



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

Processo nº 13502.001153/2007-40
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.163 – 1ª Turma
Sessão de 05 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente PROQUIGEL QUÍMICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa:

PRECLUSÃO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 16 §4º DO DECRETO 70.235/72.

Apenas há a permissão para juntada de documentos após a apresentação de impugnação se observados os requisitos do artigo 16, §4º do Decreto 70.235/72.

No caso, foram juntados documentos após a apresentação do Recurso Especial pelo Contribuinte, sem a comprovação da ocorrência de uma das situações descritas na norma acima referida.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RIR 1999, ART. 443. DESENVOLVE. BAHIA. DIFERIMENTO E DESCONTO. ICMS.

O reconhecimento de subvenção para investimentos depende da comprovação da efetiva implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, (i) por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento quanto ao tema inaplicabilidade da multa isolada; (ii) por maioria de votos, em negar-lhe provimento em relação às subvenções, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento; e (iii) quanto à prova apresentada em momento posterior, acordam em negar-lhe provimento, por maioria de votos, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que lhe deu provimento. Votou pelas conclusões, em relação à prova apresentada em momento posterior, a conselheira Daniele Souto Rodrigues

Amadio. E, em relação às subvenções, os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio acompanharam o relator pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa. Julgamento iniciado em 09/2017 e concluído em 05/10/2017, no período da manhã.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo- Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de análise de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte contra acórdão que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para: (i) conceder tratamento de subvenções para custeio no âmbito da apuração do IRPJ aos créditos de ICMS contabilizados em conta representativa de reserva de capital, sem a comprovação de que os recursos respectivos foram integralmente destinados à execução do projeto habilitado; (ii) afastar a incidência da COFINS sobre a receita de subvenção para custeio, por não se tratar de receita operacional e diante da decisão do STF sobre o conceito de faturamento, base das contribuições; e (iii) manter a aplicação de multa isolada, concomitantemente com a aplicação de multa de ofício, para fatos geradores ocorridos em 2004, 2005 e 2006.

O lançamento que originou o presente processo resultou de análise da fiscalização da utilização pelo Contribuinte de incentivo de redução do ICMS concedido pelo Estado da Bahia, no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve).

Segundo a fiscalização a redução do ICMS foi contabilizada a débito de ICMS A RECOLHER e a crédito de INCENTIVOS FISCAIS – ESTADUAL (conta de patrimônio líquido).

No entendimento da autoridade fiscal o benefício concedido pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier. Analisando a Lei que criou o incentivo, concluiu-se que existem algumas exigências, porém nenhuma delas cria a vinculação entre o valor subvencionado e a aplicação específica do recurso.

Nesse contexto, foram formalizadas as seguintes infrações: a) falta de oferecimento à tributação de recursos auferidos a título de subvenções correntes para custeio (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS); b) falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas).

A Turma a quo, analisando recurso do contribuinte, concluiu que, ainda que se possa enxergar na lei concessiva do benefício a intenção de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, o que, de fato, caracteriza canalização de recursos para investimentos, nos termos da legislação do imposto de renda, seria necessário que a contribuinte tivesse aportado aos autos comprovação que, uma vez contabilizados em conta representativa de reserva de capital, os recursos advindos foram integralmente destinados à execução do projeto (ou projetos) habilitado. Referida comprovação não ocorreu.

Nesse contexto entendeu que os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL deveriam ser mantidos.

Quanto ao lançamento das contribuições PIS e COFINS decidiu-se que os lançamentos em só poderiam subsistir se considerado válido o conceito de faturamento estampado pelo parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº. 9.718/98. Contudo, tal norma, tida aqui, nesse específico caso, como único fundamento capaz de dar respaldo aos lançamentos tributários relativos ao PIS e à COFINS, já foi objeto de decisão do plenário do STF nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, restando ali decretada a sua inconstitucionalidade.

Assim, decidiu-se pelo cancelamento do lançamento quanto ao PIS e COFINS.

Sobre a aplicação da multa isolada, foi mantido o lançamento por três fundamentos a saber: (i) não há óbice legal para a aplicação da multa isolada após o encerramento do período de apuração dos tributos sobre o lucro; (ii) inexistência de incidência sobre um mesmo fato, pois, na situação sob análise, estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto em razão de declaração inexata prestada à Receita Federal; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas); e (iii) não existe óbice à aplicação da multa em questão na situação em que o contribuinte apura prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração, pois a própria lei que comina a penalidade estabelece a possibilidade de aplicação (art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96).

A Fazenda Nacional recorre do quanto decidido em relação ao afastamento da COFINS sobre a receita de subvenção.

O Recurso da Fazenda, entretanto, não foi admitido, conforme despacho de admissibilidade de fls. 458 e despacho de reexame às fls. 461.

O Contribuinte, a seu turno, apresenta Recurso quanto às matérias que lhes foram desfavoráveis, quais sejam: (i) tratamento das subvenções recebidas na apuração do IRPJ e CSLL e; (ii) inaplicabilidade da multa isolada.

Sobre a primeira matéria recorrida, alega o contribuinte, em suma:

- ✓ A não tributação das subvenções para investimentos, decorre do cumprimento das condições impostas na lei, quais sejam: (i) constituição de reserva de capital específica no Patrimônio Líquido; (ii) sua utilização unicamente para absorção de prejuízos contábeis ou capitalização - o que elimina a hipótese de utilização em caso de distribuição de resultados aos acionistas;
- ✓ No caso dos autos, o incentivo foi concedido pelo art. 3º da Lei nº 7.980/2001, que institui o Programa Desenvolve e dispõe que o incentivo tem por finalidade a instalação de novas indústrias e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos já instalados, dentre outras finalidades. Portanto, tem natureza de subvenção para investimento;
- ✓ O enquadramento do Programa Desenvolve como subvenção para investimento foi reconhecido pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão 107-09.492 (paradigma), já confirmado pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão 9101-001.239);
- ✓ A legislação não condiciona a caracterização da subvenção para investimento à destinação dos recursos recebidos;
- ✓ É inaplicável a multa de ofício isolada em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL devidas por estimativas mensais, após o encerramento do exercício em que foi apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa;
- ✓ Da impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e isolada, pois a exigência de multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo apurado e multa isolada pela falta de estimativa implica em dupla aplicação de penalidade sobre um mesmo fato.

Ciente do Recurso do Contribuinte a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Sobre os documentos posteriormente juntados aos autos, em minha opinião apenas há a permissão para juntada se observados os requisitos do artigo 16, § 4º do Decreto 70.235.

No presente caso, não vislumbro a subsunção dos fatos à referida norma. Frise-se que o contribuinte alega desde sua impugnação que comprovou nos autos tais comprovações, porém a própria decisão *a quo* salientou a ausência da documentação.

Importante destacar que questões probatórias não são analisadas por essa Câmara Superior, a qual o regimento deu competência apenas para uniformizar divergências na interpretação da Lei Tributária.

Vale dizer, ainda que se tratasse de provas novas trazidas em respeito ao referido artigo 16, §4º, sua análise apenas poderia ser realizada no âmbito das Turmas ordinárias de julgamento.

Portanto, não conheço dos documentos juntados a destempo.

Sobre a admissibilidade do Recurso do Contribuinte não se insurgiu a Fazenda Nacional. Inobstante, entendo não haver há reparos a se fazer na análise realizada pela autoridade competente.

Em relação ao mérito. Iniciamos nossa análise acerca da subvenção para investimento e seu reflexo no lucro tributável.

O artigo 38, §2º, do DL 1.598/77 dispõe que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que cumpridos certos requisitos. Tal norma deu status de subvenções para investimentos às isenções e reduções de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nos seguintes termos:

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

Os requisitos, alternativos, para que tal subvenção não componha o lucro real estão descritos nas alíneas “a” e “b” do referido §2º, nos seguintes termos:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

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

Para o presente caso, o requisito para poder ter o direito à não inclusão da subvenção para investimento no lucro real seria seu registro como reserva de capital, que apenas poderia ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

No presente caso, não se discute, nesse momento, se a natureza legal da redução de impostos concedida pelo Estado da Bahia tem ou teve como finalidade a implantação ou expansão do empreendimento do Contribuinte. Também não se discute se a forma de contabilização da redução de ICMS estava de acordo com o previsto na legislação.

Ao contrário, na decisão recorrida fica claro que tais questões estão de acordo com a legislação.

O que os julgadores da Turma a quo entenderam, com base no Parecer CST 112/79, foi que não houve a comprovação de que os recursos advindos do incentivo fiscal estadual foram integralmente destinados à execução do projeto (ou projetos) habilitado.

Penso de forma diferente.

Em minha opinião, a interpretação contida no Parecer CST 112/78 não encontra amparo na legislação de regência, pois traz requisito não previsto na Lei no sentido de que o beneficiário da subvenção deve comprovar a aplicação em bens e direitos para implantar e expandir o investimento.

A Lei, ao estipular que o registro contábil do incentivo ocorre em conta de reserva de capital, garante que os recursos permaneçam em poder da sociedade subsidiada, que poderá decidir por aporta-lo em quaisquer ativos seus. Isso garante a expansão do projeto. Por isso não há obrigação legal de comprovar o investimento realizado.

Nesse sentido, inclusive, vale destacar decisão dessa 1ª Turma da CSRF em outra composição, tratando especificamente do benefício concedido pelo Estado da Bahia aqui tratado: preferido

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 darseá, 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.

Nesse contexto, entendo que merece reparos a decisão recorrida.

Com relação à aplicação concomitante da multa de ofício e a multa isolada pela ausência ou insuficiência de estimativas mensais para os anos calendário de 2004, 2005 e 2006 foi emitida a Súmula CARF 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Portanto, incabível a aplicação da multa isolada ao presente caso.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Com a devida vênia ao Conselheiro Relator, entendo que o recurso especial não merece acolhimento.

O auto de infração afastou a aplicação das normas de subvenção para investimento quanto ao incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia denominado "Desenvolve". O incentivo é descrito no Termo de Verificação Fiscal da forma seguinte:

(...) 4 - O contribuinte é beneficiário de subvenção fiscal concedida pelo governo da Bahia. Essa subvenção se materializa na forma de redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devido e tem o nome de Program de Desenvolvimento Industrial e Integração econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Foi criada pela Lei Estadual nº 7.980/2001, e é regulada pelo decreto nº 8.205/2002. O programa oferece os seguintes incentivos:

4.1. Dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculada pela taxa de juros de longo prazo.

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

5 - A empresa ora fiscalizada foi habilitada no programa (...). Os benefícios autorizados inicialmente foram:

5.1 Dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativos às operações próprias. Sobre cada parcela incidirão juros correspondentes à TJLP, capitalizados ao ano.

5.2 Prazo de fruição: até 12 anos

5.3 Parcela não passível de incentivo: R\$ 48.053,00.

6 - O contribuinte foi enquadrado na Classe II da tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE. Esta classe tem as seguintes características:

Prazo de carência 6 anos

Percentual do ICMS incentivado: 80%

Percentual do desconto por anos de antecipação: 1 ano=20%, 2 anos=35%, 3 anos=70%, 4 anos=75%, 5 anos=80%.

7 - A resolução 54/06 alterou a parcela não passível de incentivo, reduzindo-a para R\$ 27.129,40.

8 - O art. 2º da resolução 48/2003 foi retificado pela resolução 88/2006, que reenquadrou a empresa na classe I da tabela I, que apresenta as seguintes características:

Prazo de carência 6 anos

Percentual do ICMS incentivado: 90%

*Percentual do desconto por anos de antecipação: 1 ano=30%,
2 anos=45%, 3 anos=70%, 4 anos=85%, 5 anos=90%. (...)*

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

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

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

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

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado da Bahia, regulado pelo Decreto nº 8.205/2002, que estabeleceu o “Regulamento do Programa Estadual de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve”. Este Decreto previa em seus artigos 2º e :

Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:

a) nas operações de importação de bens do exterior;

b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;

c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;

II - às operações internas referentes ao fornecimento de insumos de origem agropecuária e extrativa mineral, indicados em Resolução do Conselho do Programa, a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização.

§ 1º - Os contribuintes destinatários das mercadorias cujas operações estejam sujeitas ao regime de diferimento do imposto deverão providenciar junto a Secretaria da Fazenda habilitação específica para operar com o referido regime.

§ 2º - Aplica-se ao diferimento de que trata este Decreto as regras previstas no Regulamento do ICMS que com ele não conflitarem.

Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

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

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

Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

A legislação estadual da Bahia, que trata do Programa "Desenvolve" é clara na definição de (i) intenção do Estado da Bahia em estimular a implantação e expansão de empreendimentos. O diferimento do pagamento do ICMS, como também o desconto concedido pelo Estado da Bahia, são formas efetivas de incentivar a implementação e expansão de indústrias.

Ocorre que não há comprovação nos autos da (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos naquele Estado. Assim, não há como ser acolhido o recurso especial do contribuinte.

Conforme discorrido acima, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Processo nº 13502.001153/2007-40
Acórdão n.º **9101-003.163**

CSRF-T1
Fl. 1.115
