apresentar projeto completo do empreendimento. Mais, pelo disposto no artigo 16 do Regulamento, a manutenção dos incentivos é condicionada à comprovação contábil e física do investimento projetado, comprovado por laudo de inspeção da Secretaria Executiva do Programa. Neste sentido destaco os artigos 16 e 17, da norma antes referida, a seguir transcritos:

(...)

Por fim, ainda observo que, a teor do artigo 21 do citado regulamento, qualquer alteração no projeto que implique em modificação dos critérios inicialmente estabelecidos deverá ser comunicado à autoridade competente, para avaliação.

Da análise que faço do caso concreto, os incentivos concedidos pelo Governo do Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980, de 2001, que instituiu o Programa DESENVOLVE, não se tratam de subvenções correntes para custeio e sim subvenções para investimentos, pois condicionadas, de forma expressa, a novos investimentos visando aumento da produção, competitividade, geração de empregos e integração de cadeias produtivas e de comercialização.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento." (destacou-se)

Por seu turno, observa-se que o acórdão paradigma, seja em sua ementa - que particularmente, há que se dizer, mais se assemelha ao voto proferido pela conselheira relatora Sandra Barbon Lewis, considerada vencida no resultado do julgamento e também pela introdução do redator designado, embora ambos tenham negado provimento ao recurso da contribuinte -, seja nas razões do voto vencedor, não guarda paralelismo com a decisão recorrida. Veja-se cada um deles:

Ementa:

"NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. VIA ADMINISTRATIVA. DESISTÊNCIA. A opção pela via judicial configura-se desistência da via administrativa. Inexiste dispositivo legal que permita a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, a administrativa e judicial. A decisão administrativa seria inócua perante a judicial. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. A análise da legalidade ou constitucionalidade de uma norma legal está reservada privativamente ao Poder Judiciário, conforme previsto nos arts. 97 e 102, III, b, da Carta Magna, não cabendo, portanto, à autoridade administrativa, apreciar a constitucionalidade de lei, limitando-se tão somente a aplicá-la. Nos termos do art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, é defeso aos Conselhos de Contribuintes afastar lei vigente em razão de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, salvo nos casos expressos no referido ato normativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Somente serão nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com cerceamento do direito de defesa, conforme definido no inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. A autuação está perfeitamente motivada e justificada, conforme demonstram o seu teor e os documentos que a acompanham, não tendo se caracterizado prejuízo ao direito de defesa do autuado. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. A COFINS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas se incluindo as advindas de aplicações financeiras, inclusive as variações cambiais ativas, uma vez que inexiste dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo. As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da Cofins e, se

tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.
SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ISENÇÕES E REDUÇÕES DE IMPOSTOS. *Nem toda isenção e/ou redução de imposto se caracteriza como subvenção para investimento, como ocorre com a isenção e/ou redução do ICMS que evidencia, antes, um não-desembolso financeiro, isto é, um benefício que passa a integrar o capital de giro do negócio. Recurso negado."*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COTEC S.A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sandra Barbon Lewis (Relatora), Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente). Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor." (destacou-se)

Voto da conselheira relatora:

*"VOTO DA CONSELHEIRA RELATORA -
SANDRA BARBON LEWIS*

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

A controvérsia cinge-se à eventual ocorrência de cerceamento de defesa no procedimento administrativo fiscal, bem como irregularidades no mesmo procedimento, por vício formal, o que ocasionaria a nulidade do procedimento administrativo fiscal; a inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98 e Emenda Constitucional nº 20/98, determinação da base de cálculo do tributo em análise e benefício fiscal, o que implicaria na improcedência do lançamento.

(...)

Subvenções para Investimento. Isenções e Reduções de Impostos.

A redução do ICMS imposto não se caracteriza como subvenção para investimento, mas, não-desembolso financeiro, isto é, um benefício que passa a integrar o capital de giro do negócio, portanto, integra a base de cálculo do tributo para o presente caso. É que com a redução do ICMS a recolher a Recorrente inevitavelmente auferiu receitas decorrentes da recuperação de custos ou despesas que, como visto, não integra a lista exaustiva das exclusões da base de cálculo da contribuição em apreço no § 2º do art. 3º da Lei nº 9718/98, motivo pelo que rejeito a argumentação da Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso, para manter a decisão recorrida em todos os seus termos, confirmando-se o lançamento efetuado contra a Recorrente."

Voto do redator designado:

*"VOTO DO REDATOR DESIGNADO
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS*

Fui designado relator no presente processo em virtude da divergência que se estabeleceu na Câmara quanto às duas matérias de que trata o recurso da empresa, a saber, a inclusão na base de cálculo da Cofins das variações

cambiais e dos recursos repassados pelo Governo do Estado do Ceará como incentivo à implantação de empresas.

(...)

Quanto à segunda matéria, se refere ao correto enquadramento contábil das subvenções e, por decorrência, à incidência da Cofins.

O primeiro registro do tema pode ser encontrado na norma legal que tratava dos lançamentos contábeis para efeito de exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, antes da edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA), ou seja, a Lei nº 4.506/64. Assim dispunha:

Art. 44. (...)

Art. 38 (...)

