



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

Processo n° 13502.000772/2009-89
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.084 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PRISMAPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ESTADO DA BAHIA. RIR/1999, ART. 443. DECRETO ESTADUAL 7.351/1998. BAHIAPLAST.

A concessão de crédito presumido de ICMS, como forma de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caracteriza-se como subvenção para investimentos, para fins de aplicação do artigo 443, do RIR/1999, notadamente quando comprovado o efetivo incremento do ativo imobilizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos-calendário de 2005 e 2006, sendo aplicada multa de 75% e multa isolada sobre valor de estimativas mensais. Consta do Auto de Infração (fls. 69/72):

Da Infração

Contabilização indevida de valores relativos a subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas no período de apuração, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação.

O Contribuinte, no período de 2005 e 2006, era beneficiário do incentivo fiscal de redução do ICMS, definido no Decreto Estadual n.º 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 capital do grupo patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado do exercício. A Administração Tributária, em relação ao tema, adotou o Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978, que interpretou a Lei n.º 4.506, de 1964 (que trata das subvenções correntes), e o Decreto-lei n.º 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 n.º 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: (...)

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. (...)

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 189, volume 2), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador pela manutenção do lançamento (fls. 256/275, volume 2):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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.

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, ao qual foi dado provimento pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme acórdão do qual se extrai a ementa (fls. 355):

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.

Em 08/04/2015, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 559), que interpôs recurso especial em 28/04/2015, tratando da divergência na interpretação da lei tributária quanto ao incentivo fiscal analisado nos autos, que entende configurar subvenção para custeio. Apresenta **acórdão paradigma nº 204-00.420** (processo administrativo nº 10380.009536/2003-78), no qual se decidiu 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 recurso especial foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF (Conselheiro André Mendes de Moura), destacando-se trecho da decisão a seguir:

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 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".

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

Com fundamento nas razões acima expendidas, dou seguimento ao recurso especial da PGFN.

O contribuinte foi intimado em 25/04/2016, apresentando contrarrazões ao recurso especial (fls. 691) em 17/05/2016 – **intempestivamente** -, em síntese, alegando:

- (i) O Sr. Lars Gunnar Nyh seria portador de moléstia grave, justificando-se a tramitação preferencial do processo;
- (ii) Não deveria ser conhecido o recurso especial pois o acórdão paradigma trataria de COFINS;
- (iii) O caso seria de subvenção para investimento, nos exatos contornos do artigo 238, §2º, a e b, do Decreto-Lei nº 1598/77, bem como do Parecer Normativo CST nº 112/78;

(iv) Não seria possível aplicar a multa isolada após o encerramento do ano-calendário;

(v) Da restrição da aplicação da multa isolada às hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias;

(vi) Impossibilidade da cobrança de multa isolada concomitantemente à multa de ofício.

Em 26/12/2016, o Sr. Lars Gunnar Nyh novamente requereu agilidade no julgamento do processo, diante de moléstia grave / estatuto do idoso (fls. 725).

Em 25/07/2017, o Presidente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais recebeu intimação quanto ao mandado de segurança nº 1007540-09.2017.4.01.3400, no qual foi deferida liminar para “*imediata distribuição do recurso especial interposto*”, como também para sua inclusão em pauta para julgamento (fls. 733/740). Nesse contexto, o processo foi sorteado para minha relatoria em agosto de 2017, incluindo-se em pauta para julgamento na sessão seguinte.

Em 06/09/2017, foi apresentada pelo contribuinte cópia da sentença proferida nestes autos (fls. 743/748), pela qual se determinou que:

Ante o exposto, concedo em parte a segurança para determinar à parte impetrada que proceda à imediata distribuição do Recurso Especial interposto nos autos do Procedimento Administrativo - PAF n. 13502.000772/2009-89, para a Turma Competente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sorteando ao relator e incluindo para julgamento na próxima pauta para julgamento disponível.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Inicialmente, não tomo conhecimento das contrarrazões apresentadas pelo contribuinte, diante da sua intempestividade.

O recurso é tempestivo, razão pela qual passo à apreciação da existência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o único acórdão identificado como paradigma (204-00.420). 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 nº9.718/98 (...), 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, que trata de requisitos para a caracterização da subvenção para investimentos.

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

Passo a apreciar o mérito.

O auto de infração afastou a aplicação das normas de subvenção para investimento quanto ao incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia:

O Contribuinte, no período de 2005 e 2006, era beneficiário do incentivo fiscal de redução do ICMS, definido no Decreto Estadual n.º 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 capital do grupo patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado do exercício. A Administração Tributária, em relação ao tema, adotou o Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978, que interpretou a Lei n.º 4.506, de 1964 (que trata das subvenções correntes), e o Decreto-lei n.º 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 n.º 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: (...)

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

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.

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado da Bahia, regulado pelo Decreto nº 7.351/1998, que estabeleceu o “Regulamento do Programa Estadual de Desenvolvimento da Indústria de Transformação Plástica”. Este Decreto previa em seu artigo 5º:

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

I. infra-estrutura física; diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS devido;

II. 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.
(Redação do inciso do art. 5º de acordo com o art. 1º do Decreto nº 7.732, de 29 de dezembro de 1999)

O reconhecimento de subvenção para investimento, que não é computada no lucro real, depende de: (i) intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital da subvenção para investimentos; (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Sobre a necessidade de efetiva implantação e expansão do empreendimento - requisito sobre o qual eventualmente algum componente desta Turma diverja - destaco a adoção de parte das razões do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, no qual consta que é necessária a efetiva aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento:

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.

É pertinente lembrar que consta do acórdão recorrido o expresso reconhecimento de que estão presentes tais requisitos no caso dos autos, diante: (i) da intenção do Estado da Bahia em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; (ii) do registro como reserva de capital e, ainda, (iii) efetiva implantação e expansão da planta industrial (identificando o acórdão recorrido o crescente aumento do ativo imobilizado). Destaque-se trecho do acórdão recorrido nesse sentido:

Inicialmente, constata-se que se atendeu à condição da contabilização dos valores das subvenções em reserva de capital (art.38, §2º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/77), consoante explicitou a autoridade fazendária: "...O correspondente benefício fiscal (subvenção) era contabilizado em conta de reserva de capital do grupo patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado do exercício". Entretanto, para a fiscalização os valores decorrentes dos incentivos fiscais estaduais não se caracterizariam como Subvenções para Investimento, porque o benefício previsto no Decreto nº 7.439/98 e alterações (BAHIAPLAST), do Estado da Bahia, não previa "...absoluta correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos (aplicação efetiva e específica do recursos – ativo fixo)". Ainda no entender da autoridade autuante, "...o objetivo da norma que outorga isenção é incentivar o investimento.

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: (...)

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):

Assim, dívidas 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. (...)

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. (...)

Com efeito, consta às fls. 167 do Anexo I Balanço Patrimonial do contribuinte que houve aumento substancial do seu ativo imobilizado entre os anos de 2003 e 2009 (lembrando que os fatos geradores em discussão nestes autos ocorreram entre 2006 e 2008). Reproduzo informações deste Balanço Patrimonial:

	Julho	Dezembro	Dezembro	Dezembro	Dezembro	Dezembro	Dezembro
	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003

Imobilizado	19.178.667	17.215.509	10.839.847	10.297.106	7.875.219	6.591.084	3.313.084
-------------	------------	------------	------------	------------	-----------	-----------	-----------

O citado documento foi apresentado à ocasião da impugnação administrativa (doc. 05).

Ressalvo que adotar as razões do acórdão recorrido, no presente caso, não ocorre pela admissão única de investimento em ativo fixo para caracterização de subvenção para investimento. Destaco que os Pareceres Normativos CST nº 2/1978 e 142 de 1978, aparentemente, orientam entendimento nesse sentido. Colaciono trecho do PN CST 142/78:

2.11. Uma das fontes para 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 destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentendendo-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.

Por fim, compartilho o entendimento do acórdão recorrido a respeito da impossibilidade de "carimbar" o dinheiro, notadamente se considerado que é possível - e razoável - a existência de despesas pré-operacionais quando se implanta empreendimento. Nesse sentido, destaco trecho do acórdão recorrido, que adoto como razões de decidir, mencionando voto lavrado pelo ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata:

A propósito, é oportuno mencionar que esta Terceira Turma Ordinária (acórdão nº 110300.555, 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 Shigueo 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. (...)

Por tais razões, voto por **conhecer do recurso especial da Procuradoria e negar-lhe provimento**, mantendo integralmente o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa