



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

Processo nº 13502.001207/2007-77
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.335 – 1ª Turma
Sessão de 4 de maio de 2016
Matéria IRPJ - SUBVENÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRITÂNIA DO NORDESTE LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo fixo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMA DO ESTADO DA BAHIA. INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA, ELETRÔNICA E TELECOMUNICAÇÕES. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.

Dois aspectos que devem ser considerados para apreciação de valores subvencionados, (1) a norma em tese, no caso o Decreto Estadual nº 4.316, de 1995, do Governo do Estado de Bahia, que estabelece metas claras que permitem averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto, e (2) as ações do ente subvencionado promovendo incrementos no ativo fixo, convergem no sentido de que os valores transferidos pelo subvencionador encontram-se efetivamente destinados à expansão do parque industrial, razão pela qual são subvenções para investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional por unanimidade de votos, e, no mérito da parte conhecida, negar provimento por unanimidade de votos.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), André Mendes de Moura, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Nathália Correia Pompeu, Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 481/499) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1103-00.555 (e-fls. 449/476), pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 20/10/2011, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e negado provimento ao recurso de ofício.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2004, discorre sobre contabilização imprópria, como subvenção para investimentos, de valores transferidos pelo Governo do Estado da Bahia relativos a incentivos fiscais de isenção e redução do ICMS. Entendeu a Fiscalização que se tratavam de subvenções para custeio, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Na recomposição da base de cálculo, também foram apuradas insuficiências de estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas as multas isoladas.

Ao apreciar a impugnação, a decisão da primeira instância (DRJ) manteve parcialmente o lançamento fiscal, afastando, apenas, parcela do valor de subvenções para investimento que foi estornada, conforme demonstrado na escrituração da empresa. Em razão do crédito tributário exonerado, foi interposto recurso de ofício.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário.

A PGFN interpôs recurso especial, apresentando duas divergências, a primeira relativa à matéria de subvenções para investimento, e a segunda tratando da inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins de créditos presumidos de ICMS, que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 28/40) discorre sobre a falta de oferecimento à tributação de receitas operacionais oriundas de descontos fiscais do ICMS relativas a programa de incentivos fiscais do Governo do Estado da Bahia.

Isso porque entendeu a autoridade autuante que as transferências referem-se a subvenções para custeio, ao contrário da Contribuinte, que fez a contabilização dos recursos como subvenções para investimento.

Valeu-se a autuação da interpretação dada pela Solução de Consulta SRRF/5ª RF/Disit nº 47, de 06 de dezembro de 2002, que tratou do programa previsto no Decreto Estadual nº 4.316, de 1995, e alterações, do Governo do Estado da Bahia, e do PN CST nº 112, de 1978. Os atos normativos entenderam que as transferências de recursos não podem ser enquadradas como subvenções para investimento, vez que em nenhum momento o regulamento do programa determina a vinculação do incentivo com a correspondente aplicação em atividades de implantação ou expansão de ativo fixo, e tampouco dispõe sobre contabilização dos recursos em conta de patrimônio líquido e forma de utilização.

Assim, foram efetuados os lançamentos fiscais de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Também foi apurada insuficiência na apuração da estimativa mensal, razão pela qual foram lançadas multas isoladas sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 219 e segs), no qual protesta (1) sobre a descaracterização da subvenção para investimentos empreendida pela Fiscalização, (2) que devem ser considerados créditos presumidos estornados (R\$3.404.818.13) da conta contábil de subvenção para investimento, (3) que a empresa é beneficiária de incentivos fiscais de lucro de exploração com redução de 75% do valor do imposto, fato não considerado pela autoridade autuante, e (4) a base de cálculo do PIS e da Cofins é restrita ao faturamento.

A 2ª Turma da DRJ/Salvador julgou o lançamento fiscal **procedente em parte**, nos termos do Acórdão nº 15-16.526 (e-fls. 269 e segs.), para afastar, unicamente, parcela estornada (R\$3.404.818.13) da conta "2.3.20.004 - Subvenções p/Investimentos", demonstrada na escrituração da empresa, conforme a ementa da decisão:

*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.

Em razão do crédito tributário exonerado pela DRJ, foi interposto recurso de ofício. Também foi interposto recurso voluntário (e-fls. 304 e segs) pela Contribuinte, repisando os argumentos da impugnação. A 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 20/10/2011, por meio do Acórdão nº 1103-00.555 (e-fls. 449/476), decidiu no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

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 SUDENE.

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.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 481/499), discorrendo que a subvenção fiscal concedida pelo Estado da Bahia enquadra-se na modalidade de subvenção para custeio. Vale-se dos arts. 392 e 443 do RIR/99 e da interpretação dada pelo PN CST nº 112, de 1978, e da análise da documentação dos autos, para concluir que não estão atendidas as condições para caracterizar os valores transferidos como subvenção para investimentos, vez que não há qualquer exigência para que todos os recursos recebidos dos cofres do Estado da Bahia sejam obrigatoriamente aplicados em ativo fixo destinado à implantação ou expansão do parque fabril da empresa. Discorre sobre a falta de identidade das cifras relativas ao ingresso de recursos (R\$20.706.754,38) e os registros no ativo imobilizado (R\$15.695.363,00), o que permite deduzir pela existência de recursos aplicados no capital de giro. Sobre o PIS e a Cofins, disserta sobre a base de cálculo das contribuições para concluir que as subvenções para custeio são receitas operacionais e albergadas no conceito restrito de faturamento.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 545/549 deu seguimento ao recurso da PGFN, em relação aos acórdãos paradigma nº 1301-00.496 e nº 201-79.596, e entendeu não haver divergência caracterizada para o acórdão paradigma nº 2803-00.087.

Cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 554 e segs). Primeiro, protesta sobre a admissibilidade do recurso especial. Ao tratar do paradigma Acórdão nº 1301-00.496, sustenta que o paradigma trata apenas da CSLL e apresenta razões de decidir distintas do acórdão recorrido, como, por exemplo, a respeito do exame sobre a efetividade dos investimentos. Ainda, trata-se de paradigma com tese superada, vez que foi proferida decisão pela CSRF entendendo que as subvenções tratadas seriam para investimento. Sobre o paradigma Acórdão nº 201-79.596, discorre que se discute apenas a Cofins, e que, como a decisão foi pelo não conhecimento em razão de concomitância de ação judicial, sequer se tratou do mérito sobre a base de cálculo das contribuições, razão pela qual não se presta para caracterizar a divergência. Sobre o paradigma Acórdão nº 2803-00.087, versa sobre o IPI e situação que não se amolda aos fatos do acórdão recorrido, além do que se trata de decisão que já foi reformada pela CSRF. A respeito do mérito, discorre que o benefício foi concedido pela Lei nº 4.316, do Estado da Bahia, aborda o sentido social e econômico dos investimentos e transcreve protocolo de intenções no qual resta evidenciada a intenção do Estado em promover a transferência de capitais, que o protocolo foi devidamente firmado e que a empresa efetivamente promoveu investimentos dentro dos parâmetros acordados, conforme demonstrado nos registros contábeis do ativo imobilizado, que não há que se estabelecer como condição a simultaneidade entre os valores recebidos e investidos, que o valor do benefício foi devidamente contabilizado em conta específica de reserva. Enfim, conclui que se encontram cumpridos todos os requisitos básicos que caracterizam os recursos transferidos como subvenção para investimentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 545/549, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer **parcialmente** do Recurso Especial da PGFN em relação à divergência demonstrada no acórdão paradigma nº 1301-00.496.

Em relação ao acórdão paradigma nº 201-79.596, entendo que a divergência não restou caracterizada, vez que trata da inclusão na base de cálculo da Cofins de crédito presumido de ICMS, que é matéria estranha à subvenção para investimento tratada nos presentes autos. Ademais, discorre sobre os anos-calendário de 1998 e 2001 que se encontravam sob a égide do regime cumulativo da Cofins, enquanto que os presentes autos tratam do ano-calendário de 2004, quando o regime não-cumulativo da Cofins entrou em vigor a partir do mês de fevereiro (anterioridade nonagesimal, MP nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003).

Em relação ao acórdão paradigma nº 2803-00.087, acompanho as razões do despacho de admissibilidade que entendeu não estar caracterizada a divergência.

Subvenção para Investimento X Subvenção para Custeio

Trata a autuação fiscal de contabilização de valores recebidos pela Contribuinte decorrentes de incentivos fiscais de isenção e redução do ICMS, destinados a estabelecimentos industriais que atuam na fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, do Estado da Bahia, nos termos do Decreto Estadual nº 4.316, de 1995, e alterações, na condição de subvenção para investimentos.

A autoridade autuante considerou que os valores seriam subvenções para custeio, amparando-se na interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, e em entendimento proferido na Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 47 (e-fls. 209/211), que tratou precisamente do programa de incentivos fiscais em debate, do qual se transcrevem os seguintes fragmentos:

Da leitura do Decreto Estadual nº 4.316/95 e alterações, não se observa qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal de redução de ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato;

Essa desvinculação retira dos valores em exame, para os efeitos da legislação do Imposto Sobre a Renda, a característica de subvenção para investimento, o que os faz tributáveis a teor do disposto no artigo 392 do RIR/99.

CONCLUSÃO

"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."

Assim, foi desconsiderada a contabilização dos valores como subvenção para investimentos, e foram incluídos na conta OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS o montante principal de R\$24.111.367,82. O valor foi revisado pela decisão de primeira instância para considerar o registro de um estorno, o que alterou o valor lançado para R\$20.706.754,48, que posteriormente foi integralmente afastado em razão do provimento do recurso voluntário da Contribuinte.

São os fatos. Passo ao exame do mérito.

Espécie do gênero benefícios fiscais, as subvenções podem ser classificadas em (1) correntes para custeio ou operação ou (2) para investimentos.

A primeira mereceu tratamento na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que **não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas.**

E precisamente sob essa ótica, as receitas oriundas das transferências do ente subvencionador governamental, independente da destinação dada pelo subvencionado, foram consideradas como tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que atualmente encontra-se recepcionado pelo art. 392 do RIR/99:

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);*

Ocorre que, posteriormente, passou a ser adotar um tratamento específico para subvenções que tivessem **uma destinação própria, particular**, qual seja, que fossem concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Nesse caso, passaram a receber ser entendidas como transferências de capital, como se pode observar no art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15/12/1976:

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 (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007);

d) as doações e as subvenções para investimento (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)² (grifei).

Fato é que a legislação tributária acompanhou o entendimento, como se pode observar pela redação do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977:

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: (Vide)

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; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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.

§ 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) (Vigência)

² Apesar de o dispositivo em debate ter sido revogado pela Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimento, para fins de apuração do lucro real, continuaram fora do alcance da tributação do IRPJ e da CSLL, já que, apesar de ter o ingresso contabilizado em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, devem ser excluídas no LALUR.

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)*

b) *feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (grifei)*

Restou nítida a diferenciação imposta às subvenções de custeio e investimento. A primeira, entendida como transferência de **renda**, integra a base de cálculo para apuração do tributo, enquanto que a segunda, transferência de **capital**, não seria contabilizada como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, não submetida à tributação.

Contudo, há que se registrar que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve obedecer determinadas condições.

A Receita Federal manifestou-se sobre a questão no PN CST nº 112, de 1978:

*2.11 - Umas das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-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 143/73 (...), 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 em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

*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 INVESTIMENTOS. (grifei)*

Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem

transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que **apenas** o item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção³.

Por sua vez, quanto aos demais itens (1, 3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas⁴.

Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos devem ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

³ Vide acórdão nº 9101001.094, da CSRF, de 29/06/2011, do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior:

"Além disso, em regra, nenhum empreendimento vai ser implantado com receita oriunda da subvenção para investimento. Isso porque durante a implantação, a empresa encontra-se em fase pré-operacional, logo, ordinariamente, não auferir receitas e, conseqüentemente, não tem ICMS a pagar nem muito menos redução de ICMS em virtude de subvenção para investimento. Assim, na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício. Razão pela qual seria impossível, no caso em tela, constar do termo de compromisso firmado a obrigação de a indústria ser implantada, ainda que parcialmente, com os valores oriundos do benefício fiscal.

Natural, então, 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 ao Estado da Bahia, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação. (...)"

⁴ Vide nota anterior. Forma MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo fixo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.** Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa,** ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, trata-se de assunto com repercussão na sua jurisdição. O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (o Estado subvencionador) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (a União).

Só porque o Estado "legitima" a transferência de recursos dessa natureza, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. Não há a "afrenta" ao pacto federativo mencionada pela Contribuinte. Pelo contrário. Tal situação seria caracterizada, precisamente, se as condições impostas pelo Estado se prestassem a impedir a União de exercer o poder de executar as leis federais.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

Vale transcrever fragmentos do Decreto Estadual nº 4.316, de 1995, e alterações, destinado a empresas que atuam na fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações:

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: (efeitos de 25/05/98 a 14/10/08)

I - em qualquer município integrante da Região Metropolitana do Salvador, desde que: (efeitos de 27/05/98 a 14/10/08)

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, eletrônica e telecomunicações; ou (efeitos de 27/05/98 a 30/12/99)

b) o valor do investimento total seja equivalente a, no mínimo, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); (efeitos de 27/05/98 a 26/03/08)

II - nas demais regiões do Estado, independente da exigência do inciso anterior, mediante aprovação por ato específico da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração. (efeitos de 27/05/98 a 26/03/08)

§ 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 eletroeletrônica, 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. 5º Os Secretários da Fazenda e da Indústria, Comércio e Mineração, no âmbito de suas respectivas competências, estabelecerão conjunta ou isoladamente:

I - as condições necessárias à utilização do benefício;

II - a relação dos produtos, componentes, partes e peças alcançados pelo benefício.

III - a forma e condições de habilitação para os estabelecimentos industriais e/ou comerciais que pretendam adotar o tratamento tributário definido neste Decreto.

(...)

*Art. 9º O estabelecimento habilitado para operar com o tratamento tributário previsto neste Decreto que **inobservar** qualquer das disposições nele contidas terá **cassada a sua habilitação pela Secretaria da Fazenda.***

*Art. 9ºA. 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 (efeitos de 21/09/05 a 26/03/08):*

*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.**(grifei)*

Nota-se que o diploma normativo estadual estabelece várias hipóteses para o usufruto do benefício. Contudo, para o caso em debate, cabe analisar se as condições estabelecidas de fato vinculam a transferência dos recursos decorrentes da redução do ICMS a projetos cujas diretrizes sejam **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, conforme o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Como já dito, não há que se falar em apenas na intenção do ente subvencionador, mas também se verificar se há efetiva preocupação em estabelecer metas claras para averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto. Tais elementos devem ser sujeitos a apreciação em duas dimensões: primeiro, em tese, mediante análise dos dispositivos da norma, e segundo, de ordem fática, mediante verificação se a empresa tem cumprido as condições dispostas na norma.

Da análise dos dispositivos da norma, entendo que o diploma trata não apenas da intenção do Estado da Bahia, mas também estabelece mecanismos de acompanhamento para a execução do projeto.

Dispõe como condição a necessidade a evolução da produção da unidade subvencionada, com estabelecimento de percentuais crescentes a cada ano, de maneira objetiva. Trata-se de meta consonante com a **expansão** do empreendimento econômico. E estabelece mecanismo de controle ao pregar que a habilitação junto à Secretaria da Fazenda deverá ser renovada **anualmente**, e que o estabelecimento industrial que não atender às condições do decreto terá cassada a sua habilitação. Estabelece, subsidiariamente, que **poderão** ser **instalados** projetos com investimento mínimo de R\$50.000.000,00 milhões de reais para a consecução das metas estabelecidas.

Ainda, o art. 9º-A, apesar de editado em ano-calendário posterior ao da autuação fiscal (2004), reforça a diretriz do ente subvencionador visando a implantação ou expansão do empreendimento, ao estabelecer novas condições, dentre as quais se inclui a realização de investimento mínimo de 70% do projeto industrial.

Quanto ao aspecto fático, os documentos trazidos aos autos demonstram uma expansão no ativo fixo da Contribuinte.

O Balanço Patrimonial (e-fl. 60) apresenta um crescimento expressivo do ativo imobilizado, que passou da ordem de 8,867 milhões de reais em 2003 para 14,056 milhões de reais em 2004.

As Notas Explicativas apresentam um crescimento nas edificações de 6,895 milhões de reais em 2003 para 9,296 em 2004, e de máquinas, equipamentos e instalações de 1,321 milhões de reais em 2003 para 2,728 milhões de reais em 2004.

Todos os valores guardam correlação (com ligeiras diferenças) com aqueles extraídos do balancete à e-fl. 54. Há também demonstrativo apresentado pela Contribuinte (e-fl. 254) demonstrando a evolução do ativo imobilizado, de 15,695 milhões de reais em 2004, para 16,621 milhões de reais em 2005, para 18,675 milhões de reais em 2006 e 23,910 milhões de reais em 2007.

Há que se recordar que os valores autuados a título de subvenções para investimento são de R\$20.706.754,48. Considerando-se o ativo imobilizado na ordem de 14,056 milhões de reais, encontra-se um percentual nada desprezível de 68% para o ano-calendário de 2004 aplicados especificamente em ativo fixo. Tampouco há como se ignorar o crescimento na expansão do investimento, demonstrada nos autos a partir do ano de 2003.

Não resiste, portanto, argumento apresentado pela Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 47, que fundamentou o entendimento da autoridade autuante, de que não se observaria *qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal de redução de ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico*.

Pelo contrário. A análise do decreto estadual e as ações da Contribuinte convergem no sentido de que os valores transferidos encontram-se efetivamente destinados à expansão do empreendimento econômico, razão pela qual são subvenções para investimento. Restam, portanto, afastadas as autuações de IRPJ e CSLL e, por consequência, de PIS e Cofins

Processo nº 13502.001207/2007-77
Acórdão n.º **9101-002.335**

CSRF-T1
Fl. 632

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso da PGFN e, na parte conhecida, **negar provimento**.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator