



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

Processo nº 13502.000928/2006-89
Recurso nº 161.181 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-01.239 – 1ª Turma
Sessão de 21 de novembro de 2011
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Regrigerantes do Nordeste S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, subsume-se como subvenção para investimentos e, por conseguinte, descabe a sua tributação.

Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual nº 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso com relação aos incentivos de Pernambuco. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Relator, João Carlos de Lima Júnior, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias. 2) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso com relação aos incentivos da Bahia. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva e Otacílio Dantas Cartaxo.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri – Relator

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias – Relator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Valmar Fonseca de Menezes, João Carlos de Lima Junior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Karem Jureidini Dias, Alberto Pinto Souza Junior, Antonio Carlos Guidoni Filho, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Suzy Gomes Hoffmann.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº.107-09.492 (Sessão de 28/03/2007), que por maioria de votos, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário de Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Nordeste S/A., no prazo regimental ingressou com Recurso Especial alegando contrariedade à lei ou à evidência das provas.

A matéria objeto do recurso refere-se à redução ou a concessão de crédito presumido referente ao ICMS devido aos Estados da Bahia e de Pernambuco, por força de Programas de Desenvolvimento firmados entre as unidades federadas e a contribuinte, tendo o Acórdão recorrido entendido que não seriam hipóteses de subvenção para custeio concedido pelo poder público. Nesse diapasão, não se lhes aplicaria a norma prevista no art. 392 do RIR/1999, assim como, a interpretação do Parecer Normativo CST nº 112/78 estaria equivocada.

Na sua peça recursal, o Representante da Fazenda Nacional afirma que o incentivo em questão representa subvenção de custeio e, portanto, passível de incidência do IRPJ e de toda a tributação constante no lançamento fiscal, tendo havido, no Acórdão

recorrido, mácula ao art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64 e ao art. 392 do RIR/1999, cuja interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 merece aplausos.

A Presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso, por atendidos os pressupostos que o autorizam.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Como se viu do relatório, a controvérsia gira em torno da classificação do benefício fiscal concedido pelos Estados da Bahia e de Pernambuco, se subvenção para custeio ou para investimento.

A Fazenda Nacional pretende ver restaurada a decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador, segundo a qual as subvenções concedidas à pessoa jurídica pelos governos dos Estados da Bahia e Pernambuco têm natureza de subvenção para custeio, e não para investimento, uma vez que *"não há qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico"*.

Essa questão tem sido frequentemente enfrentada, antes pelo extinto Conselho de Contribuintes, agora pelo CARF, bem como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, pois muitos são os Estados que instituíram benefícios fiscais mediante renúncia fiscal do ICMS.

Nem sempre os benefícios concedidos pelos Estados Federados podem ser caracterizados como subvenção para investimento, e a qualificação há que ser feita, necessariamente, pela análise cuidadosa da legislação que trata dos benefícios.

O fato de a lei estadual que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, com incorporação de recursos ao seu patrimônio, ou mesmo reduzir seu passivo tributário proporcionando um aumento de capacidade operacional, é indicativo de tratar-se de subvenção para investimento. Mas a certeza só pode advir à luz da legislação estadual concernente ao incentivo.

Assim, de início, impõe-se investigar a natureza jurídica do benefício fiscal do qual a Recorrente é beneficiária, e verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, conforme o entendimento da Fazenda Nacional.

Também, de início deve ficar claro que o que está sendo tributado aqui pela fiscalização é o efetivo incentivo fiscal já auferido pela contribuinte, seja em razão do pagamento antecipado do imposto estadual – ICMS – (Bahia), e ou do crédito presumido relativamente à parcela do incremento da produção comercializada (Pernambuco), o que poderia levar ao equívoco de não se tratar de um incentivo fiscal, mas sim de um financiamento do imposto devido.

Veja-se o que registra o TVF sobre o incentivo concedido pelo Estado da Bahia:

*“ 21 - Determinado o caráter da subvenção, necessária se faz a definição do momento da ocorrência do fato gerador. O incentivo é dividido em duas etapas: Inicialmente, o contribuinte apura o valor do ICMS devido e difere o pagamento do tributo, que pode ser recolhido em até 6 anos. Caso o contribuinte antecipe o pagamento, terá direito a um desconto sobre o valor financiado, incluindo principal e juros. Este desconto é variável, podendo ser de 80%, caso antecipe o pagamento em 5 anos, ou de 20%, caso antecipe em apenas 1 ano o pagamento. O fato gerador se dá no momento em que o contribuinte, ao seu critério, antecipa o pagamento e obtém o desconto correspondente. O contribuinte apresentou as contas de razão, livro de ICMS e planilha demonstrando os valores financiados, as antecipações e os descontos correspondentes. **Os valores lançados foram os correspondentes aos descontos obtidos, incidentes sobre o principal e os juros.**”(negritos acrescentados)*

E sobre o incentivo concedido pelo Estado de Pernambuco:

“23 À exemplo do benefício concedido pelo estado da Bahia, esta subvenção também não vincula os valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimentos econômico. O regulamento do programa prevê, inclusive, que a destinação do incentivo poderá ser para o capital de giro, conforme disposto no artigo 5º do Decreto nº 21.959/1999, transcrito abaixo:

Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no artigo anterior, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimento poderão ser estimuladas mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

IV - quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente, podendo-se considerar tais definições como subvenções para investimento em relação às empresas que tenham permanecido com os benefícios financeiros concedidos nos termos das Leis nº10.649, de 25 de novembro de 1991 e nº 11.288, de 22 de dezembro de 1995, e respectivas alterações.

24 - O disposto no artigo . 5º reforça ainda mais a característica de subvenção para custeio ou operação deste incentivo, uma vez que não exige a vinculação entre os recursos advindos do incentivo e a aplicação efetiva destes recursos na implantação

ou expansão de empreendimento econômico. Pelo contrário, permite a destinação do incentivo para capital de giro. Assim, o incentivo deve ser computado na determinação do lucro operacional, conforme disposto no artigo 392 do RIR/99

*25 - Os créditos do ICMS decorrentes do incentivo são escriturados no Livro registro de Apuração do ICMS, no campo de apuração dos saldos, sob o título de deduções, reduzindo, assim, o ICMS a recolher pela empresa. A ocorrência do fato gerador se dá no momento deste registro e redução do saldo a recolher, **operando o benefício por parte da empresa, na medida do não desembolso do recurso que seria devido.** O contribuinte apresentou livros do ICMS, contas razão e planilhas demonstrando os valores do crédito presumido. **Os valores a serem lançados são os correspondentes ao crédito presumido obtido em cada período de apuração.** (negritos acrescentados)*

Segundo consta dos autos, os benefícios fiscais em questão foram instituídos pelo Estado da Bahia, por intermédio da Lei Estadual nº 7.980/2001, e pelo Estado de Pernambuco, mediante Lei Estadual nº 11.675/1999.

A interessada foi habilitada no programa da Bahia em 23/04/2003, pela Resolução nº 14/2003, e recebeu por transferência da empresa Água Branca Mineral Ltda. (em razão de incorporação), o direito aos benefícios concedidos pelo Estado de Pernambuco.

O programa do Estado da Bahia, chamado de "Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia" — DESENVOLVE -, oferece: (a) dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculadas pela taxa de juros de longo prazo e, (b) caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS, com prazo dilatado e dos encargos financeiros.

Em seu art. 3º, a Lei nº 7.980/2001, do Estado da Bahia, estabelece:

Art. 3º Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

(...)

Art. 4º O Poder Executivo constituirá o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, vinculado à Secretaria de Indústria Comércio e Mineração, que examinará e aprovará os projetos, estabelecendo as condições de enquadramento para fins de fruição dos benefícios.

§ 1º O deferimento do pedido de enquadramento ao Programa deverá observar a conveniência e a oportunidade do projeto para o desenvolvimento econômico, social ou tecnológico do Estado, bem assim o cumprimento de todas as suas exigências.

§ 3º A Secretaria Executiva do DESENVOLVE acompanhará a execução do cronograma de implantação, expansão, reativação ou dos investimentos em pesquisa e tecnologia, a evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa

Ou seja, a finalidade do programa é incentivar a instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados.

Dos Incentivos:

- Desoneração do imposto estadual (ICMS) na aquisição de bens destinados ao ativo fixo nas seguintes hipóteses, conforme regra do Decreto:
 - Nas operações de importação de bens do exterior;
 - Nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;
 - Nas aquisições de bens em outro estado, relativamente ao diferencial de alíquotas;
 - Diferimento na aquisição interna de insumos, conforme regra do Decreto;
 - Dilação de prazo de 72 meses para o pagamento de 90%, 80% ou 70% do saldo devedor mensal do imposto estadual (ICMS), relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes do projeto a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo;
 - Conforme o percentual dilatado, deverá ser feito o pagamento de 10%, 20% ou 30% do valor do ICMS apurado no prazo normal. A liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejará desconto de 90% ou 80%, resultando num benefício final;
 - Sobre a parcela dilatada quando paga no prazo de fruição incidirão encargos financeiros correspondentes a um percentual no mínimo de 50% da taxa anual de juros de longo prazo (TJLP) capitalizada anualmente;
 - A dilação do imposto dos empreendimentos já instalados incidirá o valor que exceder ao piso correspondente à média mensal dos saldos devedores de ICMS apurados em até 24 meses anteriores ao do pedido de incentivo, atualizada pela variação acumulada do IGP-M;
 - O empreendimento que investir na substituição de, no mínimo, 75% da planta de produção, com utilização de maquinários e equipamentos novos, será equiparado a novo empreendimento, não se aplicando o piso.

CLASSE	PRAZO DE FRUIÇÃO (ANOS)	CARÊNCIA (ANOS)	PERCENTUAL DO ICMS INCENTIVADO	DESCONTO NA ANTECIPAÇÃO (ANOS / %)	BENEFÍCIO SOBRE ANTECIPAÇÃO
I	12	6	90%	5 (90%)	81%
II	12	6	80%	5 (80%)	64%
III	10	6	70%	5 (80%)	56%

Exemplo: Para um empreendimento enquadrado na Classe I, 10% do imposto devido será pago no prazo normal e caso antecipe em 5 anos o pagamento do saldo devedor mensal do ICMS postergado terá um desconto de 90%, resultando em um pagamento de mais 9%, totalizando 19%.

O enquadramento em uma das classes resulta da ponderação objetiva dos seguintes critérios legais: Ramo de Atividade, Integração da Cadeia Produtiva, Geração de Emprego, Desconcentração Espacial, Desenvolvimento Tecnológico, Impacto Ambiental e Responsabilidade Social.

Por sua vez, a concessão de benefícios concedidos pelo Estado de Pernambuco foi formalizada pelo Decreto nº 24.044, a seguir reproduzido:

DECRETO Nº 24.044, DE 22 DE FEVEREIRO DE 2002

“Dispõe sobre a fruição de estímulo previsto na Lei n.º 11.675, de 11 de outubro de 1999.

(...)

CONSIDERANDO a Resolução n.º 07/2001, de 21 de dezembro de 2001, do Conselho Estadual de Política Industrial, Comercial e de Serviços - CONDIC, que aprovou o Parecer nº 155/2001,

DECRETA:

Art.1º Fica concedido à empresa ASA BRANCA MINERAL LTDA. - (SHINCARIOL), estabelecida na Rua Padre Mosca de Carvalho, s/nº - Rancho Dhália - Paulista - PE, CNPJ nº03.095.118/0001-39, CACEPE nº 18.1.170.0259408-6, o estímulo de que trata o art. 5º da Lei nº 11.675, de 11 de outubro de 1999.

Art. 2º A concessão do estímulo previsto no artigo anterior fica condicionada à observância das seguintes características:

I - natureza do projeto: implantação de nova linha de produção;

II - enquadramento: agrupamento industrial prioritário;

III -bens produzidos: cervejas e chopps - NCM/SH 2203.00.00; refrigerantes - NCM/SH 2202.00.00, e água mineral gaseificada - NCM/SH 2201.10.00;

Por seu turno, a Lei nº 11.675/99, fundamento legal do benefício, dispõe:

Art. 1º O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, passa a vigorar nos termos previstos na presente Lei.

§ 1º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros às empresas interessadas será diferenciada em função dos seguintes aspectos:

I - natureza da atividade;

II - especificação dos produtos fabricados e comercializados;

III - localização geográfica do empreendimento;

IV - prioridade e relevância das atividades econômicas, relativamente ao desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

§ 2º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros será autorizada por decreto do Poder Executivo, após prévia habilitação dos interessados, observadas as condições e requisitos estabelecidos nesta Lei e nos demais atos regulamentares destinados à sua execução.

(...)

Art. 4º Consideram-se prioritários ao desenvolvimento de Pernambuco, os agrupamentos industriais estruturados em cadeias produtivas formados por empresas localizadas no Estado.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, serão classificados como prioritários os agrupamentos industriais das seguintes cadeias produtivas:

I - agroindústria, exceto a sucroalcooleira e de moagem de trigo;

II - metalmecânica e de material de transporte;

III - eletroeletrônica;

IV - farmoquímica;

V - bebidas;

VI - minerais não-metálicos, exceto cimento e cerâmica vermelha.

§ 2º Fica facultado ao Poder Executivo, mediante decreto, incluir novos agrupamentos industriais estruturados em cadeias produtivas na relação definida no parágrafo anterior, desde que sua importância seja previamente demonstrada em estudo

econômico específico e apreciada pelo Comitê Diretor do PRODEPE.

Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no artigo anterior, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

I - quanto aos produtos sujeitos ao incentivo, exclusivamente aqueles inerentes ao agrupamento industrial e desde que relacionados em decreto do Poder Executivo, observada a respectiva caracterização na cadeia produtiva;

II - quanto ao montante a ser utilizado, o valor equivalente ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto, de responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal, relativamente à parcela do incremento da produção comercializada;

III - quanto ao prazo de fruição, 12 (doze) anos, contados a partir do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo;

IV - quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente. (inciso IV criado pela Lei Nº 11.937, de 04.01.2001)

(...)

Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

I - relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada;

II - relativamente à revitalização, o empreendimento deverá estar paralisado por, no mínimo, 12 (doze) meses ininterruptos, imediatamente à data da protocolização do projeto na AD-DIPER;

III - os projetos não poderão provocar redução do ICMS devido e arrecadado pela empresa pleiteante, em decorrência de diversificação na linha de fabricação ou no programa de produção de mercadorias não-incentivadas.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II do caput, poderá também habilitar-se ao PRODEPE empresa industrial com sede ou filial em Pernambuco que, a partir da data do encaminhamento do pleito à AD-DIPER, apresente, com dados retrospectivos para os 12 (doze) meses imediatamente anteriores, declínio de, pelo menos, 60% (sessenta por cento) no índice de utilização de capacidade instalada de produção,

observadas as condições previstas em decreto do Poder Executivo.

(...)

Como visto acima, os incentivos instituídos pelo Estado de Pernambuco compreendem a: (a) concessão de crédito presumido do ICMS, no percentual de 75% do imposto, de responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal, relativamente à parcela do incremento da produção comercializada, (b) a concessão de crédito presumido de 5% do valor total das saídas interestaduais que destinem os produtos às demais regiões geográficas do país, ficando o benefício limitado ao valor do frete, e (c) prazo de fruição de 12 (doze) anos, contados a partir do mês fixado no decreto concessivo.

Por sua vez, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador, cuja decisão a Fazenda Nacional quer ver prevalecer, nega o caráter de subvenção para investimento ao benefício, ao argumento de inexistência de qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico, conforme interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78.

Com a devida *vênia* ao entendimento acima esposado, entendo que não há como interpretar restritivamente a expressão “subvenção para investimento” na efetiva e específica aplicação pelo beneficiário em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, conforme entendimento expresso no PN CST n. 112, de 1978.

De fato, ensina a propedêutica do direito administrativo que, mais que as palavras utilizadas pelo legislador, o que deve ser levado em consideração é o fim para a qual a norma foi editada, e no caso ora tratado resulta claro que a finalidade dos incentivos concedidos a Recorrente não foi no sentido de auxiliá-la nas suas despesas, mas sim na expansão de seu empreendimento econômico.

De se notar que de acordo com o disposto no §2º. do art. 38 do DL 1.598/77, a norma somente se refere à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” para identificar a subvenção, ainda que sob a forma de isenção ou redução de impostos, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento.

Isto significa dizer que pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.

Como se viu acima, as normas estaduais que criaram os benefícios, tiveram objetivo claro e específico de fomentar e atrair investimentos para promover o desenvolvimento de suas economias. No caso da lei bahiana, inclusive, há previsão expressa para o acompanhamento da evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa.

Portanto, a inexistência de mecanismo de vinculação direta entre os valores obtidos com o benefício fiscal e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico não descaracteriza a renúncia fiscal dos Estados como subvenção para investimento. A aplicação dar-se-á, ainda que

indiretamente, desde que os valores sejam mantidos em reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Presente a intenção do Estado em transferir capital para a iniciativa privada, com o intuito de promover o desenvolvimento, bem como a incorporação dos recursos no patrimônio da empresa, que os aplicará, necessariamente, no seu negócio (pois que vedada a distribuição), os incentivos se configuram como genuína subvenção para investimentos.

Em face do exposto, manifesto-me por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Voto Vencedor

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator Designado.

Em que pesem as bem fundadas razões de decidir do eminente Relator, ousou dele divergir, com a devida vênia e respeito, apenas em relação às conclusões a que chegou quanto à caracterização de subvenção para investimento dos benefícios fiscais do Prodepe, concedidos à Recorrida pelo Estado de Pernambuco.

Conforme consignou em seu voto, “*não há como interpretar restritivamente a expressão “subvenção para investimento” na efetiva e específica aplicação pelo beneficiário em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, conforme entendimento expresso no PN CST n. 112, de 1978.*”

No entendimento assentado pelo i. Relator, “*pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.*”

Acrescentou ainda que, *conforme o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, a norma somente se refere à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” para identificar a subvenção, ainda que sob a forma de isenção ou redução de impostos, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento.*”

Com a devida vênia, entendo que tais assertivas não estão plenamente de acordo com o direito aplicável.

Vejamos as razões.

Com bem assinalado no voto do i. Relator, para serem caracterizados como subvenção para investimento, os benefícios fiscais, devem ser submetidos a cuidadoso exame jurídico do ato concessivo e das respectivas disposições regulamentares.

O fato da lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento, pois sua correta qualificação, inequivocamente, **depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.**

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva *“implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*, tal como preconizado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77.

Pois bem, no caso do Prodepe, a subvenção governamental está prevista na Lei Estadual nº 11.675, de 1999, que foi regulamentada pelo Decreto nº 21.959, de 1999.

O art. 1º da Lei, cujos excertos principais foram acima transcritos, dispõe sobre as características do benefício fiscal. Ao apreciar seus elementos caracterizadores, firmei convicção no sentido de que, a despeito da intenção governamental em conceder o incentivo com *“a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco”*, efetivamente **não foi assegurada a destinação dos recursos na “implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”**.

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

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

Assim, não vislumbro respaldo jurídico para enquadrar tal benefício como subvenção para investimento, cujos requisitos devem estar prescritos na lei concessiva e estritamente observados pelo contribuinte.

Ademais, conforme o disposto na própria lei instituidora do programa, a sociedade beneficiária **pode**, ao pleitear sua habilitação, **optar em destinar os recursos para investimento fixo ou capital de giro**, *verbis*:

“Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no artigo anterior, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

(...)

IV - quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente.”

Diante de tal faculdade, me parece que, apesar das exigências regulamentares fixadas para a concessão do benefício à Recorrida, não há um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à *implantação ou expansão do empreendimento econômico*. Seria de se admitir que tal direcionamento se desse em momento não coincidente com a utilização do crédito presumido decorrente do incentivo, porém, nem isso foi possível aferir com base nos elementos caracterizadores do benefício do Prodepe.

Assim, ante a **inexistência** destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, **foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento**, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, **não pode ser qualificado como subvenção para investimento**, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos.

Por tais fundamentos, renovando o pedido de máxima vênia ao i. Relator, manifesto-me no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência relativa ao benefício fiscal concedido no âmbito do Prodepe.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator Designado.