



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000951/2009-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.453 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2021
Recorrente KORDSA BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

SUBVENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO COMO DE INVESTIMENTO OU CUSTEIO. ADIÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente benefício fiscal concedido em contrapartida a investimentos em empreendimentos econômicos, e não na ausência destas contrapartidas em ato concessório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIAMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por KORDSA BRASIL S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1302-001.735, na sessão de 10 de dezembro de 2015, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CONFIGURADA.

Na subvenção para investimento, a aplicação do valor subvencionado em bens de capital deve ser compulsória, logo, em tal modalidade de subvenção, não se enquadra o auxílio recebido do Poder Público, quando o ato de concessão não condiciona o recebimento do benefício à realização de investimentos em implantação ou expansão de unidades produtivas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

O litígio decorreu de lançamentos de tributos incidentes sobre o lucro no ano-calendário 2007, a partir da constatação de omissão de receitas correspondentes a subvenções para custeio. Trata-se de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, correspondente a crédito presumido de ICMS, concedido à sucedida DUSA – Dupont Sabaci Brasil S/A, incorporada por COBAFI – Cia Baiana de Fibras, antiga denominação social da Contribuinte. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 506/513). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 567/573).

Cientificada em 17/03/2016 (e-fls. 579), a Contribuinte interpôs recurso especial em 30/03/2016 (e-fls. 580) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 692/701, do qual se extrai:

No Recurso Especial (REsp) a contribuinte contesta o julgado valendo-se de seu entendimento pelo caráter de **(a) subvenção para investimentos** dos valores referentes a benefício fiscal de crédito presumido de ICMS adstrito ao programa PROBAHIA, contra a compreensão colegiada de que o benefício fiscal estadual fruído se trata de subvenção para custeio, que fundamentou o acórdão recorrido. No tocante à matéria **(a) Subvenção para investimento/custeio** o recorrente apresenta dois pontos que fundamentam divergências: **(a.1) Vinculação do incentivo fiscal à realização dos investimentos**, e **(a.2) Utilização do incentivo como capital de giro**, conforme teor do trecho abaixo, extraído do REsp:

"(...)

Interessante perceber que a decisão combatida veicula a distinção correta entre as subvenções para investimento e custeio, apresentando os dispositivos da legislação estadual que tratam sobre o PROBAHIA. Entretanto, aquele decisum preferiu tomar outro rumo ao sustentar, em síntese, dois pontos divergentes: i) o fato do Estado da Bahia não vincular a concessão do incentivo fiscal à realização dos investimentos; e, ii) o pedido versar sobre o capital de giro.(...)"

Alega também no REsp, visando a contrapor as razões da decisão recorrida, inobservância do postulado a princípios como o da verdade real, do interesse público, e da violação do sigilo bancário, pedindo que seja reconhecida improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL e anulação destes. No entanto, como sequer trouxe acórdãos relacionados ao interesse público e à violação do sigilo bancário, entende-se que essas alegações são argumentos a serem analisados por ocasião do eventual julgamento do mérito do recurso, e não divergências jurisprudenciais a serem cotejadas pela presente admissibilidade.

Já no que diz respeito ao princípio da verdade material, verifica-se que se trata de tema não abordado na ementa do acórdão recorrido, tampouco no voto vencedor deste. Aliás, quisesse o recorrente ver apreciada essa matéria pelo colegiado recorrido, teria que, no mínimo, ter embargado a decisão.

[...]

Divergência apontada sobre o tema:

(a.1) Vinculação do incentivo fiscal à realização de investimentos.

1.º Paradigma. Acórdão 9101-01.239. REsp da Fazenda Nacional.

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 permitam 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).*

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.

2.º Paradigma. Acórdão 9303-002.618. REsp da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005

INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO. Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 28/02/2004 a 31/12/2005

INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO. Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.

Segue avaliação sobre a ocorrência ou não de interpretação divergente da legislação tributária entre os acórdãos paradigmas citados e a decisão recorrida.

Da acurada leitura do REsp é possível extrair que, considerados os acórdãos paradigmas hábeis (segundo o art. 67, §§ 6.º e 7.º, RICARF), 9101-01.239 e 9303-002.618, a interpretação dita diversa se refere ao Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 38, § 2.º, fundamento de validade do art. 443 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), com reflexos na classificação ou não de uma subvenção como de custeio ou investimento.

Objetivamente cabe registrar que a comparação das situações de fato, concretas, tratadas nos acórdãos paradigmas e recorrido resulta concluir pelo reconhecimento de que as situações envolvidas são semelhantes: fruição de benefício fiscal estadual na forma de crédito presumido de ICMS e decorrente caracterização ou não dessa renúncia fiscal como subvenção para custeio ou investimento, com repercussão na inclusão ou não dessa insubsistência ativa na apuração do lucro real para efeito de tributação de IRPJ e CSLL.

Na investigação do sentido das ementas, no caso do fomento instituído pelo Estado da Bahia, constata-se que o 1.º acórdão paradigma traz entendimento diverso do acórdão recorrido, mostrando-se flexível no que diz respeito à vinculação da subvenção à efetiva aplicação dos recursos/desonerações a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, como requisito essencial para caracterização destes como subvenção para investimento.

No corpo da ementa do paradigma citado logo acima destacamos os trechos "O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS (...), tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico (...) subsume-se como subvenção para investimentos" e "*Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher (...), cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio*"

A aparente divergência se revela na orientação da conclusão contida na ementa do acórdão recorrido, que afirma quanto às subvenções para investimento: "*(...) em tal modalidade de subvenção, não se enquadra o auxílio recebido do Poder Público, quando o ato de concessão não condiciona o recebimento do benefício à realização de investimentos em implantação ou expansão de unidades produtivas.(...)*"

Estendendo-se a análise para os votos condutores, percebe-se a causa dos diferentes juízos. Observe-se a relevância para o voto vencedor, no acórdão recorrido, da valoração da falta de vinculação da legislação estadual quanto à obrigação da beneficiário do incentivo fiscal implantar ou expandir o empreendimento, com aplicação direta dos recursos subvencionados em bens de capital, trechos abaixo:

"(...)

Realmente, pelos documentos juntados aos autos, especialmente, o Decretos Estaduais a fls. 384/385 e a Resolução n.º 20/2004 não fazem qualquer vinculação da concessão do benefício fiscal à uma obrigação da recorrente implantar ou expandir as suas unidades fabris. É verdade que o pedido de concessão do inventivo fiscal encaminhado ao Governo da Bahia (a fls.379) faz referência a necessidade de a recorrente está em processo de melhoria contínua, mas isso não pode ser tomado como um compromisso de aplicar as subvenções recebidas na aquisição de ativo fixo, para aumentar a capacidade produtiva dela. Aliás, o pedido apresentado pela recorrente ao Governo da Bahia expressamente declara que as subvenções serão importante para alavancagem do seu capital de giro (...)

Ora, a subvenção para investimento é apenas aquela em que é exigida aplicação do valor subvencionado em bens de capital, de tal sorte que a aplicação sponte propria do contribuinte em bens de capital não transforma a renúncia de receitas públicas em subvenção de investimento (...)"

Em sentido diverso, o primeiro acórdão paradigma (Acórdão 9101-01.239), em seu voto vencedor na parte relativa ao benefício concedido pelo Estado da Bahia (vencido quanto ao benefício concedido pelo Estado de Pernambuco):

"(...)

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 .

(...)

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. (...)"

O confronto das situações alvo de julgamento administrativo — no 1.º paradigma e no acórdão recorrido — revela resultados divergentes no que determina a definição de subvenção para investimento de que trata o art. 38, § 2.º, do DL 1.598/77. Portanto, reconheço a divergência de interpretação da legislação por conta da matéria **(a.1) Vinculação do incentivo fiscal à realização de investimentos**, devendo ter seguimento o REsp neste assunto.

Com respeito ao segundo acórdão paradigma (Acórdão 9303-002.618), a análise perde o sentido porque neste caso não há dispositivo da legislação apto a sofrer exame quanto a interpretações diversas ou não. O DL 1.598/77, cuja aplicação é indiretamente questionada em REsp, via alusão ao art. 443 do RIR/99, não consta da decisão proferida no 2.º paradigma, uma vez que este cuida de PIS e COFINS e o referido DL se aplica a Imposto de Renda e reflexamente a CSLL. Mais, a ementa anota restrição quanto a seu alcance (da ementa), operando as expressões "para fins de tributação do PIS", "para fins

de tributação da COFINS", e referindo-se a faturamento ou receita bruta. Sendo assim, no cumprimento do art. 67, § 1.º do Anexo II do RICARF, não há o que se falar em interpretação divergente de mesma norma ou dispositivo legal, **se estes são diferentes** nos casos sujeitos a comparação.

Divergência apontada sobre o tema:

(a.2) Utilização do incentivo como capital de giro.

Paradigma único. Acórdão 1102-001.318.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

As subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, são caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o "animus" de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado. Não se exige, todavia, que o objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, a lei estadual promotora do incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa anterior do programa de incentivos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o "dinheiro não precisa ser carimbado". Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação. Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal.

PIS. COFINS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RTT.

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

No exame da ementa, verifica-se que o acórdão paradigma 1102-001.318 admite eventual utilização como capital de giro dos valores decorrentes do incentivo fiscal

patrocinado pelo subvencionador, posição destacada no trecho "(...) *Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado (...)*". Em salvaguarda mais ampla, o acórdão recorrido forja pela imobilização de tais valores: "(...) *em tal modalidade de subvenção, não se enquadra o auxílio recebido do Poder Público, quando o ato de concessão não condiciona o recebimento do benefício à realização de investimentos em implantação ou expansão de unidades produtivas(...)*". Esta última posição se mostra mais clara no voto condutor do acórdão recorrido, onde também se insere a impossibilidade de reversão do benefício em capital de giro, caso se pretenda caracterizá-lo como subvenção para investimento:

"(...) Ora, os atos de concessão do benefício não dispõem sobre a necessidade de a recorrente realizar investimentos de implantação ou expansão de unidades fabris, por sua vez, a própria recorrente, em pedido encaminhado ao Poder concedente do incentivo fiscal, informa que a subvenção será importante para alavancar seu capital de giro, logo, não há como concluir que estamos diante de subvenção para investimento, pelo menos diante dos documentos que foram juntados aos autos.

(...)

Ora, a subvenção para investimento é apenas aquela em que é exigida aplicação do valor subvencionado em bens de capital, de tal sorte que a aplicação sponte própria do contribuinte em bens de capital não transforma a renúncia de receitas públicas em subvenção de investimento, conforme bem dispõe o item 2.12 do vetusto Parecer Normativo CST n.º 112/78, in verbis:(...)"

De se notar, pela posição do voto vencedor do acórdão recorrido, que no interesse do reconhecimento da subvenção como de investimento o colegiado concluiu inclusive pela rejeição às indiscriminadas aplicações em bens de capital, admitindo somente as inversões decorrentes de exigência pelo poder concedente, subvencionador, no ato de concessão.

Nesse contexto, reconheço a divergência de interpretação quanto à matéria **(a.2) Utilização do incentivo como capital de giro**, em relação à aplicação do art. 38, § 2.º, do DL 1.598/77, pelo que deve ter seguimento o REsp neste quesito.

Rematando a análise, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, deduzo pelo **SEGUIMENTO** do REsp adstrito à matéria **(a) Subvenção para investimento/custeio**, subdividida nos temas **(a.1) Vinculação do incentivo fiscal à realização dos investimentos** e **(a.2) Utilização do incentivo como capital de giro**, e pelo **NÃO SEGUIMENTO** do recurso em relação à busca da verdade real, em consequência desta última representar matéria não prequestionada, na exação do art. 68, § 2.º, do Anexo II do RICARF, e limitação de seu Art. 67, § 5.º.

A Contribuinte foi cientificada da admissibilidade parcial em 13/03/2017 e não se manifestou.

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que a autoridade fiscal *não vislumbrou o efetivo contexto fático da situação em análise, desconsiderando os corretos lançamentos contábeis efetuados à luz da legislação que regulamenta a matéria, bem como ignorou os diversos investimentos realizados pela recorrente exigidos pelo Estado da Bahia para que fosse possível o aproveitamento do benefício em questão*. Afirma, assim, que o benefício teria natureza de subvenção para investimento.

Passa à demonstração da divergência em face do paradigma n.º 9101-001.239, transcrevendo também a ementa do segundo paradigma rejeitado, e apresentando uma terceira decisão *por precaução*, para defender que *o entendimento firmado por esta Corte é no sentido de*

que Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS' devido. Para tanto basta verificar o protocolo de intenções do PROBAHIA e o lançamento na conta reserva de incentivos fiscais.

Discorre sobre a caracterização do incentivo como subvenção de investimento, abordando a legislação tributária de regência, destacando que *utilizou a conta contábil RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS, que possui a mesma natureza da conta RESERVA DE CAPITAL*, transcrevendo doutrina e reportando, especificamente quanto à *estrutura jurídica do PROBAHIA* que:

Conforme colocado no item anterior, o recorrente usufruiu do benefício concedido pelo Estado da Bahia denominado de PROBAHIA, regulamentado pelo Decreto Estadual n.º 6.734/1997, através do qual lhe foi concedido crédito presumido de até 90% de ICMS.

Para fazer jus ao benefício, o contribuinte deve se adaptar aos requisitos normativos estabelecidos para concessão do crédito presumido, sendo exigido, dentre outros aspectos, a potencialidade na geração de empregos e o volume de investimento total do empreendimento. Nesse sentido, destaca-se o art. 1.º, 994 e 5º do referido Decreto:

Art. 1.º

§ 4º - O percentual de crédito presumido e o prazo, previstos nos incisos [I, III e VI a IX deste artigo, serão utilizados pelo estabelecimento de acordo com os percentuais definidos em Resolução do Conselho Deliberativo do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA.

§ 5º - Na definição dos quantitativos a que alude o parágrafo anterior deverá ser considerado, em relação ao estabelecimento beneficiário:

I - localização dentro das áreas de interesse estratégico para a economia do Estado;

II - quantidade de empregos. diretos ou indiretos. que o empreendimento possa gerar;

III - volume do investimento total do empreendimento;

IV - importância para a matriz industrial do Estado da Bahia dos produtos a serem fabricados.

Extrai-se das normas acima que a subvenção concedida pelo Estado da Bahia pressupõe a existência de uma contraprestação por parte do contribuinte que será beneficiado pelo programa.

Perceba-se que, para poder utilizar do benefício, o recorrente teve de se adaptar à estrutura normativa estabelecida pelo decreto estadual, revertendo os valores decorrentes do crédito presumido em investimentos para o aprimoramento da atividade, fomentando a geração de novos empregos e contribuindo para o desenvolvimento econômico da região, obedecendo, inclusive, ao preceito constitucional da função social da empresa.

Acaso a fiscalização tivesse analisado com maior cuidado os fatos que permeiam o caso em tela, teria vislumbrado a verdade material da situação, a qual aponta para uma série de investimentos realizados pela recorrente em decorrência do benefício concedido, ressaltando-se que sem este, acabaria inviabilizada a concretização dos investimentos efetuados.

Insta constar que os benefícios decorrentes do aproveitamento do crédito presumido concedido pelo Estado da Bahia sobre as saídas das mercadorias da recorrente não serviram como ajuda financeira para atender às despesas correntes da mesma, através de suporte ao seu capital de giro, por exemplo.

Fica claro então, que o PROBAHIA não se enquadra no conceito de subvenção para custeio, conforme o equivocadamente entendido da decisão hostilizada, sendo inconteste a sua natureza de subvenção para investimento. *(destaques do original)*

Expõe argumentos para concluir à luz da legislação e da doutrina apresentadas, totalmente indevida a exigência veiculada na decisão de que para caracterizar subvenção para investimento seria necessário "(...) regulamentação em lei ou no decreto com a apresentação do projeto à repartição competente do Estado da Bahia, e devidamente vinculada aquela inversão do benefício."

Acrescenta que se o decreto estadual que regulamentou a matéria não exigiu prévia submissão de projeto à repartição pública competente, é porque o legislador, estadual, diga-se de passagem, no exercício de sua competência que lhe foi constitucionalmente atribuída, entendeu por bem tornar prescindível tal exigência. Desenvolve o tema consignando que haveria uma ingerência totalmente indevida do Estado nas atividades empresariais dos contribuintes; destaca que a geração de empregos resultara em investimentos do empreendimento; observa que foram apresentados diversos documentos comprovando os efetivos investimentos, e arremata afirmando que a redução tributária obtida com o benefício possui vinculação direta com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Prossegue abordando a contabilização do incentivo, expondo a legislação societária de regência e defendendo a prevalência do interesse público na forma da doutrina que cita, asseverando que:

No caso concreto, o princípio em tela está sendo vilipendiado, pois não é de interesse público, tampouco de interesse individual coletivo, **que um programa que tenha finalidade de fomentar o desenvolvimento econômico e social de uma determinada comunidade seja tributado de forma mais gravosa**. O interesse público também envolve o interesse da coletividade. Sendo a Recorrente tributada desta forma, o Fisco Federal contraria a lógica prevista tanto pelo poder público como pelas empresas que tenham esse benefício.

A melhor forma de consagrar princípios e premissas que são elencadas tanto pela lei ordinária como pela constituição seria seguir o posicionamento do CARF acima apresentado de que o benefício do PROBAHIA é sim uma subvenção para investimento.

O intuito da tribulação consiste na manutenção do orçamento para que o mesmo tenha capacidade de arcar com as suas despesas. A partir do momento em que é dado um determinado benefício, como o PROBAHIA, para uma referida empresa, está o poder público assumindo o ônus de não receber aquela determinada parcela, pois a redução de tributos está sendo usada para que o interesse da coletividade seja operacionalizado dentro da sociedade como um todo.

Diante do supra transcrito, não resta qualquer dúvida que inexistente suporte jurídico a convalidar a tributação da subvenção para investimento, porquanto ato diametralmente oposto ao interesse público, e manifestamente incompatível com as premissas lógicas elencadas tanta pela lei do PROBAHIA quanto pela Constituição Federal vigente. *(destaques do original)*

Aborda o acórdão recorrido para confrontar seus argumentos, discordando da conclusão de que a utilização para alavancagem do capital de giro represente necessariamente utilização em custeio, dado este também se prestar a aquisição de bens do ativo fixo, invocando em abono a seu entendimento o paradigma nº 1102-001.318 e concluindo, a partir de seus argumentos, restar evidente que a devida redução que ocorreu no caso não é passível de nenhum

tipo de tributação, pois não faria sentido uma redução para fomentar o desenvolvimento ser tributada de forma desigual, contrariando a lógica e o intuito da lei no caso em questão.

Defende a busca da verdade material, reproduzindo doutrina e julgados administrativos, observando que *foram anexados documentos demonstrando todos os investimentos realizados pela Recorrente, que comprovam cabalmente que os benefícios concedidos pelo Estado da Bahia configuram-se como Subvenções para Investimento!*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido, anular os lançamentos e reconhecer que o benefício representa subvenção para investimentos.

Os autos foram remetidos à PGFN em 30/03/2017 (e-fls. 707), e retornaram em 05/04/2017 com contrarrazões (e-fls. 708/712) nas quais a PGFN expõe que o acórdão recorrido não merece reparos, expondo a legislação de regência e os atos normativos correlatos, e consignando que:

Entendeu a Receita Federal que a subvenção para investimentos, transferência de quantias do erário para o particular, possuía seu emprego vinculado, necessariamente, à implementação da política de desenvolvimento industrial que lhe seria subjacente.

Esta característica seria fundamental para diferenciar o instituto das demais formas de transferência de verbas do Estado para o particular. É evidente que qualquer liberalidade do Estado ao particular deve servir a determinado interesse público. No caso da subvenção para investimentos, o Estado procura atingir o desenvolvimento industrial ou comercial de certa região.

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

Os recursos transferidos devem corresponder a instrumento de implementação de políticas públicas de desenvolvimento da produção regional. E não há qualquer dúvida que a implementação dessa política ocorrerá com a efetiva e específica aplicação dos valores percebidos pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

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

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

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

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

Desse modo, deve ser mantido o lançamento tributário, não merecendo reforma o acórdão recorrido.

Em 06/12/2017 a Contribuinte apresentou a petição de e-fls. 716/718 noticiando a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, pedindo a sua aplicação imediata e o julgamento de improcedência do lançamento. Juntou a esta petição *laudo comprobatório da realização de investimentos* e documentos correlatos, inclusive quanto ao cumprimento dos compromissos assumidos com o Governo do Estado da Bahia.

Em 17/07/2018 nova petição foi juntada aos autos apresentando o Decreto n.º 18.270/2018 do Governo do Estado da Bahia, relacionando os *atos normativos relativos a incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, constantes do Anexo Único do Decreto*, bem como mensagem do mesmo Governo informando as providências decorrentes do Convênio ICMS n.º 190/2017. Afirmou, assim, cumprido o disposto no art. 3º, incisos I e II da Lei Complementar n.º 160/2017 com a *juntada dos comprovantes de publicação, registro e depósito do benefício fiscal objeto da autuação como forma de extinção do crédito tributário*. (e-fls. 783/871).

Por fim, em 20/07/2018 a Contribuinte juntou o *Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ n.º 20/2018*, afirmando *comprovado o cumprimento das obrigações previstas no Convênio 190/2017* (e-fls. 874/876).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A acusação fiscal está pautada na inexistência de contrapartida no ato concessório do benefício. Veja-se o que consta do Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 8/13:

12 - Os benefícios concedidos pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier. Analisando a Lei que criou o incentivo, observamos que existem algumas exigências, porém nenhuma delas cria a vinculação entre o valor subvencionado e a aplicação específica do recurso.

13 - A Lei n.º 7.025/97, que serviu de base para a concessão do incentivo PROBAHIA, e o decreto n.º 6.734/97, que regulamentou o benefício, não estipulam nenhuma vinculação do incentivo com aplicação em implantação ou expansão. Também não exigem que os recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, nem disciplina a forma de utilização dos valores.

14 - A Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 5ª Região, analisando o benefício fiscal estadual denominado BAHIAPLAST, que possui características semelhantes ao PROBAHIA — crédito presumido do ICMS, se manifestou a respeito do tratamento fiscal a ser dado a tal benefício, através da solução de consulta SRRF/5a RF/DISIT n.º 28/2003, onde conclui que "Os valores lançados a crédito em virtude de gozo do benefício fiscal de redução do ICMS, regulado pelo Decreto do Estado da Bahia n.º 7.439, de 1998, e alterações, não possuem os requisitos necessários a sua caracterização como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro operacional".

15 - Pelo exposto, fica claro que o benefício fiscal concedido pelo estado da Bahia, denominado PROBAHIA, se enquadra no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. O artigo 392 do decreto n.º 3.000/99 (RIR/99) dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as

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

Esta Conselheira votou pela negativa de provimento ao recurso voluntário em face do assim exposto pelo ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, relator do acórdão recorrido:

Realmente, pelos documentos juntados aos autos, especialmente, o Decretos Estaduais a fls. 384/385 e a Resolução nº 20/2004 não fazem qualquer vinculação da concessão do benefício fiscal à uma obrigação da recorrente implantar ou expandir as suas unidades fabris. É verdade que o pedido de concessão do incentivo fiscal encaminhado ao Governo da Bahia (a fls. 379) faz referência a necessidade de a recorrente está em processo de melhoria contínua, mas isso não pode ser tomado como um compromisso de aplicar as subvenções recebidas na aquisição de ativo fixo, para aumentar a capacidade produtiva dela. Aliás, o pedido apresentado pela recorrente ao Governo da Bahia expressamente declara que as subvenções serão importante para alavancagem do seu capital de giro, se não vejamos o seguinte trecho do referido pedido (fls. 368):

“IV – Considerando que o incentivos fiscais oferecidos pelo Governo do Estado da Bahia, por meio do crédito presumido, representa fonte importante de alavancagem financeira da DUSA DuPont Sabanci Brasil S/A, principalmente no que se refere ao capital de giro e ganho de competitividade perante a concorrência nacional e internacional.”.

Ora, os atos de concessão do benefício não dispõe sobre a necessidade de a recorrente realizar investimentos de implantação ou expansão de unidades fabris, por sua vez, a própria recorrente, em pedido encaminhado ao Poder concedente do incentivo fiscal, informa que a subvenção será importante para alavancar seu capital de giro, logo, não há como concluir que estamos diante de subvenção para investimento, pelo menos diante dos documentos que foram juntados aos autos.

Além disso, é importante verificar se o montante dos valores obtidos com o incentivo guarda equivalência com total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, pois, logicamente, não gozará de isenção tributária e deverá ser tido como subvenção para custeio os valores que excederem o valor do investimento realizado, já que pode ser aplicado pelo beneficiário para outros fins que não aqueles que justificam legalmente a isenção tributária da subvenção para investimento. No item V do pedido apresentado ao Governo da Bahia (fls. 368), o recorrente informa que deverão se investidos 20 milhões de dólares estadunidenses, valor esse que, pela cotação do dia em que foi assinado o documento (29/09/2004) equivalia a R\$ 57.180.000,00. Ora, só nos anos de 2005 a 2007, a recorrente recebeu R\$ 60.600.983,40 a título de subvenções, conforme levantamento feito pela Fiscalização a fls. 14/16, sendo que a Resolução 20/2004 concedeu o incentivo fiscal ao recorrente por 12 anos. A discrepância entre o valor do investimento projetado no pedido e o valor das subvenções efetivamente recebidas é mais um elementos nos autos a indicar a total desvinculação das subvenções recebidas com eventuais investimentos realizados pela recorrente.

Desde o procedimento fiscal, a Contribuinte tem enfatizado as exigências do art. 1º, §5º do Decreto nº 6.734/97, *que atribuiu ao Conselho Deliberativo do PROBAHIA a definição do percentual do crédito presumido a ser concedido, por meio de Resolução, aos contribuintes*, nos seguintes termos:

Art. 1º

§ 4º - O percentual de crédito presumido e o prazo, previstos nos incisos I, III e VI a IX deste artigo, serão utilizados pelo estabelecimento de acordo com os percentuais definidos em Resolução do Conselho Deliberativo do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA.

§ 5º - Na definição dos quantitativos a que alude o parágrafo anterior deverá ser considerado, em relação ao estabelecimento beneficiário:

- I - localização dentro das áreas de interesse estratégico para a economia do Estado;
- II - quantidade de empregos, diretos ou indiretos, que o empreendimento possa gerar;
- III - volume do investimento total do empreendimento;
- IV - importância para a matriz industrial do Estado da Bahia dos produtos a serem fabricados.

As Resoluções que favoreceram a Contribuinte e sua sucedida constam às e-fls. 92/94, todas com textos semelhantes à primeira (Resolução n.º 19/2004), a seguir transcrita:

O CONSELHO DELIBERATIVO DO PROBAHIA, no uso de suas atribuições e nos termos da Lei n.º 7.025, de 24 de janeiro de 1997, regulamentada pelo Decreto n.º 6.734, de 09 de setembro de 1997 e alterações,

RESOLVE:

Art. 1º Conceder à indústria COBAFI - COMPANHIA BAHIANA DE FIBRAS, instalada em Camaçari, os seguintes benefícios:

Os benefícios concedidos à COBAFI - COMPANHIA BAHIANA DE FIBRAS, através desta Resolução, foram transferidos para a KORDSA BRASIL SIA, CNPJ n.º 13.573.33210001-07, pela Resolução n.º 07/06 - ProBahia, publicada no DOE de 02/02/06, em face de sua alteração de denominação social.

I - Crédito Presumido - fixa em 90% (noventa por cento) do imposto incidente, o percentual do Crédito Presumido a ser utilizado pela COBAFI - COMPANHIA BAHIANA DE FIBRAS, CNPJ n.º 13.573.332/0001-07, nas operações de saídas de fios e tecidos de poliéster, pelo prazo de 12 (doze) anos, contado a partir da data da publicação desta Resolução no Diário Oficial do Estado.

II - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas seguintes hipóteses:

a) pelo recebimento do exterior ou, relativamente ao diferencial de alíquotas, pelas aquisições em outra unidade da Federação, de máquinas, equipamentos, ferramental, moldes, modelos, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade, e seus sobressalentes, para o momento em que ocorrer sua desincorporação do ativo imobilizado;

b) nas importações e nas operações internas com insumos e embalagens, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos deles decorrentes.

Art. 2º Fica vedada a utilização de demais créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços por parte da empresa.

Art. 3º Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.

Às e-fls. 95/96 constam outras Resoluções, mas do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE – Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia, que mencionam outras contrapartidas, mas não há referências a este benefício na acusação fiscal ou na defesa.

E este aspecto é relevante porque o paradigma validado no exame de admissibilidade acerca da primeira matéria (“Vinculação do incentivo fiscal à realização dos investimentos”), Acórdão n.º 9101-001.239, trata deste segundo programa, e não do PROBAHIA. Referida decisão, na verdade, analisou benefícios concedidos pelos Estados da Bahia e de Pernambuco, sendo que em relação ao primeiro foi negado provimento ao recurso especial da PGFN, enquanto no segundo a Fazenda Nacional teve sucesso, prevalecendo o entendimento assim expresso no voto vencedor do ex-Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias:

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. (*destaques do original*)

Estas referências são determinantes para compreender que o entendimento desta 1ª Turma, em sua antiga composição, ao proferir o paradigma, era no sentido de que a classificação da subvenção como de investimento *depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva*, devendo ser investigados *os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*, tal como preconizado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77. O voto vencedor do paradigma traz expressa divergência em face das afirmações do relator, ex-Conselheiro Valmir Sandri, contrárias à exigência de *efetiva e específica aplicação pelo beneficiário em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*, e admitindo *transferência de capital sem vinculação* a tal implantação, bastando *que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital*. E foram justamente essas as referências citadas no exame de admissibilidade para se afirmar caracterizado o dissídio jurisprudencial.

Os argumentos desenvolvidos no voto vencedor permitem, assim, concluir que a classificação, como subvenção para investimento, do incentivo sob exame naqueles autos, também concedido pelo Estado da Bahia, não se deu em razão dos argumentos acima referidos, expostos pelo Conselheiro Relator do paradigma, mas sim em face das características do benefício, assim descritas em seu voto:

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:

[...]

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 agroindustriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agroindustriais 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 IGPM;

• 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.

[...]

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.

[...]

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. (*negritos do original, grifos acrescidos*)

Os trechos grifados evidenciam que no paradigma foi analisado benefício fiscal com contornos substancialmente distintos daqueles tratados nestes autos. Como dito, a acusação fiscal aqui formalizada observa que *os benefícios concedidos pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico*. Já a Contribuinte, desde a impugnação, somente refere algo neste sentido quanto aos critérios que o Conselho Deliberativo do PROBAHIA deveria considerar para determinação do percentual de crédito presumido a ser concedido, e assim concluiu que *a redução tributária obtida com o benefício possui vinculação direta com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico*.

É certo que a Contribuinte afirma juntar, desde a impugnação *documentos demonstrando investimentos realizados*, com o intuito de comprovar *que os benefícios concedidos pelo Estado da Bahia à Impugnante correspondem a subvenções para Investimento*. Mas a autoridade julgadora de 1ª instância observando que *o Decreto não vincula a concessão do crédito a qualquer inversão da subvenção em aumento do ativo imobilizado da beneficiária*, deixou de se manifestar sobre estes elementos porque:

Atente-se que, mesmo que em algum momento tenha havido qualquer modificação na planta, não se encontra tal evento vinculado a subvenção recebida do Governo do Estado da Bahia. Em outras palavras, para que se admita a subvenção como de investimento há de haver a devida vinculação "dinheiro carimbado", não só com a apresentação do projeto como também a comprovação, nos mínimos detalhes, que tais recursos foram reinvestidos na planta industrial.

Em recurso voluntário, a Contribuinte reiterou os critérios fixados para Conselho Deliberativo do PROBAHIA definir o percentual do incentivo como única referência ao que, em seu entendimento, seria contrapartida do incentivo concedido. E, na mesma linha da decisão de 1ª instância, o acórdão recorrido somente referiu as aplicações feitas para acrescentar o descompasso entre o incentivo recebido com os investimentos cogitados pela Contribuinte.

A dimensão do investimento que seria feito consta do documento às e-fls. 329/371, denominado "Projeto", em nome de DUSA-Dupont Sabanci Brasil S/A, com carimbo de protocolo na Secretaria Estadual da Indústria, Comércio em Mineração em 01/10/2004, com a seguinte ementa:

A decisão de ampliar os investimentos no Estado da Bahia decorre da irrestrita confiança dos dirigentes da DUSA — DUPONT SABANCI BRASIL S/A no Governo deste estado que vem de forma decisiva e permanente incentivando os investimentos em todos os segmentos que compõe a sua matriz industrial.

Ocorre que este documento apresenta a seguinte conclusão:

A política de atração de investimentos industriais, promovida pelo governo do Estado da Bahia, tem contribuído significativamente para a diversificação do parque industrial. Esse fato vem ocorrendo desde 1991, com a implantação de programas de incentivos fiscais, como o Probahia. Esses programas se intensificaram, destacando-se, em 1995, os incentivos especiais para o setor de informática; em 1997, o Procomex, para o setor de calçados e seus componentes; em 1998, o Bahiaplast, para o setor de transformação plástica; além do Procobre e Profibra. A partir de 2002, o programa Desenvolve substituiu os demais programas implantados anteriormente.

E, como visto, embora haja evidências de que a sucedida da Contribuinte também detinha benefícios fiscais no âmbito do DESENVOLVE, os valores questionados nestes autos foram vinculados pela própria Contribuinte (e-fls. 85/88), unicamente, ao PROBAHIA.

Impõe-se concluir, assim, que o paradigma n.º 9101-001.239 não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial na matéria “Vinculação do incentivo fiscal à realização dos investimentos”. Ainda que o voto vencedor do acórdão paradigma traga referências à tese defendida pela Contribuinte para se opor ao entendimento firmado no acórdão recorrido, a íntegra do paradigma deixa fora de dúvida que outros foram os fundamentos do Colegiado que o proferiu, e isto porque tinha em conta outro benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, no caso, o DESENVOLVE, e não o PROBAHIA, sob análise nestes autos. Não há, portanto, similitude fática entre os acórdãos comparados.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria “Vinculação do incentivo fiscal à realização dos investimentos”.

O exame de admissibilidade também merece reparos em relação à segunda divergência (“Utilização do incentivo como capital de giro”).

Em verdade, a Contribuinte suscitou apenas uma divergência, apontando os paradigmas n.º 9101-001.239 e 9303-002.618 (este rejeitado no exame de admissibilidade), além de, *por precaução*, o acórdão n.º 3402-002.904, excedendo o limite regimental, do qual decorreu a limitação do exame de admissibilidade aos *dois primeiros*, como consignado à e-fl. 694. A referência ao acórdão n.º 1102-001.318 consta nos fundamentos de mérito da recorrente, quando ela assim argumenta:

Portanto, não restam dúvidas de que o capital de giro poderá servir também para a aquisição de bens do ativo fixo (Investimentos).

Aliás, esse entendimento, se prevalecer, traria sérias dificuldades operacionais no manejo dos seus recursos financeiros, na medida em que, aquele dinheiro, digamos assim, "subvencionado" deveria ser marcado com uma tarja ou algo parecido de forma que servisse apenas para adquirir INVESTIMENTOS, o que, além de humanamente impossível seria uma condição esdrúxula e completamente inconcebível e desnecessária.

Acerca desta questão do capital de giro e nesta mesma linha de raciocínio, veja-se o julgado deste CARF:

Número do Processo 13116.721294/2011-12

Relator(a) FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES

N.º Acórdão 1102-001.318

[...]

O simples fato de haver a intenção do Poder Público em abrir mão da sua arrecadação como forma de atrair investimos já justifica a natureza, de tal renúncia, de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. Nesse contexto, vejamos as palavras do Relator Valmir Sandri em processo similar³ e que restou por reconhecida a natureza de SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTOS também para o incentivo fiscal do PROBAHIA:

[...]

A Contribuinte, inclusive, sequer demonstra analiticamente a divergência em relação a este julgado, limitando-se a transcrever sua ementa. Até mesmo em relação ao paradigma n.º 9101-001.239, a citação de seu voto condutor consta, apenas, da argumentação de mérito do recurso especial. Este, aliás, foi o único paradigma juntado ao recurso especial (e-fls. 670/682).

De toda a sorte, ainda que se aceite o Acórdão n.º 1102-001.318 como paradigma de divergência na segunda matéria indicada, fato é que a decisão nele expressa apenas afastou *o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício*, admitindo que *os recursos transferidos* inicialmente se prestassem *a oxigenar o capital de giro da empresa para em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos* ser efetuado. E isto sob a premissa de que o incentivo exigia ampliação ou investimento na indústria no prazo de 20 (vinte) anos, conforme expresso no voto condutor do julgado:

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Aliás, na medida em que o recurso especial não restou conhecido na parte em que a Contribuinte pretendia discutir a dispensa de vinculação do incentivo à realização de investimentos em empreendimentos econômicos, a necessidade desta exigência e a sua inoccorrência neste caso restam consolidadas, o que prejudica qualquer discussão quanto à aplicação inicial do benefício em capital de giro para posterior aplicação em investimentos. Tanto o é que as objeções neste sentido, constantes do voto condutor do acórdão recorrido, foram consignadas apenas subsidiariamente à demandada vinculação da concessão do incentivo à realização de investimentos em empreendimento industrial.

Assim, considerando que a Contribuinte não demonstrou dissídio jurisprudencial em face do Acórdão nº 1102-001.318, e que eventual divergência vislumbrada em sua comparação com o acórdão recorrido resta prejudicada pelo não conhecimento da matéria efetivamente suscitada no recurso especial, também neste segundo ponto o recurso especial da Contribuinte não merece ser conhecido.

Frise-se que a competência deste Colegiado se limita à solução de dissídios jurisprudenciais, que devem ser regularmente demonstrados na data de interposição do recurso especial, momento no qual se estabilizam as referências para verificação de sua admissibilidade, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas no Regimento Interno do CARF, como é o caso, por exemplo, do disposto no art. 67, §3º do Anexo II do RICARF, bem como nos incisos de seu §12¹. A edição de decisão administrativa por este Colegiado e, em consequência, eventual

¹ O art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, atribui efeitos retroativos à aprovação de súmula, impedindo a admissibilidade de recurso especial interposto contra decisão de Colegiado do CARF que tenha adotado seu entendimento. Já os incisos do §12 do mesmo artigo trazem hipóteses

extinção de crédito tributário somente é possível e válida² se caracterizada a hipótese regimental que estabelece a competência de julgamento das Turmas da CSRF. Dessa forma, evidenciado que a Contribuinte não logrou demonstrar divergência em face de decisão de outro Colegiado deste Conselho, não cabe a esta 1ª Turma manifestar-se sobre qualquer outro aspecto da exigência, inclusive no que se refere aos efeitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017, editada depois do acórdão recorrido e invocada nas petições apresentadas depois do recurso especial.

Estas as razões, portanto, para **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

de entendimentos administrativos e judiciais vinculantes que também podem ser invocadas para inadmitir recurso especial que os contrarie, mesmo se interposto antes de sua edição.

² Nos termos do art. 59, inciso II do Decreto n.º 70.235, de 1972, são nulas as decisões proferidas por autoridade incompetente.

Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.453 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13502.000951/2009-16