



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

Processo nº 13558.000107/2007-88
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.094 – 1ª Turma
Sessão de 29 de junho de 2011.
Matéria IRPJ. Subvenção para Investimento.
Recorrente FAZENDA NACIONAL.
Interessado ITABUNA TEXTIL S/A

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)
ALBERTO PINTO S. JR. - Relator.

Participaram do presente julgamento: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Alberto Pinto Souza Junior, Viviane Vidal Wagner, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, Antônio Carlos Guidoni Filho, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (doc. a fls. 587/593), em face do Acórdão nº 108-09.767 (doc. a fls. 557), que deu provimento, por unanimidade, ao recurso voluntário para afastar as exigências de IRPJ e de CSLL, bem como as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais.

Insurge-se a recorrente contra a decisão exarada no acórdão recorrido, que entendeu que a redução ou a concessão de crédito presumido referente ao ICMS devido ao Estado da Bahia, por força do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia, firmado entre a unidade federada e a contribuinte, não seria hipótese de subvenção para custeio concedida pelo poder público, logo, não se lhes aplicaria a norma prevista no art. 392 do RIR/99, assim como, a interpretação proferida pela Receita Federal, no Parecer Normativo CST no 112/78, estaria equivocada.

Em breve síntese, os argumentos aduzidos pela recorrente são os seguintes:

- a) que o acórdão recorrido, equivocadamente, partiu da premissa de que o DL 1598/77 revogou o art. 44 da Lei 4506/64, que por sua vez seria a base legal do art. 392 do RIR/99;
- b) que o Parecer Normativo (PN CST) nº 112/78 esclareceu os requisitos para que as subvenções recebidas possam ser tratadas como para investimento, permitindo-se o seu lançamento direto em conta de reserva de capital sem transitar pelo resultado do período;
- c) que não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento, pois se impõe, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;
- d) que a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento;
- e) que 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;
- f) que não há nos autos qualquer comprovante de que houve a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte da contribuinte nos investimentos previstos na implantação dos empreendimentos econômicos projetados perante o Estado da Bahia;
- g) que não há qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado da Bahia sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada;
- h) que, como bem ressaltou a DRJ, na legislação aplicável ao Programa não existe vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico;

- i) restando incontroverso o restabelecimento da tributação prevista no lançamento fiscal, uma vez que o lançamento da CSLL decorre do IRPJ, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se devidos e, como consequência, devem ser aplicadas as multas isoladas por insuficiência de recolhimentos mensais.

No despacho a fls. 615, o presidente da 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes considerou tempestivo o recurso e devidamente demonstrada a divergência com o Acórdão paradigma (nº 204-00420 e) apresentado pelo recorrente, razão pela qual deu seguimento ao recurso especial do Procurador.

Após tomar ciência do Acórdão e do Recurso Especial do Procurador, a recorrida interpôs embargos de declaração (doc. a fls. 626/630), aos quais foi negado provimento, conforme Acórdão nº 1302-00.147, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara/1ª Seção (doc. a fls. 634/636).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, Relator.

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A questão *sub examine* consiste unicamente em saber se o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia à contribuinte se enquadra como subvenção para investimento ou para custeio.

A Subvenção é um auxílio sem qualquer exigibilidade para quem a recebe. Noutras palavras, aumenta-se o patrimônio do beneficiário com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções podem ser feitas pelo poder público, hipótese em que se efetivarão por meio de redução ou isenção de impostos.

Contábil e juridicamente, as subvenções para custeio e para investimento são receitas, logo, salvo na hipótese de existir uma lei isentiva, elas serão tributadas. A título ilustrativo, tomemos como exemplo, uma subvenção que importe na redução de 50% do ICMS a pagar. Ora, o ICMS a pagar, quando contabilizado no passivo da empresa tem como contrapartida uma despesa pelo valor total. Logo, se, em momento posterior, o contribuinte não mais tenha que desembolsar 50% daquela obrigação registrada no passivo, claramente, temos aí uma insubsistência do passivo, também denominada de insubsistência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial. Noutros termos, teremos uma receita que aumentará o resultado do exercício no mesmo valor que fora anteriormente reduzido pela parte da despesa com ICMS subvencionada - que reduzira o lucro, mas que não fora paga.

Todavia, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 1.598/77, as duas espécies de subvenção passaram a ter consequências tributárias diversas pela legislação do IR, pois, a partir dali, o § 2º do art. 38 passou a considerar a subvenção para investimento como

receita isenta do IRPJ, desde que obedecidas as condições estabelecidas no referido diploma legal. Vale assim trazer à colação o § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, *in verbis*:

“Art. 38. Omissis.

[...]

§ 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:

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

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

Assim, passa a ser de grande importância, para fins de aplicação do referido dispositivo, diferenciar subvenção para investimento de subvenção para custeio, já que a primeira pode ser isenta do IRPJ, enquanto a segunda sempre será tributada.

A Receita Federal, ao interpretar o § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, emitiu o Parecer Normativo CST nº 112/78, no qual constam as seguintes conclusões:

a) 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”;

b) que não basta apenas o animus de subvencionar para investimento, pois se impõe também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

c) que a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento;

d) que o beneficiário da subvenção para investimento terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;

Por sua vez, ao se compulsar os autos, verifica-se que para obter o benefício fiscal em questão, a recorrida, após apresentar projeto de instalação de um empreendimento econômico em Itabuna-BA, assinou com o Estado da Bahia o Protocolo de Intenções mediante o qual se comprometeu a realizar, inicialmente, investimentos de pelo menos R\$60.000.000,00 no aludido complexo industrial. Todavia, não havia o compromisso expresso de aplicar todas as receitas de subvenção na ampliação ou expansão do empreendimento.

Nesse ponto, é procedente a alegação da recorrente que, na legislação aplicável ao Programa não existe vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Realmente, o Decreto nº 6.734/97 do Estado da Bahia, que regulamentou a matéria não impõe qualquer vinculação entre a receita de subvenção a gastos específicos na implantação ou expansão do empreendimento, se não vejamos com dispõe o § 5º do art. 1º

"Art. 1º Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber (...)

II - calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos, bolas esportivas e **artigos de malharia** e seus insumos: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção, observado o disposto nos parágrafos 4º e 5º deste artigo pelos contribuintes dispensados de escrituração fiscal.

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

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

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

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

III - volume do investimento total do empreendimento;

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

Como se verifica, nas condições postas no § 5º acima transcrito, não há qualquer vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico, mas apenas parâmetros para calibragem do percentual do crédito presumido a ser concedido caso a caso.

Por outro lado, o termo de compromisso firmado (vide transcrição a fls. 531) traz a seguinte disposição:

"relações obrigacionais que entre si ajustam, como partes, ESTADO DA BAHIA (...) e a Indústria de Meias Scalina Ltda. (...), obrigações essas decorrentes do apoio de infra-estrutura e da concessão de incentivos administrados pelo Poder Público Estadual e Municipal à aludida empresa, em virtude da implantação de uma indústria destinada à fabricação de meias, cuecas, malhas, confecções e congêneres, fios de algodão e produtos têxteis semi-acabados (...)"

Ora, houve, então, uma vinculação entre a obtenção do benefício e a implantação da indústria no Estado da Bahia. Resta, então, saber se, para o enquadramento como subvenção para investimento, havia de ter expressa disposição, no referido termo de compromisso, que todos os valores obtidos com o benefício deveriam ser aplicados integralmente nos gastos de implantação da indústria. Primeiramente, há que se perquirir se tal interpretação encontra amparo no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77?

O § 2º do art. 38 é uma norma excepcional, logo deve ser interpretada **estritamente, sem qualquer ampliação dos seus parâmetros hermenêuticos**. Assim sendo,

quando tal norma dispõe que a subvenção para investimento é concedida como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, há que se entender que a concessão do benefício fica condicionada ao cumprimento pelo beneficiário da exigência de ampliar ou expandir o empreendimento. Agora, se o Estado abre mão de cobrar o tributo do contribuinte, sem que se exija dele qualquer obrigação de ampliar ou expandir seu empreendimento, tal benefício será enquadrável como subvenção para custeio, pois o beneficiário terá total liberdade para aplicar os valores oriundos do benefício. Situação diferente é esta em que o Estado, para conceder o benefício, obriga o contribuinte a ampliar ou expandir seu empreendimento.

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 aufera 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. Daí, há que se entender que, na hipótese *sub examine*, o estímulo à implantação do empreendimento de que trata o § 2º do art. 38 do DL nº 1598/77, dar-se-á com o reforço do caixa da empresa, sem que com isso desnature-se a subvenção para investimento.

Note-se que não está em discussão se houve ou não investimento no montante de R\$ 60 milhões alegado pela contribuinte. Toma-se, assim, por verdade aquilo que não foi expressamente refutado. Assim, entendo que o compromisso de aplicação de R\$ 60 milhões na implantação da indústria de malharia, atende a vinculação exigida, por lei, entre a concessão do benefício e a obrigação de ampliar ou expandir o empreendimento.

Por outro lado, o montante dos valores obtidos com o benefício que exceder o total dos valores aplicados na ampliação ou expansão do empreendimento, logicamente, não gozará de isenção de IR e deverá ser tido como subvenção para custeio, já que poderá ser aplicado livremente pelo beneficiário. No caso em tela, se o valor aplicado na implantação e, posteriormente, na expansão do empreendimento é maior ou menor do que o valor oriundo do benefício que será recebido durante 20 anos, é uma outra questão que não foi posta para ser dirimida na presente demanda, mesmo porque deveria ter sido investigada pela autoridade lançadora, para eventualmente, desconsiderar parte dos valores oriundos do benefício não destinado à finalidade legal.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do Procurador.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO S. JR. - Relator.

Processo nº 13558.000107/2007-88
Acórdão n.º **9101-001.094**

CSRF-T1
Fl. 730