Examinando o assunto, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF expediu o Parecer Normativo (PN CST) nº 112/78, que esclareceu os requisitos para que as subvenções recebidas possam ser tratadas como para investimento, permitindo-se o seu lançamento direto em conta de reserva de capital sem transitar pelo resultado do período. Assim, tomando como referência o PN CST nº 02/78, adotou o seguinte entendimento:

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

Mais adiante em seu item 2.14:

... As SUBVENÇÕES, em princípio, serão todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as subvenções para custeio ou operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as subvenções para • investimento, como parcelas do resultado não-operacional.

Resta ainda definir se essa inclusão das subvenções no resultado operacional, se de custeio, e não-operacional, se para investimento, implica sua tributação pela COFINS, após a edição da Lei nº 9.718/98. É que entendem algms que, mesmo integrando o resultado operacional, não se conformariam a uni conceito de receitas, mais restritivo, que exigiria uma efetiva contraprestação em bens ou serviços por parte da recebedora dos recursos. Essa linha de raciocínio pretende estabelecer uma distinção entre acréscimo patrimonial, o gênero, e receitas, definindo-as como espécie daquele, que incluiria ainda as recuperações de despesas, as subvenções--e — as —doações.- -Pode-se- - encontrar -- na— literatura-- contábil -- exemplo (embora - aparentemente isolado) de tal definição, na seguinte conceituação:

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente. da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita. Entretanto, tal definição (ou, melhor dizendo, a interpretação que nela pretenda ver a possibilidade de excluir alguns tipos de acréscimo patrimonial) não encontra guarida nas normas técnicas de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão legalmente habilitado a disciplinar o

exercício da profissão. Com efeito, a Norma Técnica NI3T •, 10 subitem 10.16, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001 estabelece:

(...)

Essa determinação do órgão responsável pelo disciplinamento do exercício da - , contabilidade no nosso País, ratifica, como não poderia deixar de ser, o que já vem expresso na norma legal específica do assunto, qual seja a Lei nº 6.404/76:

Art. 182. (...)

Guarda, além disso, e igualmente como não poderia deixar de ser, inteira coerência com as resoluções do mesmo Conselho que definem e explicam os princípios de contabilidade geralmente aceito.

(...)

Por tudo quanto exposto, não parece haver dúvida de que, sendo as subvenções para custeio, RECEITAS integrantes do sub-grupo dos Resultados Operacionais, estão • englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela Cofins após o advento da Lei nº 9.718/98.

No caso em discussão, a impropriedade de sua classificação como subvenção para investimento avulta da leitura da documentação acostada aos autos, da qual inequivocamente se - conclusão não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado do Ceará sejam obrigatoriamente aplicados .na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da atuada.

Muito ao contrário, a concessão de tais recursos apenas encontra como condições:

- 1. a implantação do empreendimento no Estado do Ceará; e*
- 2 uma vez implantado, a sua continuidade dentro de padrões de desempenho vagamente definidos e acompanhados pelo governo do Estado.*

Por conseguinte, apenas uma alegação quanto à inaplicabilidade do PN CST nº 112/78 poderia socorrer a atuada. Como é cediço, tal argumento não cabe no leque de competências deste Conselho, mormente após a inclusão em seu regimento do art. 22-A.

Assim, considerando que:

- 1. as subvenções ora sob exame são classificáveis corretamente como subvenções correntes para custeio;*
- . 2. tais subvenções integram, na condição de receitas, o resultado operacional da empresa; e*
- 3. o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 determina a tributação pela Cofins da . totalidade das receitas obtidas pela pessoa jurídica.*

Voto por negar provimento ao recurso."

Observa-se que em todos os trechos não se está em questão a matéria delimitada como objeto do recurso fazendário, tampouco, e o que seria essencial, o julgamento do mesmo ponto analisado pelo acórdão recorrido, mas com interpretação distinta da lei tributária. Enquanto neste se apreciou as características do Programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia por meio da Lei n. 7.980/2001, a fim de enquadrá-lo como subvenção para investimento ou custeio com a conseqüente tributação pelo IRPJ, no acórdão paradigma a questão que se pôs em julgamento referia-se à forma de contabilização das receitas classificadas como subvenções para custeio, a partir de incentivo de ICMS concedido pelo Estado do Ceará, no intuito de verificar a incidência da COFINS, conforme a Lei n. 9178/98.

Ainda que se pudesse argüir que subjacentes a ambos estaria a forma de compreensão a respeito das subvenções para investimento e custeio, não se vê divergência de posicionamentos, em tese, sobre a classificação de tais incentivos, a exemplo de

hipoteticamente numa decisão se compreender que haveria a necessidade de condicionamento a novos investimentos para a primeira subvenção e noutro não, mas reitera-se, aqui não houve divergência de conceituação.

Finalizando o exercício de suposição - o que se admite mesmo apenas para fins de argumentação, uma vez que não teria sido desenvolvido no cotejo analítico requerido regimentalmente para a admissibilidade do recurso - , também não foi o caso dos dois acórdãos avaliarem um mesmo incentivo ou dois exatamente com as mesmas características e classificá-los, diferentemente, como subvenção para custeio num e investimento, noutro. Isso certamente demandaria similitude fáctica, também não configurada na presente situação, além de que notadamente este não foi o foco do paradigma, assim como não o foi a análise da situação concreta de preenchimento de requisitos por parte das autuadas, como deixou textualmente consignado, desde o início, a decisão recorrida.

Por essas razões, VOTA-SE POR NÃO CONHECER o recurso especial fazendário.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio