



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

Processo n° 13502.001207/2007-77
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1103-00.555 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria IRPJ e outros
Recorrentes BRITÂNIA DO NORDESTE LTDA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Sendo a decisão devidamente motivada e fundamentada, não há que se falar em nulidade. O fato de ela não ter rebatido ponto a ponto as razões da defesa não implica vício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO E DIFERIMENTO DO ICMS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

A caracterização de subvenção para investimento não depende da vinculação da aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos. Para fins da subvenção, vinculação é relacional ao propósito da subvenção. Se a intenção ou propósito de quem transfere os recursos (ou tem o custo econômico) é de subvencionar investimento, está-se diante de transferência de capital, e, pois, de subvenção para investimento, registrável como reservas de capital, e não como receita. Se a intenção de quem transfere os recursos (ou tem o custo econômico) é de subvencionar o giro normal da empresa ou de cobrir déficits, a transferência é de renda, e, pois, é subvenção para custeio, registrável como receita (ainda que os recursos venham a ser aplicados em algum empreendimento). Se um incentivo fiscal é concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o custo desse incentivo representa subvenção para investimento. É o que se dá no caso vertente, com os incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ISENÇÃO ADENE.

Resulta prejudicada a questão da recomposição do lucro da exploração, vez que o valor do incentivo fiscal não representa receita, não é tributável.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Derruído o lançamento principal sobre Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe, no caso, o lançamento sobre Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. COFINS. PIS. RECEITAS OPERACIONAIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL.

Afastado o lançamento principal sobre IRPJ, resulta prejudicada a exigência de PIS e de COFINS. Ainda que assim não fosse, tais exigências não sobreviveriam em face do julgamento havido na sistemática da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 585.235, no qual o STF decidiu ser inconstitucional a ampliação da base de cálculo dessas contribuições trazidas pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, restringindo-a tão somente ao conceito de faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso de ofício, e por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes (relator). Designado o Conselheiro Marcos Shiguelo Takata para redigir o voto vencedor.

documento assinado digitalmente

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

documento assinado digitalmente

JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

documento assinado digitalmente

MARCOS SHIGUEO TAKATA- Redator designado.

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Hugo Correia Sotero, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Marcos Shiguelo Takata.

Relatório

Em foco recurso de ofício previsto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, interposto pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador-BA, em face daquele Colegiado ter julgado parcialmente procedentes os lançamentos efetuados em 20/11/2007 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari-BA com vistas à exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), como também, recurso voluntário aviado pela atuada objetivando a reforma daquele decisório no que tange à exigência fiscal mantida.

A ação fiscal consistiu na tributação dos valores contabilizados pela contribuinte no ano-calendário de 2004 como subvenções para investimento quando, no entendimento fiscal, tratam-se de subvenções correntes para custeio ou operação. A imputação fiscal encontra-se no sentido da absoluta falta de correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação efetiva e específica dos recursos, na forma elucidada pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, daí a aplicação do artigo 392, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o qual fixa que os ganhos auferidos a esse título são tributados como outros resultados operacionais.

Informou a Fiscalização que a atuada beneficia-se de incentivos fiscais de isenção e redução do ICMS previstos no Decreto do Estado da Bahia nº 4.316, de 1995, materializados sob a forma de “crédito presumido de ICMS”, e que a Administração Tributária já se pronunciou sobre referido decreto estadual na Solução de Consulta nº SRRF/5ªRF/DISIT 47, de 6 de dezembro de 2002, de interesse de Waytec Manufatura Ltda., nos seguintes termos: "Os valores lançados a crédito em virtude de gozo do benefício fiscal de redução do ICMS, regulado pelo Decreto do Estado da Bahia nº 4.316/95 e alterações, não possuem os requisitos necessários a sua caracterização como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro operacional."

Para fins do IRPJ e CSLL a tributação se deu pelo regime do lucro real anual, enquanto na seara das contribuições ao PIS e COFINS os gravames incidiram sobre as receitas mensais (fevereiro a dezembro de 2004).

Finalmente, consignou a autoridade lançadora que nos meses de janeiro, abril e maio a contribuinte recolheu as antecipações do IRPJ (estimativas) com base na receita bruta e nos demais meses baseadas em balancetes de suspensão ou redução, entretanto, os valores mensais correspondentes ao benefício do crédito presumido do ICMS não foram computados, do que resultou a aplicação da penalidade isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.460, de 1996, já na redação trazida pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007.

Impugnando os lançamentos a contribuinte suscitou preliminar de saneamento do processo para fins de ajustar os valores à realidade contábil, noticiando que a Fiscalização tomou as cifras originariamente constantes na conta “Reserva de Subvenção para

Investimentos – Reserva de Capital” e que importam em R\$ 24.111.367,82 sem levar em conta os estornos de créditos referentes às entradas de mercadorias e matérias primas obstados pelo artigo 4º do Decreto Estadual nº 4.316/1995, do que resulta a quantia líquida de R\$ 20.706.754,38. Além disso, que haveria uma pequena diferença de R\$ 204,69 entre o levantamento fiscal e os reais valores contábeis.

Quanto ao mérito deduziu que o próprio inspirador e redator dos textos legais contidos no Decreto-lei nº 1.598/77 (Dr. José Luiz Bulhões Pedreira) trouxe a público o sentido deles e sua interpretação e, no que toca às subvenções para investimento e doações, deduziu que a afirmação do PN-CST 112/78 de que só existe subvenção para investimento quando há *“a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”*, não tem fundamento legal porque o § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 somente se refere à *“implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”* para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de impostos e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento, podendo haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos, bastando a intenção do doador em transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.

Relatou que a empresa manteve o registro dos benefícios em reserva de reavaliação e não distribuiu qualquer importância dessa reserva aos sócios, tendo apenas efetuado aumentos de capital e mantido parcela no saldo da conta.

Ponderou que promoveu investimentos em compasso com as obrigações assumidas e dentro dos parâmetros da lei estadual que concedeu a subvenção para investimentos, ressaltando que dos R\$ 25.000.000,00 a serem investidos nos 10 (dez) anos do projeto já se cumpriram R\$ 23.910.869,00 e que até o ano-calendário de 2004 as aplicações já montavam em R\$ 15.695.363,00.

Dissertou que mesmo estivesse caracterizada a situação imaginada pela fiscalização haveria de ser levado em conta o benefício contido no Laudo Constitutivo nº 0119/2004, expedido pela Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE) e reconhecido pela Delegacia da Receita Federal em Camaçari-BA, acerca de incentivos fiscais de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis de 75% no período de 2004 até 2014, calculados com base no lucro da exploração, cujo desrespeito corresponderia a verdadeiro *dar com uma mão e retirar com outra*.

Por fim, aduziu que uma vez cancelado o lançamento principal (IRPJ) igual cancelamento se aplica aos lançamentos decorrentes, porém, cada um destes (CSLL, PIS e COFINS) tem razões isoladas para serem cancelados, caracterizadas pelo fato das subvenções não integrarem as respectivas bases de cálculo, consoante jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

A douta 2ª Turma de Julgamento admitiu a impugnação e entendeu parcialmente procedentes os lançamentos, assim ementando o Acórdão nº 15-16.526, tomado por unanimidade de votos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2004
SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA
RECEITA

O crédito presumido do ICMS, quando não atrelado ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

ISENÇÃO/REDUÇÃO DO IMPOSTO. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Incabível a recomposição do lucro da exploração em função de valores que deixaram de transitar pelo resultado contábil da empresa.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada incidente sobre a diferença não recolhida.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Contribuição para o Programa de Integração Social – Pis

Confirmada, parcialmente, quando da apreciação do lançamento principal, a ocorrência dos fatos geradores que deram causa aos lançamentos decorrentes, há que se dar a estes igual entendimento.”

O decisório acatou parcialmente o pleito da impugnante para considerar os estornos na conta de Reserva de Capital, de sorte que a importância de R\$ 24.111.367,82 tomada como base de cálculo aos tributos foi ajustada à cifra de R\$ 20.706.754,38. Em consequência, a douta Turma julgadora recorre de ofício.

Cientificada em 24/09/2008, fl. 296v., a contribuinte apresentou em 23 do mês seguinte o recurso de fls. 298 e seguintes, no qual inicialmente reclama a entrega de demonstrativo com os cálculos que representam os valores excluídos da exigência, uma vez que seus cálculos não estariam coincidindo com aqueles trazidos na decisão de páginas 206 e 207, prejudicando sua defesa. Passo seguinte suscita preliminar de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa caracterizado pela não apreciação dos argumentos relativos aos investimentos efetuados na fábrica e documentos que os apoiaram.

Quanto ao mérito reprisa suas razões originárias e acresce que a decisão recorrida não fez uma menção ou um parágrafo sequer acerca das afirmações da então Impugnante de que foram efetuados investimentos em seu ativo imobilizado no valor de R\$ 15.695.363,00 até 31/12/2004, bem assim, que a Fiscalização, ao fixar que o benefício de redução do ICMS liga-se ao conceito de doação ou subvenção de custeio, deixou de atender ao exposto na Solução de Divergência nº 15 de 2003 da Coordenação-Geral do sistema de Tributação (Cosit) segundo a qual tais vantagens configuram reduções de custos ou despesas, implicando, no caso, recomposição do lucro da exploração e não incidência do PIS e da COFINS (já que de receita não se trata).

Além disso, pugnou pelo ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deduzindo os valores do PIS e COFINS lançados e também pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

I – Recurso Voluntário

Com a juntada do instrumento de mandato de fl. 440 operou-se a regularização da legitimidade processual. A tempestividade recursal já havia sido aferida quando da deflagração da oportunidade para saneamento da representatividade. Presentes, pois, os requisitos de admissibilidade, e assim tomo conhecimento do recurso.

a) preliminares

A Recorrente insinua cerceamento do direito de defesa em face de não lhe ter sido entregue um demonstrativo de valores da parcela excluída pela decisão de primeira instância, já que segundo seus cálculos existiriam inconsistências.

Observo que aquele decisório cuidou de pormenorizar os valores exonerados e aqueles ainda mantidos, identificando tributo a tributo e multas, detalhando ainda os períodos de apuração envolvidos. Assim, não há cogitar qualquer vício do decisório, pois, como visto, ele exauriu exaustivamente a questão.

Tenho que eventuais inconformismos afetos a cálculos resultantes deste quadro, por umbilicalmente ligados à liquidação do julgado, devem ser aviados na forma de pedido de revisão, consoante Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

No que toca à efetiva afirmação de nulidade, em face do aparente não enfrentamento de argumento recursal, entendo que a decisão proferida pelo Colegiado de primeira instância não padece do alegado vício.

Com efeito, verifico que, a par de proferida por quem detém a competência legal, apresenta todos os elementos formais (relatório, fundamentos, conclusão e ordem de intimação) requisitados pelo artigo 31 do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Igualmente, verifico que o decisório enfrentou os pontos cruciais de resistência trazidos na peça impugnatória e dessa forma a resposta ao Administrado fora regularmente entregue, sendo válida e eficaz, apta a desafiar inconformismo de mérito em segunda instância recursal. O fato de não ter rebatido ponto a ponto as razões da defesa não implica cerceamento do direito de defesa, importando que tenha adotado fundamentação suficiente para decidir a questão.

Pertinente, pois, o ensinamento trazido pelo Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber em reiteradas oportunidades: vale ressaltar que o julgador não está obrigado a se referir e apreciar argumento por argumento da defesa, não se obriga a acatar as interpretações da defesa, ou a decidir como gostaria a impugnante, mas sim deve demonstrar e formar um conhecimento substancioso dos fatos e do Direito pertinente ao caso, de modo que possa

solucionar o litígio, na sua parte nuclear, de acordo com a convicção haurida no contexto dos autos.

Rejeito a preliminar.

b) mérito

A solução do presente litígio cinge-se em determinar se as importâncias recebidas de pessoa jurídica de direito público, relativas à isenção ou redução do montante do ICMS a recolher para o Estado da Bahia mediante diferimento e redução deste tributo nas saídas de produtos industrializados do seu estabelecimento em cada período fiscal, nos termos previstos no Decreto Estadual nº 4.316, de 19 de junho de 1995, caracterizam-se como subvenção para custeio ou para investimentos, isto é, apurar se ditas transferências possuem a conotação de renda ou de capital.

Isto porque as subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como “Outros Resultados Operacionais” na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (artigo 392 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), ou como “Resultados não Operacionais” na modalidade subvenção para investimento de que o artigo 443 do RIR/99. As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei, veja-se:

“Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei No 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei No 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei No 8.036, de 1990, art. 29).”

“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.”

Assim, a norma exclui da determinação do lucro real, sob certas condições, as subvenções para investimento e as doações feitas pelo Poder Público, de forma que se faz necessário entender-se o significado e extensão destes dois institutos.

As doações, como esclarece o Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978, é um instituto de Direito Civil. Atualmente encontra-se delineado na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), especificamente no artigo 538, como sendo “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”, tal qual previsto no Código Civil anterior (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, artigo 1.165)

Afora isso, a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, além da obediência ao interesse público e aos princípios que regem a Administração Pública estabelece, em seu artigo 17, outras exigências para doação de bens públicos: interesse público, autorização legislativa, prévia avaliação e procedimento licitatório, a par de avaliação de sua oportunidade e conveniência sócio-econômica relativamente à escolha de outra forma de alienação.

Infere-se, pois, que o benefício em pauta não pode ser classificado como doação.

Relativamente ao tratamento fiscal afeto a subvenções assim orienta o Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978, expedido pela Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal:

“.....

2.8 – O D.L. 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos ‘Resultados Não-Operacionais’, fez incluir no § 2º, de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES:

‘As subvenções para investimento, inclusive mediante a isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

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

2.9 – A primeira conseqüência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos ‘Resultados não-Operacionais’. Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.

.....

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo

CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subtede-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 142/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Esta concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

Este normativo também analisa o conteúdo da Lei nº 4.506, de 1964 e do Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

“2.14 – Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para utilização dessa reserva.”

Outro aspecto a ser ressaltado é que o incentivo a ser recebido pela empresa, para que goze dos benefícios tributários oferecidos à subvenção para investimento, não pode ter sua exigibilidade condicionada a evento futuro e incerto. Ainda o PN CST nº 112, de 1978, define subvenção sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas como um auxílio que não importa, em hipótese alguma, em qualquer possibilidade de vir a ser exigido de seu recebedor, a ver:

*“2.4. (...)É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados **não exigíveis**. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, EM SEU VOCABULÁRIO JURÍDICO: “Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É **mera contribuição pecuniária** destinada a **auxílio** ou **em favor** de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes ao seu objeto.” (os grifos são do original). Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um **auxílio** que não importa em qualquer **exigibilidade** para o seu recebedor.”*

No caso presente a norma estadual prevê o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS nas operações de industrialização e saídas de produtos de informática, elétricos, eletrônicos, eletro-eletrônicos e de telecomunicações em que se utilizou insumos provindos do exterior mediante crédito na escrita fiscal, em cada período de apuração, do valor equivalente ao saldo devedor do imposto apurado em cada mês.

A empresa, para fazer jus ao benefício, deve obediência aos seguintes mandamentos ditados pelo Decreto Estadual nº 4.316, de 19 de junho de 1995 (negritos acrescidos):

“Art. 1º

*§ 1º Para usufruir do benefício de que tratam os incisos II e III do "caput" deste artigo o contribuinte, devidamente habilitado para operar no referido regime na conformidade do art. 344 e seguintes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, **deverá:***

*I - **renovar** anualmente a habilitação concedida pela Secretaria da Fazenda;*

*II - **comprovar** que o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial equivale, no mínimo, aos seguintes percentuais do valor total do faturamento anual:*

a) 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro ano de produção;

b) 33% (trinta e três por cento) no segundo ano de produção;

c) 40% (quarenta por cento) no terceiro ano de produção;

d) 50% (cinquenta por cento) a partir do quarto ano de produção.

§ 3º Poderão ser instalados, com o benefício decorrente deste Decreto, projetos industriais localizados:

I - em qualquer município integrante da Região Metropolitana do Salvador, desde que:

a) se refiram exclusivamente a empreendimentos que tenham por objetivo montagem ou fabrico de produtos de pelo menos 2 (dois) setores integrados entre os de informática, elétricos, de elétricoeletrônica, de eletrônica e de telecomunicações; ou b) o valor do investimento total seja equivalente a, no mínimo, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II - nas demais regiões do Estado, independente da exigência do inciso anterior, mediante aprovação por ato específico da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração.

§ 4º Ficam igualmente diferidos o lançamento e o pagamento do imposto; na saída interna dos produtos tratados no inciso I do caput e no §2º deste artigo, promovida pelo estabelecimento industrial importador, nas seguintes hipóteses:

I - quando destinados a estabelecimento industrial neste Estado, que os utilize na fabricação de produtos de informática, elétricos, de eletro-eletrônica, de eletrônica e de telecomunicações ou prestação de assistência técnica e manutenção, para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes, desde que o seu projeto de implantação tenha sido aprovado pela Secretaria de Indústria, Comércio e Mineração.

§ 6º O estabelecimento que não comprovar ter atingido a proporção prevista no inciso II do § 1º ficará obrigado ao recolhimento do imposto incidente em cada operação de importação, sendo devido tal imposto na forma da legislação vigente à época do efetivo desembaraço aduaneiro.

Art. 9º-A As empresas que mantiverem o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial em, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) do valor total do faturamento anual poderão usufruir dos benefícios de que trata este decreto se atenderem as seguintes condições:

I - realize investimento mínimo de 70% do seu projeto industrial;

II - todos os seus produtos estejam enquadrados na norma "ISO 9.000" ou posterior;

III - não possua débito para com a fazenda pública estadual, inscrito em Dívida Ativa, enquanto • não proceder à extinção da dívida, salvo nos casos de débitos parcelados que estejam sendo pontualmente pagos;

IV - possua, no mínimo, três anos de produção industrial efetiva;

V - celebre de Termo de Acordo específico com a Secretaria da Fazenda, representada pelo Diretor da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, comprometendo-se a cumprir as condições previstas neste artigo.

O Decreto estadual regulamentador também prevê, em seu artigo 9º, para o caso de descumprimento das obrigações previstas na legislação de incentivos fiscais, a penalidade de cassação da habilitação, o que não se coaduna com o disposto no ato normativo em comento.

Outra questão diz respeito ao entendimento recursal de que a unidade fabril já comportaria aplicações nos idos de 2004 na esfera de mais de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Com todo o respeito, o argumento não me sensibiliza.

Não se pode perder de vista que os recursos oriundos das Subvenções para Investimentos são obrigatoriamente destinados à aplicação em bens ou direitos, não comportando, sequer, a sua permanência na condição de investimentos. É certo que os recursos ora discutidos atuam como estímulo à expansão ou implantação de empreendimentos econômicos, **no entanto, não possuem vínculo obrigatório com essa destinação**, conforme depreende-se do texto legal concessivo do benefício que não impõe, em momento algum, a **estreita correlação** entre os recursos e a aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir (**sincronismo**), tanto que existe manifesta falta de identidade entre as cifras --- ingressos de R\$ 20.706.754,38 no ano de 2004 e registros no ativo imobilizado de R\$ 15.695.363,00 no mesmo período --- o que permite a aplicação de tais recursos em capital de giro.

Com *venia*, sirvo-me da exposição traçada no ano de 1991 em assunto semelhante pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, órgão da Secretaria da Receita Federal encarregado da interpretação da legislação tributária, relativamente à possibilidade de registro das subvenções como Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido, do que resultou a seguinte orientação:

“.....

22- Constituir-se a empresa em uma indústria não significa, necessariamente, aplicação integral em investimentos da quantia subvencionada; tampouco, o registro contábil da subvenção como reserva de capital tem o condão de determinar que o seu montante tenha tido esse destino. Da mesma forma não é de aceitar-se como implícito a aplicação da subvenção em investimentos, apenas porque a realização de projetos de instalação assim o pressupõe.

23- É necessário que as subvenções recebidas sejam efetivamente aplicadas em investimentos, para que, se registradas como reserva de capital, não sejam computadas na determinação do lucro real. Nesse sentido, deve haver, sim, perfeita sincronia, entre a intenção do subvencionador com a

ação do subvencionado, como ocorre, analogicamente, com o depósito para reinvestimento para as empresas instaladas na área da SUDENE e SUDAM, de que tratam os artigos 449 e 459 do RIR/80.

24- A essa altura, podemos concluir que no caso focalizado apenas as subvenções depositadas em conta vinculada cuja liberação esteja condicionada a investimentos, podem ser registradas como reserva de capital; as subvenções que não obedeçam a esse mecanismo devem ser tratadas como correntes e registradas no resultado operacional.” Negrito acrescido

Dessa forma, não é de se aceitar como implícita a aplicação da subvenção em investimentos apenas porque a realização dos projetos de instalação assim o pressupõe, estando o incentivo fiscal em análise fora do rol das *subvenções para investimento*. Não sendo, da mesma forma, doações do Poder Público, sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL.

Por fim, incabível no caso o entendimento esposado na invocada Solução de Divergência nº 15, de 2003, expedida pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) da Receita Federal na medida em que aquela trata de empréstimos concedidos por Estados-membros para pagamento do ICMS em que os juros e parte da correção monetária realizam-se sob condição suspensiva.

Tendo em vista o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que determina que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas – CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, as conclusões acima são válidas também para esta.

Por sua vez, o gozo da isenção ou redução do imposto de renda como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, como base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição dele pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar.

Referido incentivo não fora validamente peticionado a tempo e modo (declaração de rendimentos do ano-calendário de 2004), é dizer, nunca houve opção, nem tampouco lançamentos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), importando dizer que não se trata de simples lapso manifesto que pudesse ensejar guarida ao pleito.

Quanto às contribuições para o PIS e a COFINS, tem-se que a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com alterações dadas pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, assim dispõe sobre suas bases de cálculo:

*“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu **faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à **receita bruta da pessoa jurídica**.*

*§ 1º Entende-se por **receita bruta** a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de*

atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º” (Negritos acrescidos)

Ocorre que no julgamento do RE nº 357.950, realizado em 09/11/2005, e de que foi Relator o Ministro Marco Aurélio, o Egrégio Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Posteriormente, em 28/11/2008, foi publicado o Acórdão afeto ao RE nº 585.235 reconhecendo a repercussão geral sobre este tema, a ver:

“Recurso Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.”

Em decorrência, aplica-se a Portaria MF 586, de 22 de dezembro de 2010, a qual introduziu o artigo 62-A no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 256 de 22 de junho de 2009, e que possui a seguinte dicção:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Portanto, para analisar o lançamento é preciso definir se o valor da subvenção se insere no conceito de faturamento, ou seja, receita bruta da venda de mercadorias e serviços.

Conforme visto quando da apreciação destes ingressos sua natureza remanesceu concluso que representam receitas e integram o resultado operacional. Não obstante, eles não estão compreendidos no conceito de faturamento e, por conseguinte, sua inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS está amparada no alargamento do conceito de faturamento trazido pelo § 1º do artigo 3º da Lei 9.718, de 1998.

Resulta, pois, que estas exigências não podem subsistir em face da declaração de inconstitucionalidade deste dispositivo.

Em razão deste entendimento resta prejudicada a apreciação do pedido de dedução, das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, dos valores do PIS e COFINS lançados

No que pertine a exigência da lança multa isolada tenho-a por inafastável, eis que decorrente de expressa previsão legal, qual seja, o art. 44, II, “b” (art. 44, § 1º, IV, na redação originária) da Lei nº 9.430 de 1996.

Consoante estatui ditos dispositivos ela decorre, exclusivamente, do descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa nos prazos e condições estabelecidos na legislação tributária, independentemente do resultado anual (lucro ou prejuízo) apurado pelo sujeito passivo.

A empresa livremente optou pela apuração do lucro real anual, isto é, ao invés de apurar balanços trimestrais e pagar o IRPJ sobre o lucro destes períodos, consoante determinam os artigos 218 e 220 do RIR/99, preferiu deslocar a apuração para o regime anual, comprometendo-se, em contrapartida, a efetuar antecipações mensais em bases estimadas (RIR/99, art. 221 e seguintes).

Exercida a opção, com o recolhimento da antecipação correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderia suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrasse, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive o adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, consoante art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, matriz do artigo art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda.

E essa demonstração não se encontra na medida em que a contribuinte forrou-se em seu entendimento de que as receitas mensais por conta do incentivo estadual não caracterizavam ingressos submetidos ao cálculo das antecipações de IRPJ.

Com a *venia* devida, ousou divergir da construção jurisprudencial colacionada pela Recorrente, pois tenho como primado que a opção de apuração anual do lucro, para fins do imposto de renda e contribuição social, requisita o cumprimento de todas as condições impostas pelo legislador, sob pena da regra geral de apuração trimestral tornar-se letra morta.

Por fim, a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento *ex officio*.

O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração.

Segundo o parágrafo único do artigo 43 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o valor da multa lançada, se não pago no vencimento, sujeita-se aos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente até o mês anterior ao do pagamento à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º deste mesmo diploma legal, qual seja, taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) e de um por cento no mês de pagamento.

Acresça-se que o Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, ao estatuir que os débitos perante a Fazenda Nacional sujeitam-se a juros de mora quando não pagos nos vencimentos, definiu como valor originário o débito fiscal excluído das parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do Decreto Lei nº 1.025, de 1969, ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício. Por sua vez, o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430 em foco reprisa a incidência de juros à taxa Selic sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Uma vez mais rogo *venia* à corrente desta Corte que tem se firmado em sentido oposto, consoante julgados colacionados pela Recorrente, para expor entendimento de ser legítima a cobrança do acréscimo.

Com tais razões VOTO pela rejeição da preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso para afastar as exigências do PIS e COFINS.

II) Recurso de Ofício

O valor exonerado de crédito tributário supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual se acolhe o recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

Referida modalidade recursal tem por objeto reapreciação da matéria afeta ao real valor do benefício, o qual serviu de base de cálculo aos tributos, tomado pela fiscalização pela monta de R\$ 24.111.367,82.

Para melhor compreensão reproduzo os exatos termos do voto condutor do acórdão recorrido, fl. 280:

“Por fim, cabe apreciar a alegação da Impugnante a respeito do montante do benefício auferido pela empresa (R\$24.111.367,82), indevidamente contabilizado como reserva de investimentos, uma vez que parte dos créditos diferidos e levados a conta de Reserva de Capital foi estornada, restando como reservas apenas o valor de R\$20.706.754,38.

Nesse ponto assiste razão à Impugnante. Dos valores relativos ao benefício fiscal, no montante total de R\$24.111.572,61 (por um pequeno erro, no auto de infração constou R\$24.111.367,82), levados ao Patrimônio Líquido, durante o ano-calendário de 2004, na conta "2.3.20.004 - Subvenções p/Investimentos", uma parcela, no valor total de R\$3.404.818,13 foi estornada, conforme cópias do livro Razão, às fls. 244 e 245.

Em face de alteração na forma de contabilizar os créditos de ICMS, o mencionado estorno foi efetuado para duas contas diferentes: parte para a conta "4.4.00.001 - Custo dos Produtos Vendidos", no valor de R\$433.377,78, consoante cópias do livro Razão, às fls. 246 e 247, e parte para a conta "2.1.20.002 - ICMS a Recolher", no valor de R\$2.971.440,35, conforme livro Razão, às fls. 248 a 253.

Desse modo, a tributação do IRPJ deve incidir sobre as receitas correspondentes à subvenção auferida, no valor de R\$20.706.754,48.”

Realmente, o *quantum* do benefício do ICMS contabilizado em conta de reserva, ora interpretado como resultado operacional, deve sofrer os estornos aventados, tal qual exteriorizado na motivação da autoridade julgadora de primeira instância, que adoto para efeitos do IRPJ e CSLL, entendendo-a suficiente à caracterização da impropriedade do lançamento da parcela extirpada.

Assim, **VOTO** pelo improvimento do recurso de ofício.

documento assinado digitalmente

José Sérgio Gomes

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Redator designado

Rendo minhas homenagens ao ilustre relator, mas peço vênia para dissentir sobre a caracterização dos incentivos fiscais em dissídio como subvenções para custeio.

Como elucidada o mestre Bulhões Pedreira (cf. seu *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, Rio: Forense, 1989, pp. 242 a 245), a maioria dos fluxos financeiros é criada por atos de troca ou por atos de transferência. Nos atos de transferência, há um único fluxo financeiro, sem contrapartida de outro em sentido oposto, ou seja, aqueles causam curso de bens entre patrimônios num único sentido. Os atos de transferência podem gerar fluxos de renda e fluxos de capital (assim como os atos de troca podem gerar ambos os fluxos). Vale dizer, as duas categorias de fluxos financeiros – transferências de renda e transferências de capital – podem ser geradas por atos de transferência. Esclarece Bulhões Pedreira:

Transferência de capital é o fluxo financeiro criado por fato patrimonial de que resulta o deslocamento de capital do patrimônio de uma pessoa com o fim de crescer ao estoque do capital de outra.

O capital pode ser transferido com o fim de integrar o patrimônio líquido da outra pessoa (como nos casos de doação, subvenções para investimento, subscrição do capital social de sociedade), ou sem essa destinação (como nos casos de empréstimo e sua restituição, subscrição e pagamento de debêntures, ou pagamento de obrigação nascida de ato ilícito).

A forma jurídica do negócio nem sempre é suficiente para classificar o fluxo financeiro como transferência de renda ou de capital. (...) depende da intenção de quem cria a transferência... (grifamos, op. cit., p. 247)

E, como casos de transferência de renda, são descritas, entre outras, as doações ou subvenções para despesas ou custeio, os lucros distribuídos por pessoas jurídicas (*op. cit.*, p. 245).

Daí que o art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A. (de cujo anteprojeto de lei Bulhões Pedreira foi um de seus autores), antes da alteração promovida pela Lei 11.638/07, é claro ao determinar que as subvenções para investimento não são registráveis contabilmente como receita, mas como reservas de capital (no patrimônio líquido):

Patrimônio Líquido

Art. 182. *A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*

§ 1º. *Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

Na *lógica* e na *inteligência* da Lei de S.A., ao tratar do direito contábil, as subvenções para investimento e as doações **não são registráveis como receita**, mas como reservas de capital no patrimônio líquido, por representarem transferências de capital, e não transferências de renda (muito menos pagamento de renda).

E o que determina se as transferências (fluxos financeiros num único sentido) são de renda ou de capital?

A intenção do doador ou do subvencionador. Se a *intenção ou propósito* de quem transfere os recursos é para subvencionar empreendimentos, aumentando o estoque de capital do subvencionado, estamos diante de **transferência de capital**, e, pois, de **subvenção para investimento**. No caso de doação, se a *intenção ou propósito* é de doação para investimento (inversão de capital), aumentando o estoque de capital do donatário, também estamos diante de transferência de capital – são as **doações de capital**.

Se a *intenção* de quem transfere recursos for de subvencionar o giro normal da empresa ou de cobrir déficits, ou de doar recursos para esse fim, estamos diante de transferência de renda – são as **subvenções para custeio** e as doações de renda, ambas **receitas**.

Note-se que **nem toda doação** seria, portanto, classificável como *reservas de capital* no patrimônio líquido. Em linguagem técnica, nem toda a contrapartida contábil de doação recebida seria registrável como reservas de capital. Se as *doações forem para (intenção ou propósito) cobertura de déficits*, auxílio para o giro normal da empresa, a contrapartida contábil da doação é registrável como **receita**, e não como reservas de capital.

Isso se coloca *na lógica e na teleologia* do art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A. (antes da alteração da Lei 11.638/07).

Nessa mesma esteira (da própria Lei de S.A., *i.e.*, do direito contábil), se a *subvenção for para custeio* (ou subvenção corrente), sua contrapartida contábil deve-se dar em conta de **receita**, pois será hipótese de transferência de renda.

Em geral, as subvenções concedidas pelos particulares são de custeio ou correntes. Não por menos há expressa previsão dessa espécie de subvenção no Código Civil (art. 545).

Pois bem. E como se manifesta a intenção do subvencionador de investimentos?

No caso do Poder Público, principalmente através de **estímulos à consecução de empreendimentos, pelo mecanismo de incentivos fiscais**. É do étimo de subvenção,

socorrer, ajudar (*subventio, subveniere*). Por isso, De Plácido e Silva, quando define subvenção, fala em auxílio, ajuda pecuniária a alguém¹.

Quer dizer, se um incentivo fiscal é concedido sob a “**condição**”² de **instalação, expansão ou ampliação de empreendimentos**, o custo econômico desse incentivo representa uma **subvenção para investimento**.

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

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

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

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

Terceiro, que não deixa de ser um desdobramento das duas razões citadas, porque o **dinheiro não “se carimba”**, não é possível se “carimbá-lo”. Aliás, no caso de subvenção para investimento por meio de incentivos fiscais, em geral nem se recebe dinheiro, mas **outro ativo**.

E, é claro, mesmo numa subvenção em que se receba dinheiro e o beneficiário o **destine a algum empreendimento**, se a subvenção for dada com **intenção** de

¹ "Vocabulário Jurídico", atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho, 28ª ed., Rio: Forense, 2009, p. 1.327.

² "Condição" entre aspas, pois a condição legal ou "condicio juris" não é verdadeira condição. Não é autêntica condição aquela de cuja consecução depende "ex lege" a eficácia do negócio (Ludwig Enneccerus, "Tratado de Derecho Civil, Parte General - Vol. 2", trad. Pérez González y José Alguer, 39º ed. alemã, 2ª ed. traduzida, Bosch, 1950, p. 326) ou aquela que decorra do direito a que acede. Autêntica condição é a que integra a declaração de vontade; daí só haver no negócio jurídico (não em atos jurídicos estrito senso), como seu elemento acidental, no sentido de não ser essencial ao negócio jurídico - mas não é elemento acessório do negócio, pois a declaração de vontade é uma (Vicente Ráo, "Ato Jurídico", 1ª ed., Max Limonad, 1961, pp. 289 e 290; Antônio Junqueira de Azevedo, "Negócio Jurídico", 4ª ed., Saraiva, 2002, pp. 17, 18, 55, 121).

cobrir despesas ordinárias ou para giro normal da empresa, a **subvenção será de custeio** ou corrente, e não de investimento. Logo, a contrapartida contábil do recurso recebido será **receita** (transferência de renda), e não reservas de capital (transferência de capital).

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

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

Não foi diversa a conclusão no Acórdão nº 9101-00.566, da 1ª Turma da CSRF, da sessão de 17 de maio de 2010, de relatoria do nobre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias. Transcrevo sua ementa:

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

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

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

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

Dissemos *custo econômico*, pois a *subvenção para investimento* compreende, em seu *sentido econômico*, os incentivos fiscais na forma de *isenção “condicionada”*.

Embora subvenção para investimento em sentido estritamente jurídico não se confunda com isenção, *economicamente* aquela compreende a *isenção “condicionada”*.

Afinal, *qual a diferença econômica* entre, por ex., *devolução de ICMS e isenção de ICMS?*

A devolução de ICMS, assim também o crédito presumido de ICMS, desde que ambas sejam “condicionadas” à consecução de investimentos ou empreendimentos, tanto uma como outra representam contabilmente um ativo, cujas contrapartidas informam aumento do estoque de capital, como subvenção para investimento em face da intenção materializada como já esclarecido.

Assim, se a devolução de ICMS bem como o crédito presumido de ICMS se derem sob as “condições” referidas, eles são escriturados como ativo (débito), cujas contrapartidas contábeis são registradas a crédito em reservas de capital, no patrimônio líquido.

Do mesmo modo, a isenção de ICMS, desde que “condicionada” à consecução de investimentos ou empreendimentos, ela é um ativo (ou uma redução de passivo), cuja contrapartida informa aumento do estoque de capital, como subvenção para investimento, diante da intenção conforme já dito.

Contabilmente, refletindo a essência econômica da isenção concedida sob as “condições” mencionadas, deve-se escriturar uma despesa de ICMS contra crédito no passivo e o valor da isenção deve ser registrado: como ativo (a ser usado para baixar aquele passivo) ou diretamente como baixa do passivo, ambos a débito, contra reservas de capital (crédito).

Exatamente porque o *custo econômico* no incentivo fiscal sob a forma de devolução de ICMS é o *mesmo* da isenção de ICMS, *ambas “condicionadas”* a que o beneficiário realize os investimentos ou empreendimentos de interesse do Poder Público. Esse mesmo custo econômico se dá no incentivo fiscal na forma jurídica de crédito presumido de ICMS “condicionado” à feitura de empreendimentos.

E, do que já foi deduzido até aqui, fácil constatar que o termo *subvenções para investimento* foi *utilizado em seu sentido econômico* pelo art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A., conforme sua *lógica e teleologia*.

Daí assistir toda razão ao saudoso Bulhões Pedreira³, quando afirma:

O DL n° 1.598/77, para evitar dúvidas, esclarece que o conceito de subvenção para investimento inclui as que revestem a forma de isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (grifamos)

³Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – Vol. II”, Rio: Justec, 1979, p. 688.

Autenticado digitalmente em 02/12/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 02/12/2011

1 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 02/12/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado dig

italmente em 06/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

No mesmo sentido, veja-se no Manual de Contabilidade da Fipecafi, dos mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Rubens Gelbcke:

No caso de subvenção para atender a despesas de custeio (cobertura de prejuízos, déficits), seu registro deve ser como receita do exercício. Então, tal receita deve ser registrada separada e destacadamente do resultado das operações normais.

Em relação às empresas privadas, as subvenções para investimentos mais comuns, dentro da acepção legal ainda existente, são as na forma de devolução, isenção ou redução de impostos devidos pela empresa.

(...)

Tratando-se de subvenções destinadas a investimentos (expansão empresarial), são creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital – Doações e Subvenções para Investimentos – para a qual a empresa deve ter subcontas por natureza de subvenção recebida. (grifamos)⁴

Atente-se, por sua importância: *à luz das normas contábeis* (art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A.), mesmo sem se fazer remissão à lei do IRPJ (art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77), vê-se que a *subvenção para investimentos não é receita*, mas *reservas de capital* (patrimônio líquido).

Logo, para fins de CSL, por ex., diante de uma subvenção para investimento, este valor não compõe a base de cálculo do referido tributo, pela *elementar razão de não ser receita*, e, pois, não compor o lucro líquido.

E, não há nas normas legais de CSL, comando que *afaste* o direito contábil nesse ponto.

O mesmo se pode dizer para o IRPJ sob o regime do *lucro presumido*, pois o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77⁵ é regra específica para lucro real. Não por menos ele é reproduzido *somente no art. 443* do RIR/99. Esse artigo *integra o Subtítulo III – Lucro Real* do Título IV – Determinação da Base de Cálculo do Livro II – Tributação das Pessoas Jurídicas do RIR/99 (as normas para *lucro presumido* estão no *Subtítulo IV*, título e livro supra, do RIR/99).

Vale dizer, como a subvenção para investimento não é receita, à luz do direito contábil, como o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 é regra específica para lucro real, e não há regra que afaste o direito contábil para o lucro presumido, também não compõe a base de cálculo desse a subvenção para investimento.

⁴ "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, pp. 297 e 298.

⁵ Art. 38. (...)

§ 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

A bem ver, no que concerne a *subvenção para investimento*, o que o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 trouxe de *diverso* ao que prevê o *direito contábil*, para fins de IRPJ sob o regime do lucro real, foi colocar os seguintes requisitos para não tributar aquilo que não é receita (= não adição ao lucro líquido). Que “*as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos*” sejam: necessariamente **registradas como reservas de capital somente utilizáveis** para absorver prejuízos ou serem incorporadas ao capital social, e que **não haja redução de capital** no montante capitalizado⁶.

Ou seja, o que a referida norma legal fez foi **somente estabelecer dois requisitos**, para fins do **IRPJ sob o regime do lucro real**, para que a *subvenção para investimento* não seja adicionável ao lucro líquido (= o que não é receita não precisar compor a base de cálculo do IRPJ sob regime do lucro real).

E isso é **confirmável** inclusive pela **interpretação lógica** do **art. 38, § 2º**, do Decreto-lei 1.598/77. Os *pressupostos de fato* previstos nos incisos do **caput** do **art. 38**, bem como o de seu **§ 1º**⁷, são **todos hipóteses que também não são receita nem são despesa** pelas normas contábeis (art. 182, § 1º, “a” a “c” e § 5º c/c o art. 30, § 1º, “b” e “c”, da Lei de S.A.) – tal como o do art. 38, § 2º, no caso, *subvenção para investimento*. Quer dizer, em relação àqueles pressuposto de fato, o art. 38 **não colocou requisito para que não sejam tributáveis** (adição ao lucro; e, claro, para não se poder excluir o débito, em patrimônio líquido, do lucro)⁸. E por que a necessidade de dizer que não são tributáveis os referidos pressupostos de fato (art. 38, *caput* e incisos e § 1º)? É necessário se lembrar que, à época, acabara de ser editado o novo regramento contábil (na nova Lei de S.A.). Por isso, houve por bem o legislador esclarecer que aquilo que não é receita, conforme o direito contábil, não é tributável para o IRPJ sob o regime do lucro real. Tanto que a Lei 7.689/88, ao instituir a CSL, não entrou nesses detalhes, justamente porque já não se fazia mais necessário.

⁶ Outra questão, que não será aqui analisada nem decidida por não ser o caso dos autos, é a seguinte. Suponha que haja várias capitalizações de reservas de capital, uma decorrente da subvenção para investimento, outras não dela decorrentes. Ao ocorrer uma redução de capital, como se aferir se a feita corresponde à parcela relativa à subvenção para investimento capitalizada, já que os recursos não são “carimbados” em subconta contábil? Pelo método PEPS? Mas aí o primeiro que “entrou” foi o próprio capital subscrito e integralizado... E se só houver a capitalização das reservas de capital decorrentes de subvenção para investimento, a pessoa jurídica jamais poderá reduzir seu capital? Imagine-se que a redução querida seja a relativa ao capital social original. Como determinar isso se o registrado em capital social não é “carimbável”, e se considerando, por ex., que já se tenham passado mais de 15 anos da capitalização das reservas de capital?

⁷ Art. 38. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

- I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;
- II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- III - prêmio na emissão de debêntures;
- IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º. O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

⁸ No fundo, o § 1º do art. 38 do Decreto-lei apenas esclarece o que já está implícito. Por isso fala “não será dedutível” na determinação do lucro real o prejuízo na venda de ações em tesouraria no seguinte sentido: embora o prejuízo na venda de ações em tesouraria nem seja despesa, mas valor lançável a débito em conta do patrimônio líquido, “não venha querer deduzir se lançar o débito em despesa”. Simplemente porque o prejuízo não é despesa. Daí o referido preceito ser apenas esclarecedor do que já está implícito.

Em suma, conforme o direito contábil, a subvenção para investimento não é receita, sendo registrável em reservas de capital. Para efeitos de IRPJ sob o regime do lucro real, o que não é receita continua não compondo o lucro real, desde que atendidos os dois requisitos suprarreferidos; se não atendidos a tributação se dá (por adição ao lucro) só quanto ao IRPJ e sob o regime de lucro real.

Registro aqui uma observação. *Somente a partir do advento da Lei 11.638/07*, que trouxe alterações no Capítulo das Demonstrações Financeiras da Lei de S.A., as *subvenções para investimentos* passaram a ser registráveis como *receita*⁹. Ainda assim, elas permanecem não sendo tributáveis, e não só para fins de IRPJ, conforme os arts. 15, *caput* e § 4º, 16, 18 e 21, da Lei 11.941/09 (instituição do RTT - Regime Tributário de Transição).

Pois bem. A recorrente recebera incentivos fiscais “condicionados” à feita de empreendimentos no Estado da Bahia, na forma de crédito presumido de ICMS.

Conforme o Decreto estadual/BA 4.316/95:

Art. 2º. *Nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial lançará a crédito o valor do imposto destacado, quando naqueles produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no caput do artigo 1º.*

Art. 2º-A. *Os estabelecimentos industriais dedicados à produção de máquinas e aparelhos elétricos, eletro-eletrônicos, eletrônicos e de telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e de fibra ótica poderão lançar como crédito em sua escrita fiscal, em cada período de apuração, o valor equivalente ao saldo devedor do imposto apurado em cada mês, relativo às operações e prestações com tais produtos. (redação dada pelo Decreto nº 7.737 de 30.12.1999).*

Art. 7º. *Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do caput do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:*

I - 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 87 do RICMS/BA, quando relativas a produtos de informática;

II - 79,41118% (setenta e nove inteiros e quatro mil cento e dezoito décimos de milésimos por cento), quando relativas a produtos de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, efetuadas por estabelecimento industrial.

⁹ A Lei 11.941/09 também promoveu outras alterações no referido capítulo da Lei de S.A. Todas essas alterações visaram o alinhamento das normas contábeis domésticas às normas internacionais de contabilidade (das IFRS e das IAS). Com isso, foram publicadas inúmeras normas infralegais contábeis, os Pronunciamentos Técnicos CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), aprovados por deliberações da CVM e por resoluções do CFC (Conselho Federal de Contabilidade). P nº 2.200-2 de 24/08/2001

Parágrafo único. Desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo o estabelecimento importador lançará a crédito, nas operações de saídas interestaduais, o valor correspondente a 70,834% (setenta inteiros e oitocentos e trinta e quatro milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas. (Redação do artigo dada pelo Decreto nº 7.341 de 26.05.1998)

E, para receber o crédito presumido de ICMS, a recorrente teria de cumprir as “condições” previstas no mesmo Decreto estadual 4.316/96:

Art. 1º. (...)

§ 1º. Para usufruir do benefício de que tratam os incisos II e III do caput deste artigo o contribuinte, devidamente habilitado para operar no referido regime na conformidade do art. 344 e seguintes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, deverá:

I - renovar anualmente a habilitação concedida pela Secretaria da Fazenda;

II - comprovar que o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial equivale, no mínimo, aos seguintes percentuais do valor total do faturamento anual:

- a) 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro ano de produção;
- b) 33% (trinta e três por cento) no segundo ano de produção;
- c) 40% (quarenta por cento) no terceiro ano de produção;
- d) 50% (cinquenta por cento) a partir do quarto ano de produção.

§ 3º. Poderão ser instalados, com o benefício decorrente deste Decreto, **projetos industriais localizados**:

I - em qualquer município integrante da Região Metropolitana do Salvador, **desde que**:

- a) se refiram **exclusivamente a empreendimentos** que tenham por objetivo montagem ou fabrico de produtos de pelo menos 2 (dois) setores integrados entre os de informática, elétricos, de elétrico-eletrônica, de eletrônica e de telecomunicações; ou
- b) o valor do investimento total seja equivalente a, no mínimo, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II - nas demais regiões do Estado, independente da exigência do inciso anterior, **mediante aprovação por ato específico** da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração.

§ 4º. Ficam igualmente diferidos o lançamento e o pagamento do imposto na saída interna dos produtos tratados no inciso I do caput e no § 2º deste artigo, promovida pelo estabelecimento industrial importador, nas seguintes hipóteses:

I – quando destinados a estabelecimento industrial neste Estado, que os utilize na fabricação de produtos de informática, elétricos, de eletro-eletrônica, de eletrônica e de **telecomunicações ou prestação de assistência técnica e**

manutenção, para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes, **desde que o seu projeto de implantação tenha sido aprovado pela Secretaria de Indústria, Comércio e Mineração.**

(...)

Art. 9º-A. As empresas que mantiverem o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial em, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) do valor total do faturamento anual poderão usufruir dos benefícios de que trata este decreto **se atenderem** as seguintes condições:

I - realize investimento mínimo de 70% do seu projeto industrial;

II - todos os seus produtos estejam enquadrados na norma "ISO 9.000" ou posterior;

III - não possua débito para com a fazenda pública estadual, inscrito em Dívida Ativa, enquanto não proceder à extinção da dívida, salvo nos casos de débitos parcelados que estejam sendo pontualmente pagos;

IV - possua, no mínimo, três anos de produção industrial efetiva;

V - celebre de Termo de Acordo específico com a Secretaria da Fazenda, representada pelo Diretor da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, comprometendo-se a cumprir as condições previstas neste artigo.(grifamos)

Em relação à recorrente, a intenção do Estado de subvencionar empreendimentos é acusada no Protocolo de Intenções firmado entre aquela e o Estado da Bahia:

“PROCOLO DE INTENÇÕES

Considerando que é atribuição do Estado regular e fomentar as atividades econômicas, conforme prevê o artigo 174 da Constituição Federal de 1988 e a Constituição Estadual do Estado da Bahia;

Considerando que tal atribuição tem como um de seus maiores objetivos o incremento do nível de emprego e redução das desigualdades regionais e sociais do Estado, sendo para tanto fundamental estimular novos investimentos;

Considerando que esses objetivos demandam comprometimento político e atuação focada e contínua por parte dos agentes e órgãos da Administração Pública, para os novos investimentos, que exigem ações de médio e longo prazo, ultrapassando o período da atual Administração;

Considerando que é indispensável que o Estado, visando o incremento do desenvolvimento industrial e comercial, propicie condições para realização de investimentos no setor produtivo, mediante a formação de parcerias com o setor privado;

Considerando as condições favoráveis à realização desse empreendimento no Estado da Bahia, consubstanciadas nas vantagens logísticas e econômicas;

Considerando os benefícios que a instalação de fábricas deverá proporcionar para a economia e o desenvolvimento social do Estado da Bahia, em decorrência da elevação das ofertas de emprego direto e indireto e do aumento de suas receitas;

Considerando que a instalação de um parque industrial de eletrodomésticos, elétricos e eletrônicos se reveste de grande importância para o desenvolvimento de atividades produtivas de base tecnológica, como é o caso do presente projeto;

Considerando que a fruição dos benefícios decorrentes dos fomentos e dos financiamentos é condição indispensável para que a BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A possa vir a instalar uma unidade do Estado da Bahia;

O ESTADO DA BAHIA... têm justo e acordado o presente PROTOCOLO DE INTENÇÕES, na forma das cláusulas e condições que se seguem;” (grifamos)

E a intenção ou propósito do Estado da Bahia de subvencionar investimentos, em relação à recorrente, materializou-se na formalização do Protocolo de Intenções (a bem ver, do contrato) à vista do citado Decreto estadual/BA 4.316/95:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

Constitui objeto do presente Protocolo a formalização da intenção dos seus signatários, no sentido de viabilizar a instalação de indústria de produção e eletroeletrônicos e de componentes para produtos eletrodomésticos.

CLÁUSULA SEGUNDA – DOS COMPROMISSOS DA BRITÂNIA

Para a consecução dos objetivos deste Protocolo, compromete-se a EMPRESA, a:

a) Instalar em município da Região Metropolitana de Salvador, a ser definido, neste Estado da Bahia, indústria... com investimento estimado em R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais) e promover a geração de 650 (seiscentos e cinquenta) empregos diretos;

b) Promover o treinamento e a capacitação de mão-de-obra, prioritariamente local, a ser aproveitada no processo fabril;

c) Fornecer todas as especificações técnicas para a viabilização dos projetos de infra-estrutura do ESTADO...

(...)” (grifamos)

Mais. Ainda que não houvesse tal protocolo de intenções e a formalização deste, a conclusão não seria afetada. Esclareço.

Suponha-se que determinado Estado resolvesse conceder crédito presumido de determinada grandeza sob a “condição” de lá ser instalado certo empreendimento ou ampliação deste, sem dimensionar o valor das inversões de capital a serem feitas. Por óbvio que isso só seria concedido, se e na medida em que aquele empreendimento venha a ser “gerador” de ICMS devido, em montante tal que supere o valor do crédito presumido. Do contrário, *não haveria razão* para esse custo econômico do Estado. Por sua vez, para o contribuinte também pereceria sentido se assim não fosse, pois, do contrário, de nada adiantaria o crédito presumido (pois não seria restituível, nem cedível, e nem compensável com outros tributos estaduais). *Também, em uma hipótese tal*, o caráter desse custo econômico, desse incentivo fiscal, seria de subvenção para investimento, e não de subvenção para custeio.

Diante de todas as considerações que deduzi acima, reiterando as vênias ao nobre relator, não hesito em afirmar e não me resulta dúvida de que o incentivo fiscal em questão, no caso, o crédito presumido de ICMS, constitui subvenção para investimento. E a contrapartida da escrituração contábil do ativo crédito presumido de ICMS é *registrável e foi registrada* em reservas de capital no patrimônio líquido, não sendo receita.

Não merece reparos, pois, o procedimento adotado pela recorrente.

Por conseguinte, fica prejudicada a questão da recomposição do lucro de exploração, para fins do incentivo de redução de 75% do IRPJ sobre aquele lucro, vez que o valor do incentivo fiscal não representa receita, não é tributável.

Igualmente restam prejudicadas as questões da cobrança das multas isoladas e dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Sob essa ordem de razões e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

assinado digitalmente

Marcos Shigueo Takata – Redator designado