



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

Processo n° 13502.000772/2009-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.198 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria Autos de infração de IRPJ, CSLLe Multa Isolada. Subvenções.
Recorrente PRISMA PACK - INDÚSTRIA DE FILMES TÉCNICOS E EMBALAGENS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Os atos normativos que regulam a matéria, os atos de concessão e o incremento do ativo imobilizado no período autorizam afirmar que os incentivos fiscais estaduais foram concedidos como estímulo a investimentos de implantação/expansão do empreendimento projetado, caracterizando-se, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, como subvenções para investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado dar provimento ao recurso por unanimidade, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, Carlos Mozart Barreto Vianna, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ/CSLL (fatos geradores: 31/12/05 e 31/12/06) e de Multa Isolada por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas (fatos geradores 31/1/05 a 30/11/06), com incidência de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora (fls.66/82 e 86/102).

A ciência do contribuinte ocorreu em 14/8/09 (fls.67 e 87).

No campo “*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*”, a fiscalização assim descreveu as infrações:

“[...] O Contribuinte, no período de 2005 e 2006, era beneficiário do incentivo fiscal de redução do ICMS, definido no Decreto Estadual nº 7.439/98 e alterações (BAHIAPLAST). O incentivo consistia na utilização de um crédito presumido de 41,1765% do ICMS destacado nas saídas para o mercado estadual e de 70% do ICMS destacado nas saídas interestaduais, lançados em sua escrita contábil/fiscal.

O correspondente benefício fiscal (subvenção) era contabilizado em conta de reserva de capital do grupo patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado do exercício.

A Administração Tributária, em relação ao tema, adotou o Parecer Normativo CST no 112, de 1978, que interpretou a Lei no 4.506, de 1964 (que trata das subvenções correntes), e o Decreto-lei no 1.598, de 1977 (que trata das subvenções para investimentos), com rigorosa observância dos respectivos ditames. Conceituou subvenção como sendo: ‘sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor’. Estabeleceu serem as expressões ‘subvenções para custeio’ e ‘subvenções para operação’ sinônimos, que abarcam a transferência de recursos com a finalidade ‘de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução dos seus objetivos sociais’, que seria o mesmo que ‘auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas’. ‘A subvenção para custeio ou operação é uma subvenção corrente ou comum. Já subvenção para investimento é uma subvenção especial. Neste caso, a utilização do adjetivo ‘corrente’ no art. 44 da Lei nº 4.506/64 teve, apenas, a finalidade de destacar o caráter de normalidade próprio das subvenções para custeio ou operação’.

Nas subvenções para investimento, a verba deve ser destinada ‘a aplicação em bens ou direitos’ integrantes do ativo fixo, essa a finalidade última das subvenções para investimento objeto do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (vide item 2.11 do PN CST 112, de 1978).

A caracterização dessas subvenções não se dá apenas com a intenção do subvencionador; fundamental é a efetivação do investimento. O objetivo da norma que outorga a isenção é incentivar o investimento. Se não há investimento, é descabida a isenção na literalidade da lei (subvenção para investimento). Nesse sentido, o PN CST 112, de 1978, exige 'efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico', bem como 'sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado' (vide item 2.12 do PN CST 112, de 1978).

Os itens 3.6 e 3.7 do PN CST nº 112, de 1978 demonstram uma modalidade típica de subvenção para investimento:

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

3.7. É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter o cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.' (grifou-se)

Conclui, assim, o PN CST no 112, de 1978, em seu item 7:

'7. CONCLUSÃO

7.1 - Ante exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67., item I, letra 'b' do Decreto-lei n.º 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa

jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não-operacional;

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

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

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

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

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

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

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O §2º do artigo 38 do Decreto-lei número 1598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei no 1.598/77.'

Pelo exposto, fica claro que o benefício concedido pelo Decreto Estadual nº 7.439/98 e alterações (BAHIAPLAST) do Estado da Bahia, por não prever absoluta correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos (aplicação efetiva e específica dos recursos - aquisição de ativo fixo), não pertence ao campo das subvenções para investimento. O correto tratamento tributário a esse tipo de benefício é o de subvenção corrente para custeio ou operação. Em decorrência, os ganhos auferidos a esse título são tributados para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica como outros resultados operacionais (nos termos do art. 392, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26/03/99 - RIR/99), gerando também reflexo na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme arts. 2º e 6º da Lei nº 7.689/88 (com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034/90), além do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Esse é o entendimento pacificado na esfera administrativa, conforme diversas decisões: Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 47, de 6 de dezembro de 2002, tratando exatamente do mesmo tipo de benefício fiscal, conclui: 'Os valores lançados

a crédito em virtude de gozo do benefício fiscal de redução do ICMS, regulado pelo Decreto do Estado da Bahia nº 4.316/95 e alterações, não possuem os requisitos necessários a sua caracterização como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro operacional.'

Seguem o mesmo entendimento, dentre outras, as Soluções de Consulta nº 28, de 30/06/2003, e a nº 02, de 09/01/2004, ambas, também, da 5ª Região Fiscal, a nº 251, de 24/06/2004, da 7ª RF, a nº 72, de 28/09/2006, da 4ª RF, e a nº 78, de 15/06/2007, da 6ª RF.

Assim, procedo ao lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL que deixaram de ser apurados e recolhidos, pelo não reconhecimento das subvenções correntes para custeio ou operações recebidos do Estado da Bahia, nos termos do Decreto Estadual 7.439/98 e alterações (BAHIAPLAST), conforme planilhas de cálculos anexadas e demonstrativos constantes dos respectivos Autos de Infração.

Da Apuração

O contribuinte, nos anos de 2005 e 2006, é tributado pelo Lucro Real Anual, apurando as estimativas mensais com base em Balancetes de suspensão e/ou redução do imposto, conforme LALUR e DIPJ.

Os valores mensais do benefício fiscal estão lançados como Crédito Presumido de no campo Outros Créditos, do Livro de Apuração de ICMS e creditados na conta Reserva de Incentivos Fiscais em contra-partida a conta ICMS A RECOLHER, na sua contabilidade.

Esses montantes mensais foram incluídos como OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS, nos termos do art. 392, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26/03/99 - RIR/99, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, assim como, para o cálculo da multa por não pagamento das estimativas mensais devidas, conforme planilhas anexadas”.

Os lançamentos foram considerados procedentes pela Primeira Turma da DRJ – Salvador (BA), conforme acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.254/263):

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não vinculados 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.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. LANÇAMENTO DE MULTAS. FATOS DISTINTOS. A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, ainda que coexistindo com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ anual apurado em decorrência da

constatação de infrações à legislação fiscal, pois são decorrentes de fatos geradores diversos.

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.

Devidamente cientificado do acórdão em 10/6/10 (fl.271), o contribuinte interpôs tempestivamente recurso voluntário em 8/7/10 (fls.272/298), em que alega, em síntese:

- quando de sua constituição, protocolizou em 1º/10/01, para fins de concessão de benefícios fiscais (diferimento do ICMS devido nas aquisições e importações de determinadas mercadorias e crédito presumido de ICMS), Pedido de Habilitação perante a Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado da Bahia, acompanhado de Projeto de Instalação, que foi acolhido pelo Conselho Deliberativo do Programa Estadual de Desenvolvimento da Indústria de Transformação Plástica – BAHIAPLAST, viabilizando a instalação definitiva de sua planta fabril e o início de suas atividades em 2003;
- o BAHIAPLAST fora instituído pelo governo da Bahia para fomentar a instalação de novos empreendimentos industriais no segmento de transformação petroquímica e plástica, nos termos do art.1º, I, da Lei estadual nº 7.351/98, e art.2º do Decreto Estadual nº 7.439/98 que a regulamentou;
- os valores do ICMS não recolhidos tratar-se-iam de Subvenção para Investimento, conforme Parecer Normativo CST nº 112/78, razão pela qual não transitariam pelo resultado;
- desde a impugnação, demonstrara o cumprimento dos requisitos constantes do art.238, §2º, “a” e “b” do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como do Parecer Normativo CST nº 112/78;
- ao contrário do que dispôs o acórdão recorrido, não teria sido dispensada dos requisitos constantes dos §§2º e 3º do art.5º do Decreto nº 7.439/98, sendo que os benefícios concedidos condicionava-se a investimento específico implementado com os recursos decorrentes daquela renúncia fiscal;
- a não cassação do benefício pelo Conselho Deliberativo, que teria competência para tal, afastaria qualquer dúvida quanto ao cumprimento dos requisitos;
- o requisito relativo à aplicação da subvenção nos investimentos de implantação do empreendimento econômico fora cumprido, “...na medida em que o Projeto de Instalação se concretizou e, hoje, a Recorrente se encontra em pleno funcionamento em uma planta fabril de 6.000 m2, empregando cerca de 241 funcionários e tendo uma produção anual de 13.500 toneladas de mercadoria”, sendo que “...o valor investido apenas em ativo imobilizado desde o início de suas atividades, em 2003, até 31 de dezembro de 2006, supera, em muito, o valor acumulado na conta contábil destinada a reserva de capital com incentivos fiscais”, o que está em consonância com o Parecer Normativo CST nº 112/78 (item 2.11);
- “...se, durante o período em que foi beneficiada pelo BAHIAPLAST, a Recorrente, além de ter se consolidado enquanto indústria plástica, na Bahia, teve crescimento exponencial do seu ativo fixo (e, portanto, de máquinas e equipamentos que compõem a sua planta fabril), resta evidente a aplicação efetiva e específica dos investimentos realizados, em decorrência das subvenções recebidas e, conseqüentemente, a configuração de subvenção para investimento”;

- embora a autoridade autuante tenha afirmado que os valores teriam a natureza de subvenção para custeio, deixou de apontar os respectivos motivos;
- as multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas não poderiam ser exigidas cumulativamente com as multas de ofício proporcionais.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se toma conhecimento.

Do benefício fiscal estadual

O cerne da discussão diz respeito à identificação, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, da natureza jurídica de determinados incentivos fiscais estaduais concedidos pelo Estado da Bahia, especificamente se consistiriam em Subvenções para Custeio ou se poderiam ser caracterizados como Subvenções para Investimento.

Enquanto a fiscalização entendeu que seriam Subvenções para Custeio, necessariamente computadas na apuração do lucro, o contribuinte sustentou que teria a natureza jurídica de Subvenções para Investimento.

Dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26/03/99):

“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);

.....

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

.....

Art.545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551,

554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, §3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, §5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, §2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.” (destaquei)

Portanto, deve-se fixar que se enquadram como Subvenções para Investimento os benefícios fiscais concedidos **como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, registrados como reserva de capital a somente ser utilizada para absorver prejuízos ou para aumento do capital social.

Antes de adentrar na análise da legislação tributária baiana que concedeu os benefícios e das particularidades do caso concreto, faz-se necessário contextualizar o tratamento da matéria. Para tanto, considerando a precisão e detalhamento com que o assunto foi tratado pela I. Cons. Edeli Pereira Bessa (voto vencido no acórdão nº 1101-00.661, de 31/01/12), peço vênias para expor ao Colegiado suas considerações:

“[...] O Parecer Normativo CST nº 112/78 traça a evolução histórica da interpretação acerca da incidência tributária do IRPJ sobre as receitas decorrentes de subvenção, partindo do que dispunha a Lei nº 4.506/64:

Art 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

e detalhou aspectos da dedutibilidade do imposto utilizado como veículo para concessão do incentivo:

1. Indaga-se sobre o tratamento fiscal que deve ser dado à parcela do imposto sobre a circulação de mercadorias que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta vinculada, sujeita à liberação ou não, dependendo do cumprimento de determinada condição.

2. O comando geral do §1º do art. 162 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400/66 e, também, do novo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, define como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações e operações exigidas pela atividade da empresa.

3. A parcela depositada, como parte do ICM incorrido que é, da mesma forma que a outra parte recolhida diretamente ao Tesouro estadual, é despesa dedutível no exercício da ocorrência do fato gerador respectivo.

4. Se assim não fosse e o contribuinte somente no momento do descumprimento da condição, e conseqüente transformação do depósito em renda do Estado, considerasse tal parcela como despesa, esta não poderia ser deduzida para efeito do imposto de renda em virtude do princípio de independência de exercícios.

5. Por outro lado o condicionamento legal de que tais despesas só sejam dedutíveis se seu pagamento se efetivar durante o exercício de correspondência está plenamente satisfeito in casu, porquanto na data em que deva ser cumprida a condição esta ou será satisfeita, tornando-se efetiva a isenção, ou deixará de sê-lo, e o depósito se transformará automaticamente em renda do Tesouro estadual. Desta maneira, não há como a quitação do tributo deixar de ocorrer no prazo legal de cumprimento da obrigação principal.

6. Saliente-se, porém, que, ocorrendo o inadimplemento da condição resolutive, nada mais haverá para se deduzir, porquanto o dispêndio já foi computado tempestivamente na apuração do lucro tributável, conforme item 3 supra.

7. Por fim, como já definiu o Parecer Normativo CST nº 142/73, cumprida a condição e liberado o depósito, devem tais recursos integrar a receita bruta operacional da empresa, no exercício de sua liberação, ex vi do art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75.

Contudo, o panorama legal alterou-se significativamente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que tratou distintamente as subvenções para investimento:

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:

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;

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 concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações 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 no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (negrejou-se)

Inicialmente foi editado o Parecer Normativo CST nº 2/78 alterando a interpretação veiculada no Parecer Normativo CST nº 142/73, de forma a estabelecer que as subvenções de investimentos, quando atendidos os requisitos legais, não integrariam o lucro tributável. Veja-se:

1. Examina-se se as subvenções recebidas pelas pessoas jurídicas, para financiamento de suas atividades normais e para a realização de investimentos, devem ou não integrar a receita bruta operacional e qual o tratamento fiscal a que estão sujeitas.

2. Excetuados os casos de empréstimos e de adiantamentos para aumento de capital, as transferências de recursos podem assumir as seguintes hipóteses:

2.1 Destinadas a cobrir déficits ou custear operações correntes;

2.2 Destinadas a programas especiais, com duas aplicações alternativas:

2.2.1 custeio;

2.2.2 investimentos, que poderão:

a) permanecer no ativo da empresa;

b) serem entregues à pessoa que forneceu os recursos ou a uma outra pessoa de direito público;

2.3 Ser repassada a outra empresa para aplicação:

- a) sem qualquer retomo de bens, direitos ou capital, apenas suscetíveis de fiscalização;
- b) com retomo sob a forma de direito de propriedade sobre os investimentos realizados.

3. O art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, reproduzido no art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, estabelece que integram a receita bruta operacional as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

4. Com efeito, as subvenções mencionadas nos subitens 2.1 e 2.2.1, destinadas à cobertura de déficits ou ao custeio de operações correntes, deverão integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica, por força do disposto no art.155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, e as despesas necessárias à atividade da empresa serão dedutíveis na apuração do lucro sujeito à tributação.

5. Relativamente aos recursos recebidos a título de subvenção para investimento, poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas.

Há que se destacar, porém, algumas condições a serem observadas pelas empresas beneficiárias de subvenções para investimentos:

5.1 - Subvenções para investimentos que devam permanecer no ativo da empresa - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em bens ou direitos que devem permanecer no ativo da empresa, os recursos recebidos ou colocados à sua disposição deverão ser registrados como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou aumentar o capital social, não podendo, neste último caso, haver restituição de capital aos sócios, sob pena de a pessoa jurídica obrigar-se a recolher o imposto sobre a importância distribuída. As quotas de depreciação, amortização ou exaustão, porventura contabilizadas e referentes aos bens ou direitos adquiridos com as subvenções, serão dedutíveis na apuração do lucro real.

5.2 - Subvenções para a realização de investimento a ser entregue à pessoa jurídica que forneceu os recursos, ou a uma outra pessoa jurídica de direito público - Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em obras públicas ou investimentos semelhantes, que devam permanecer no ativo da pessoa jurídica que recebeu os recursos, esta poderá:

5.2.1 - contabilizar a contrapartida pelo recebimento dos recursos em conta do passivo exigível e os dispêndios efetuados em conta do ativo realizável, como aplicações em bens de terceiros; terminado o empreendimento, as contas ativas e passivas seriam encerradas, mediante débito à conta do passivo exigível e crédito à conta do ativo realizável; ou

5.2.2 - tratando-se de entidade cujo balanço deva obedecer aos padrões e normas constantes da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, contabilizar a transferência recebida como receita e as aplicações efetuadas diretamente em contas de despesa, hipótese em que as receitas e despesas assim escrituradas deverão ser excluídas na apuração dos resultados, para efeito de determinar o lucro sujeita à tributação.

5.3 - Recursos recebidos para serem repassados a outra pessoa jurídica - Na hipótese do recebimento de recursos a serem repassados a outra pessoa jurídica, para serem aplicados em despesas de custeio ou em investimentos, a empresa que recebe os recursos e os repassa, não os computará como receita operacional, devendo a contrapartida pelo recebimento ser feita em conta do passivo exigível; quando do repasse dos recursos à pessoa jurídica destinatária será debitada em conta do ativo realizável, encerrando-se ambas as contas quando da comprovação da aplicação dos recursos.

6. Assinale-se que, em qualquer caso, se a transferência recebida for superior às aplicações realizadas, e se a diferença passar a pertencer à empresa, o valor dessa diferença deverá integrar a receita bruta operacional do período-base em que for concluído o empreendimento.

7. Outra modalidade de receita de que se beneficiam certas pessoas jurídicas, em geral empresas públicas, representada pelo recebimento de um percentual dos dividendos que cabem a União nos resultados de outras pessoas jurídicas, recursos esses não vinculados a aplicações específicas, enquadra-se nas normas do art. 155, letra d, do Regulamento do Imposto de Renda/75, devendo, portanto, integrar a receita bruta operacional da empresa beneficiária para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação.

8. No que se refere às subvenções para investimentos, fica modificado o entendimento expresso no item 2 do Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.

Todavia, na medida em que tal modificação foi vinculada especificamente ao item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73, que tratava da tributação dos valores recebidos com base no ICM, fez-se necessária a edição do **Ato Declaratório Normativo CST nº 02/78**, que assim estabeleceu:

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da

Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o contido no Parecer CST nº 1952/78, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, e demais interessados, que a parcela do ICM depositada em conta bancária vinculada, a título de incentivo fiscal, sujeita a liberação mediante o cumprimento de condição, constitui receita operacional do ano de sua eventual liberação, devendo ser submetida à tributação pelo imposto de renda, mesmo quando aplicada em bens do ativo imobilizado. O Parecer Normativo CST nº 2/78, publicado no Diário Oficial de 16 de janeiro de 1978, ao modificar o entendimento do item 2 do Parecer Normativo CST nº 142/73 não o fez com relação aos recursos financeiros recebidos com base no ICM incidente sobre as operações da empresa. Relativamente a esses recursos permanecem em vigor, portanto, as conclusões do mencionado Parecer Normativo CST nº 142, de 27 de setembro de 1973.

*Diante deste contexto, e também abordando as disposições da Lei nº 4.506/64 e do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como as normas de Direito Financeiro, presentes na Lei nº 4.320/64, e a doutrina acerca do conceito de subvenções, o **Parecer Normativo CST nº 112/78** concluiu que a lei, até a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, apenas havia firmado a tributação das subvenções para custeio, sem se manifestar acerca das subvenções para investimento. E, sob a premissa de que o referido Decreto-lei tomou por tributáveis estas receitas, salvo se atendidas as condições legais, o Parecer Normativo CST nº 112/78 exteriorizou a interpretação estes requisitos.*

Inicialmente mencionou a necessidade de manutenção deste valor em conta de reserva de capital, para que a subvenção não fosse objeto de distribuição, bem como declarou que a norma apenas se refere a recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público, aspectos que não estão em debate nestes autos. Já na seqüência, o Parecer trata das características da subvenção para investimento, nos seguintes termos:

2.11 Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, 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 142/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma

pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio §2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

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

Nestes termos, além de esclarecer que as disposições da letra "b" do §2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 trata de "transferências de capital", decorrentes, por exemplo, da obrigação contratual de garantir os valores registrados no balanço patrimonial da pessoa jurídica que teve o seu patrimônio líquido, parcial ou totalmente, transferido para outros sócios ou acionistas – o que não guarda pertinência com o presente litígio –, o Parecer Normativo CST nº 112/78 encerrou sua análise inicial com a seguinte conclusão:

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

na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

A abordagem seguinte teve por foco hipóteses de isenções e reduções de impostos, com vistas a identificar se elas se caracterizam como subvenções para investimento. **O Parecer Normativo CST nº 112/78** excluiu deste conceito isenções ou reduções de IPI destinadas, apenas, a diminuir o custo do bem adquirido; reduções de imposto de renda instituídas como compensação de custos ou despesas de instituições financeiras; e isenções, reduções ou destinações do IRPJ, por não afetarem o lucro real. De outro lado, admitiu como subvenção para investimento hipótese específica da atividade de mineração, bem como reduções de ICM, estas últimas nos seguintes termos:

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

3.7 É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

Para além disso, o Parecer Normativo apenas abordou incentivo específico do setor siderúrgico e a correção monetária de contas que registrem bens oriundos de subvenção, bem como esclareceu que a aplicação da norma interpretada alcança todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, e não apenas as sociedades anônimas. Disse, ainda, que o Decreto-lei nº 1.598/77 produziu efeitos a partir do exercício de 1978, convalidando a aplicação do Ato Declaratório Normativo CST nº 10/78 e do Parecer Normativo CST nº 142/73 às subvenções anteriores àquela vigência, bem como declarando a aplicabilidade, a qualquer situação, dos itens 2, 6, 7 e subitens 5.2 e 5.3, bem como dos itens 3, 4 e subitem

5.1.f

Dai as conclusões do Parecer Normativo CST nº 112/78, a seguir reproduzidas:

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

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

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

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

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

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

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

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

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

Estas as premissas, portanto, para apreciação do litígio presente nestes autos [...]"

Nos termos do art.38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, Subvenções para Investimento podem ser caracterizadas "...inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", 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 (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.

Assim, quando decorrentes de incentivos tributários, faz-se necessária a vinculação entre a sua concessão e o mencionado “estímulo” à implantação ou expansão da atividade econômica. Em suma, para que o benefício fiscal possa ser considerado como Subvenção para Investimento nos termos da legislação do IRPJ/CSLL, outra não pode ter sido a intenção do ente federativo, senão fomentar em seu território a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Considerando a gama de incentivos fiscais, dotados de suas especificidades, é um equívoco considerá-los irrestritamente como Subvenções para Investimento. Variados podem ser os objetivos dos entes federativos ao concedê-los.

As particularidades do caso concreto – é importante ressaltar que a aplicação do Direito dele não se divorcia - é que informam a natureza jurídica de tais benefícios fiscais quando se busca o adequado enquadramento para fins de aplicação da legislação tributária federal.

Vejamos, por exemplo, que a Segunda Turma do **Superior Tribunal de Justiça** (STJ) (REsp nº 1.128.206-PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Julg. 05/10/10, DJe 21/10/10), ao se debruçar sobre um caso de exclusão de créditos de PIS/Cofins para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, **assentou a necessidade**, para fins de caracterização como Subvenção para Investimento, **de a aplicação dos recursos obtidos a partir de incentivos fiscais vincular-se a projeto ou empreendimento aprovado pelo Poder Público**, nos termos do respectivo voto condutor:

*“(…) Nem se diga também que os referidos créditos teriam a natureza jurídica de subvenções para investimento, de modo a serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por força do art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77. Isto porque os créditos de PIS/Cofins não possuem tal característica, **na medida em que os recursos obtidos pela sua implantação não têm a sua aplicação vinculada a nenhum projeto ou empreendimento aprovado pelo Poder Público**. A este respeito, veja-se a conceituação de subvenções para investimento, na ótica do IRPJ:*

EMENTA: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO *As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Desta forma, incentivos fiscais recebidos como compensação por inversões fixas previamente realizadas pelo beneficiário, não são passíveis de enquadramento como subvenção*

para investimento, na ótica do imposto de renda, por não atenderem à condição de concomitância e de absoluta correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos (MF/SRF/SRRF7º - Solução de Consulta nº 251, de 24 de junho de 2004, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, artigo 443; Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978).” (destaquei).

Idêntico enfoque foi conferido pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, para quem os créditos presumidos de ICMS são considerados como Subvenções para Investimento **quando o incentivo vincula-se à “aplicação dos recursos em bens ou investimentos específicos ou à expansão do empreendimento econômico”**:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS, COFINS, IRPJ E CSLL. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO. PREVISÃO LEGAL. COMPENSAÇÃO.

.....

4. O crédito presumido classifica-se como um incentivo fiscal de ordem financeira, ou seja, consiste em transferência de renda do Estado para o setor privado, uma espécie de subvenção destinada a estimular determinado setor produtivo, visto que os incentivos fiscais têm a mesma consequência financeira das verdadeiras subvenções, as quais gravam a despesa pública. A renúncia fiscal, portanto, caracteriza uma subvenção de custeio.

*5. O Regulamento do Imposto de Renda de 1999 exclui, para o fim de determinação do lucro real, somente as subvenções para investimento, de acordo com os requisitos especificados na norma. Com efeito, as subvenções de investimento constituem-se subvenções especiais, **possuindo como nota fundamental a destinação à aplicação específica em determinados bens ou direitos, para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.** Diferentemente, as subvenções de custeio ou operação são a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.*

6. No caso, este crédito presumido de ICMS restou estabelecido sem qualquer vinculação do benefício à aplicação dos recursos em bens ou investimentos específicos ou à expansão do empreendimento econômico. Não há como enquadrá-los, portanto, na modalidade especial de subvenção de investimento, uma vez que se trata tão-somente de auxílio às despesas, como uma subvenção de custeio. Dessa maneira, conquanto os valores recebidos a título de subvenção não façam parte da receita bruta, integram o lucro operacional, na forma do artigo 392, inciso I, do RIR/99.

7. Assim, os valores ressarcidos a título de crédito presumido devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 28 da Lei nº 9.430/1996), porquanto decorrem de outras receitas operacionais (...)” (AC 2006.72.14.002810-6/SC, Primeira Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, Julg. 08/06/11, DE 16/06/11): (destaquei)

Mencione-se, ainda, o julgamento realizado pelo mesmo TRF da 4ª Região (AG – Agravo de Instrumento, Processo nº 5006813-23-2011.404.000, Rel. Otávio Roberto Pamplona, Julg. 07/06/11, D.E. 07/06/11) relacionado a estímulos concedidos pelo Estado de Santa Catarina (Lei nº 13.992/07 e Decreto nº 105/07), quando a sua Segunda Turma, lastreada no Parecer Normativo CST nº 112/78, **definiu que os contornos do benefício fiscal são essenciais à solução da controvérsia:**

“(…) Como bem demonstraram as partes, o Decreto nº. 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de fato dá tratamento diferenciado aos valores obtidos a título de subvenções por pessoas jurídicas. Há as subvenções de caráter geral, para custeio ou operação, recebidas tanto de pessoas jurídicas de direito privado como de pessoas jurídicas de direito público, ou ainda, de pessoas naturais e que expressamente devem ser computadas na determinação do lucro operacional, por força do art. 392, I, do RIR, e as chamadas subvenções para investimento, as quais não são computadas na determinação do lucro, conforme autorizado pelo art. 443 do RIR. Em relação a esta última, a definição de critérios caracterizadores foi estabelecida pela própria Administração Tributária, mediante o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº. 112, de 1978, segundo o qual:

.....

De acordo com o mencionado Parecer, para ser excluída da base de cálculo do IR, além dos requisitos contábeis, a subvenção para investimento deverá ser proveniente exclusivamente do Poder Público, sob perfeita sincronia entre a intenção do agente concedente com a ação do beneficiário. Deverá, ainda, ser dirigida diretamente à pessoa jurídica titular do empreendimento econômico, além de ter efetiva e específica aplicação nos investimentos previstos ou na expansão do empreendimento projetado.

Assim, é possível concluir que para ter o caráter para investimento a subvenção depende, dentre outros, da integral aplicação dos recursos concedidos no projeto econômico que motivou a subvenção.

Apesar de tratar-se de normatização sem força de lei, expedida pela própria Administração Tributária, na ausência de regulamentação ordinária, tenho que tal Parecer se enquadra no conceito de legislação tributária, na forma do artigo 96 do Código Tributário Nacional.

O programa Pró-Emprego, instituído pelo Governo do Estado de Santa Catarina para Lei nº. 13.992 e regulamentado pelo Decreto nº. 105, ambos de 2007, concede aos seus participantes tratamento tributário diferenciado no que concerne ao ICMS, na forma de diferimento do imposto em determinadas operações.

A rigor, há dúvida até mesmo se tal forma de benefício se enquadra no conceito geral de subvenção, pois se trata de diferimento, assim, não exclui a obrigação tributária e o pagamento do tributo, apenas promove a redução parcial dos custos e despesas, mediante condição resolutiva, uma vez que

Se não há investimento, é descabida a isenção na literalidade da lei (subvenção para investimento)”.

Na presente análise, não se pode olvidar que a condição primeira para o enquadramento de benefícios fiscais como Subvenções para Investimento, repita-se, é que devem ter sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos. Senão, vejamos novamente o que dispõe o RIR/99, com base no Decreto-lei nº 1.598/77:

*“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas **como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.” (destaquei)

O Decreto Estadual nº 7.439, de 17/9/98, que aprovou o Regulamento do Programa Estadual de Desenvolvimento da Indústria de Transformação Plástica – BAHIAPLAST, dispôs (fls.70/79 do Anexo):

“Art.2º São os seguintes os objetivos do BAHIAPLAST:

*I – **fomentar a instalação de novos empreendimentos industriais** no segmento de transformação petroquímica e plástica;*

*II – **interagir com organismos internos e externos dedicados a estudos na área de desenvolvimento industrial e tecnológico com vistas a instalação, expansão, modernização, consolidação e manutenção de empresas** do setor de transformação petroquímica e plástica no parque industrial baiano;*

.....

*Art.5º As empresas interessadas **em instalar ou ampliar projetos industriais no território baiano, com incentivos do Programa BAHIAPLAST**, poderão pleitear os seguintes benefícios:*

.....

*III – **crédito presumido nas operações de saídas de produtos transformados, derivados de produtos químicos petroquímicos básicos e petroquímicos intermediários, de estabelecimentos onde sejam exercidas atividades indicadas no art.10 deste Regulamento, desde que fabricados nesses estabelecimentos.***

.....

*§2º Somente poderá ser deferido o benefício previsto no inciso III, do parágrafo único, do art.9º, deste Regulamento a empresa **cujo projeto seja de novo empreendimento e de relevância para a matriz industrial do Estado;***

§3º *Tratando-se de ampliação ou modernização o projeto deverá demonstrar agregação de valor em termos tecnológicos e quantidade de produção que represente capacidade adicional de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) da atual capacidade de produção.*

.....

Art.9º Fica concedido crédito presumido nas operações de saída de produtos transformados, derivados de produtos químicos, petroquímicos básicos e petroquímicos intermediários, de estabelecimentos onde sejam exercidas atividades industriais indicadas no art.10, desde que fabricados nesses estabelecimentos, observadas as condições estabelecidas nesta subseção.

Parágrafo único. O crédito presumido previsto neste artigo será de:

I – 41,1765% (quarenta e um inteiros e um mil setecentos e sessenta e cinco décimos de milésimos por cento) do imposto destacado quando destinados a adquirentes sediados neste Estado;

II – 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado nas operações interestaduais;

III – 70% (setenta por cento) do imposto destacado nas operações interestaduais, observado o disposto nos §§1º, 2º e 4º do art.5º deste Regulamento.”

Assim, dúvidas não há, à luz do Decreto Estadual nº 7.439/98, de que os benefícios fiscais de que tratava seriam concedidos para fomentar a instalação de novos empreendimentos no parque industrial baiano, ou a ampliação de projetos industriais existentes.

Consta dos autos cópia do requerimento da Fly Pack Ltda, atual Prisma Pack (fls.40/68), formulado em 1º/10/01 perante a Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado da Bahia para a obtenção dos incentivos do Programa BAHIAPLAST, do qual se extraem as seguinte informações:

- o projeto consistiu na **instalação** de planta de transformação de resinas de polietileno pelo processo de extrusão plana em filmes para fraudas descartáveis e absorventes higiênicos, que contemplaria no primeiro ano de operação a produção de 3.600 t/ano, atingindo 7.200 t/ano no segundo ano e, a partir do quarto ano de operação, 14.400 t/ano;
- fixação da área construída de 4.000 m² no município de Camaçari (BA);
- a constituição da sociedade deu-se em **20/8/01** (40 dias antes da formulação do pedido).

Em 11/6/02, à Prisma Pack – Indústria de Filmes Técnicos e Embalagens Ltda concedeu-se a habilitação no BAHIAPLAST sob a forma de crédito presumido e diferimento do pagamento do ICMS até **31/12/07**, nos termos da Resolução nº 10/2002, do Conselho Deliberativo do BAHIAPLAST (fl.69 do Anexo).

Apesar de os benefícios fiscais serem concedidos por um Estado com o objetivo de, por exemplo, manter determinado empreendimento em seu território, fomentando a geração de empregos, inclusive indiretos, e o desenvolvimento ou manutenção de

determinado setor produtivo, no contexto da chamada “guerra fiscal”, a legislação tributária federal apenas autoriza a não inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, caso visem concretamente a estimular a “*implantação ou expansão de empreendimento*”, o que não dispensaria a efetiva contrapartida pelo empreendedor em tais objetivos.

Como esclarecem Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (*in* Imposto de renda das empresas. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2011, pp. 269-271), a subvenção do art.443 do RIR/99, ao contrário da Subvenção para Custeio, prevista no art.392, que pode ser utilizada para adquirir mercadorias, matérias-primas ou pagar demais custos ou despesas operacionais, não é tributável porque sua destinação é exclusivamente para investimentos (aquisição de imóvel, máquinas etc.).

Na espécie, à luz do Decreto Estadual nº 7.439, de 1998, e do projeto de implantação e expansão da planta industrial, aprovado pela Resolução nº 10/2002, do Conselho Deliberativo do BAHIAPLAST, o estímulo à implantação ou expansão de empreendimento restou comprovado.

Por sua vez, acerca da “*efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*”, não se pode afastar a concreta possibilidade de os recursos decorrentes do crédito presumido de ICMS terem sido aplicados na implantação e consequente expansão da planta industrial, havendo evidências em tal sentido (v.g., o crescente aumento do ativo imobilizado – fl.167 do Anexo). Ademais, registre-se, a autoridade autuante, mesmo à vista das explicações do contribuinte no curso do procedimento fiscal, não apontou efetivamente os elementos comprobatórios da não aplicação da subvenção nos investimentos de implantação/expansão do empreendimento econômico.

A propósito, é oportuno mencionar que esta Terceira Turma Ordinária (acórdão nº 1103-00.555, de 20/10/2011) já entendeu, não obstante com composição distinta, que determinado benefício fiscal, igualmente concedido pelo Estado da Bahia, poderia ser considerado, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, como Subvenção para Investimento. O I. Cons. Marcos Shiguelo Takata, em seu voto vencedor, esclareceu, com base na legislação regente, que, caso a intenção de quem transfere os recursos (ou tem o custo econômico) é de subvencionar investimento, está-se diante de transferência de capital e, pois, de subvenção para investimento, ressaltando, com bastante perspicácia, que o dinheiro aplicado na instalação/expansão de empreendimento econômico não se “carimba”. Vejamos, *verbis*:

“[...] se um incentivo fiscal é concedido sob a ‘condição’ de instalação, expansão ou ampliação de empreendimentos, o custo econômico desse incentivo representa uma subvenção para investimento.

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

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

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

Segundo porque o aumento de estoque de capital como evidência da intenção de subvencionar investimento não depende da destinação dos recursos aos empreendimentos. Depende (aumento de estoque de capital) certamente da intenção de se subvencionar investimento (empreendimento), geralmente expressa (a intenção) por meio de estímulos ao investimento quando a subvenção se dá através de incentivos fiscais. Noutras palavras, nem o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 prevê referida destinação dos recursos, ao tratar de subvenção para investimento para fins de IRPJ sob regime de lucro real tampouco o direito contábil (art. 182, §1º, “d”, da Lei de S.A.).

Terceiro, que não deixa de ser um desdobramento das duas razões citadas, porque o dinheiro não ‘se carimba’, não é possível se ‘carimbá-lo’.

Aliás, no caso de subvenção para investimento por meio de incentivos fiscais, em geral nem se recebe dinheiro, mas outro ativo.

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

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

Para fins da subvenção, vinculação é relacional ao propósito da subvenção.

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

Não foi diversa a conclusão no Acórdão nº 9101-00.566, da 1ª Turma da CSRF, da sessão de 17 de maio de 2010, de relatoria

do nobre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.
Transcrevo sua ementa:

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

Também cito o Acórdão nº 9101-001.094, da 1ª Turma da CSRF, da sessão de 29 de junho de 2011, no que pertine à questão da vinculação dos recursos e sincronismo, e que teve como relator o nobre Conselheiro Alberto Pinto Jr., assim ementado:

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

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

Pelas razões acima, o benefício fiscal em questão deve, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, ser considerado como Subvenção para Investimento, o que infirma a fundamentação dos autos de infração.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Processo nº 13502.000772/2009-89
Acórdão n.º **1103-001.198**

S1-C1T3
Fl. 381

CÓPIA