



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

Processo n° 15578.000348/2010-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.683 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente TORRES & CIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. LIMITADO À EFETIVA APLICAÇÃO DOS RECURSOS NOS INVESTIMENTOS PREVISTOS.

Os incentivos concedidos pelo Governo do Estado do Espírito Santo com a finalidade de promover investimentos de seu interesse são caracterizados como subvenção para investimento, ao restar provado nos autos: (i) a intenção do subvencionador de direcionar os recursos para investimentos; (ii) a efetiva aplicação, pelo beneficiário, dos recursos auferidos nos investimentos previstos contratualmente; e (iii) que o beneficiário da subvenção é o titular do empreendimento econômico projetado, contudo estes restam limitados ao quantum que fora efetivamente aplicado pelo beneficiário nos investimentos pactuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo – Relator

Processo nº 15578.000348/2010-10
Acórdão n.º **1302-001.683**

S1-C3T2
Fl. 439

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Waldir Veiga Rocha e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

CÓPIA

Relatório

TORRES & CIA LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 12-40.838, de 23/09/2011, da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, DRJ/RJ1, recorre a este Colegiado, a fim de reformar o referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Trata-se de manifestação de inconformidade da Interessada em face dos despachos decisórios da DRF/Vitória, de fls.256/265 e de fls.308/312, que não homologaram algumas declarações de compensação por ausência de direito creditório de IRPJ, e homologaram parcialmente, outras declarações de compensação até o limite do direito creditório reconhecido de CSLL em base trimestral.

Do despacho de fls. 256/265.

Consta no Parecer Seort/DRF/VIT 2623/2010, de fls.255/264, que fundamentou este despacho:

a Interessada pretende utilizar suposto direito creditório referente ao pagamento indevido ou a maior de IRPJ e de CSLL de diversos trimestres dos anos-calendário de 2003 e 2004;

a Interessada nestes anos-calendário, tributou o IRPJ e a CSLL com base no lucro real trimestral;

Quanto ao ano-calendário de 2003:

conforme fls.241/253, nos autos do processo 15586.000016/200650, há um auto de infração de IRPJ que constatou como sendo indevido o reconhecimento de redução de IRPJ em virtude de Lucro da Exploração, no valor total de R\$365.968,25, referente ao ano-calendário de 2003, tendo sido mantido na DRJ/RJ1, aguardando julgamento no CARF (fls.254);

em decorrência, o direito creditório oriundo de pagamento indevido ou a maior de IRPJ no ano-calendário de 2003, no valor de R\$295.620,42, apurado pela Interessada não é líquido e certo, não sendo passível de restituição ou compensação, nos termos do artigo 170 do CTN;

além disto, a Interessada possui incentivo fiscal promovido pelo regime especial de recolhimento do ICMS, firmado no Parecer DRBI nº 092/2000, fls.189/195, para reativação e modernização de sua unidade industrial;

neste ano-calendário, a Interessada retificou a DIPJ alterando a rubrica ICMS, linha 12, ficha 6A, (fls.97/104), uma vez que reconheceu valor de subvenção de ICMS como dedução da receita bruta, fazendo com que os recursos recebidos a título de subvenção para investimentos por meio de redução do ICMS fossem **excluídos da determinação do lucro real e da apuração da CSLL;**

para tanto, a conta ICMS a Pagar era debitada em contrapartida de um crédito de mesmo valor na conta Reserva de Capital conforme informado pela própria Interessada às fls.214;

ocorre que o artigo 443, do RIR/99, combinado com o Parecer Normativo CST n.º.112, de 1978, determinam que não serão computados na determinação do lucro real, os recursos recebidos a título de subvenção para investimentos, inclusive mediante redução de impostos, somente se, dentre outras condições, houver a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, (alínea “b”, do item 7.1 do referido PN da CST);

desta forma, apenas os recursos efetivamente aplicados no ativo imobilizado poderão ser classificados como Reserva de Capital, e o restante deverá ser considerado como receita não-operacional, incluído na determinação do lucro real; tendo por base que a subvenção foi dada especificamente para a reativação e modernização de unidade industrial, os respectivos recursos deveriam estar contabilizados no ativo imobilizado;

portanto, a parcela efetivamente aplicada no ativo imobilizado deve compor a reserva de capital, enquanto que o restante da subvenção para investimentos deve ser reconhecida como receita não-operacional;

tratando-se de apuração trimestral, os valores referentes à subvenção para investimentos, informada no Livro Razão (fls.238), no valor total de R\$ 5.838.712,97, foram apropriados em função da proporção da receita bruta do trimestre com a receita bruta anual, nas contas de reserva de capital e receita não-operacional;

refazendo os cálculos com base nesta receita não operacional, constatou-se que não havia crédito de IRPJ no ano-calendário de 2003, pois ao se reajustar o lucro real com a receita não-operacional apurou-se o IRPJ a Pagar maior do que o IRPJ recolhido;

assim, as declarações de compensação que utilizaram valor pago a maior de IRPJ do ano de 2003, não foram homologadas;

da mesma forma, os ajustes na classificação dos recursos recebidos a título de subvenção para investimentos também alteraram a base de cálculo da CSLL;

adicionando-se as receitas não-operacionais à base de cálculo da CSLL, apurou-se novo valor de CSLL a Pagar, dando margem a que se homologue parcialmente as compensações que utilizaram valor pago a maior de tal tributo no ano-calendário de 2003;

Quanto ao ano-calendário de 2004:

a Interessada utilizou créditos de IRPJ e CSLL do 1º e 3º Trimestres; com base nos mesmos critérios de análise das solicitações de compensação do ano-calendário de 2003, foi apurado o quanto da subvenção para investimentos do ano-calendário de 2004, informada no Livro Razão (fls.238/239), que deveria ter sido classificada como reserva de capital e receita não-operacional;

refazendo os cálculos de receita não operacional, constatou-se que não havia crédito de IRPJ no ano-calendário de 2004, bem como, apurou-se novo valor de CSLL a Pagar, dando margem a que as declarações de compensação que utilizaram valor pago a maior de IRPJ do ano de 2004, não fossem homologadas, e que se

homologasse parcialmente as compensações que utilizaram valor pago a maior de CSLL no referido ano-calendário.

desta forma, o Despacho Decisório de fls.256/265, decidiu por não homologar as declarações de compensação às fls. 02/57, por ausência de direito creditório de IRPJ, e homologar as declarações de compensação, fls. 59/95, até o limite do direito creditório reconhecido de CSLL em cada trimestre, evidenciados na coluna CSLL Recolhida a Maior das Tabelas 6 e 10, de fls.262.

Do despacho de fls.308/312.

consta no Parecer Seort/DRF/VIT 002/2011, que fundamentou este despacho, que:

no Parecer Seort/DRF/VIT 2623/2010, de fls.255/264 e nas planilhas resumo das compensações, fls.58 e 96, foi informado que o crédito de IRPJ solicitado na DCOMP 08007.74514.310106.1.3.044584 era referente ao 1º trimestre de 2004 e que o crédito de CSLL solicitado na DCOMP 21051.82491.240206.1.3.044850 era relativo ao 2º trimestre de 2003;

ocorre que, na verdade, tanto o direito creditório de IRPJ quanto o da CSLL pleiteados nestas DCOMP são decorrentes de pagamento indevido ou a maior supostamente ocorridos no 2º trimestre de 2004, apurados pelo lucro real trimestral, surgidos de exclusão da receita de subvenção na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

desta forma, este Parecer retifica o Parecer de fls.255/264, especificamente, no que tange à análise do direito creditório de IRPJ, referente ao 2º trimestre do ano-calendário de 2004, utilizado na DCOMP 08007.74514.310106.1.3.044584, fls.48/52, e da análise do direito creditório de CSLL, referente ao 2º trimestre do ano-calendário de 2004, utilizado na DCOMP n.º.21051.82491.240206.1.3.044850, fls.64/68;

as planilhas resumo das compensações, fls.58 e 96, também foram retificadas, passando a ser as de fls.306 e 307;

utilizados os mesmos fundamentos descritos no Parecer Seort/DRF/VIT n.º.2623/2010, mensurou-se o valor da subvenção para investimentos do ano-calendário de 2004, informada no Livro Razão (fls. 238/239), que deveria ter sido classificada como reserva de capital e como receita não-operacional;

da mesma forma que foi feito no despacho anterior, o valor referente à subvenção para investimentos, informado no Livro Razão para o ano de 2004, foi apropriado em função da proporção da receita bruta do 2º. trimestre com a receita bruta anual, nas contas de reserva de capital e receita não-operacional;

refazendo-se os ajustes ao lucro real apurado pela Interessada verificou-se que não há crédito de IRPJ para esse ano-calendário, pois ao se incluir a receita não-operacional, apurou-se o IRPJ a Pagar maior do que o IRPJ recolhido;

da mesma forma, os ajustes na classificação dos recursos recebidos a título de subvenção para investimentos alteraram a base de cálculo da CSLL, de tal forma que adicionando-se as receitas não-operacionais à base de cálculo da CSLL, apurou-se um novo valor para a CSLL a Pagar no respectivo trimestre.

assim, o Despacho Decisório de fls.308/312, decidiu por não homologar a declaração de compensação de fls.48/52, por ausência de direito creditório de IRPJ,

e homologar a declaração de compensação, fls.64/68, até o limite do direito creditório reconhecido de CSLL no 2º. trimestre, evidenciado na coluna CSLL Recolhida a Maior da Tabela 4, de fls.310.

a Interessada apresentou manifestação de inconformidade em face dos dois despachos, alegando que:

na subvenção para investimento através da redução de impostos não há uma estreita vinculação de valores entre os investimentos físicos e a própria subvenção isenta;

a isenção depende do volume de vendas e do aspecto territorial: venda para dentro do Estado tem redução de 53% do ICMS e para fora, redução de 75% do ICMS;

a decisão foi com base em uma interpretação equivocada ao pretender que a empresa imobilizasse toda a subvenção resultante da redução de ICMS, a qual depende da produção e da venda de mercadorias durante o período do incentivo concedido pelo Governo Estadual;

está errada a tese que todos os valores de subvenção para investimento têm que ser aplicados no Ativo Imobilizado, tributando a diferença apurada entre o valor aplicado no ativo imobilizado e o valor do incentivo, correspondente à redução do ICMS a pagar, registrado como Reserva de Subvenção para Investimento nos anos calendários de 2003 e 2004;

cumpriu os requisitos do artigo 442, do RIR/99;

o Parecer CST 112/78 não determina que apenas os recursos efetivamente aplicados no ativo imobilizado devem ser classificados contabilmente como Reserva de Capital, e que o restante do recurso deve ser considerado como receita não operacional, logo, incluído na determinação do lucro real;

a Secretaria da Fazenda atestou que todo o projeto de ampliação da fábrica constante do respectivo protocolo de intenções, foi integralmente concluído;

infelizmente, pelo transcurso do tempo, o documento não foi localizado nem nos arquivos da indústria, nem no escritório do antigo Contador, que era fora da empresa;

protocolou, em 08/12/2010, solicitação para a SEFAZ/ES para que forneça declaração ou certificado de conclusão de projeto de expansão industrial com incentivo fiscal de ICMS, conforme cópia em anexo;

considerando que a SEFAZ ainda não expediu tal declaração, requer autorização para que a entrega de tal documento ocorra quando o mesmo for emitido por aquele órgão estadual;

o anexo único do Decreto Estadual nº.1.630R, na linha 15, comprova que era detentora de tal benefício;

anexa cópia do Livro Razão da conta Reserva de Incentivos Fiscais ICMS a partir do ano de 2002, sendo que estão sendo fiscalizados apenas os exercícios de 2003 e 2004;

há decisão em processo de consulta no sentido de que o crédito presumido de ICMS de que trata o Decreto Nº 1.152.R/ 2003, baixado pelo Poder Executivo do

Espírito Santo, é suscetível de exclusão no cômputo de lucro real, como receita de subvenção para investimento, desde que, a juízo do Poder Público concedente, estejam realizados os encargos relacionados aos compromissos assumidos pelo beneficiário, na adesão à proposta do Fisco estadual, e satisfeitas as demais condições estipuladas pelo ente político estatal, no exercício de sua competência tributária;

há também decisões do Conselho de Contribuintes no sentido de que projetos de ampliação ou modernização de parque fabril, na sistemática de redução de ICMS, concedida por um Governo estadual, é Subvenção de Investimentos desde de que sejam efetiva e especificadamente aplicadas pelo beneficiário aos incentivos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

com a retificação das DIPJ e das DCTF dos anos-calendário de 2003 e 2004, passou a ser credora de IRPJ e CSLL, uma vez que os pagamentos efetuados originalmente não previram este benefício fiscal, (crédito presumido de ICMS).

Ciente da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual, após historiar os fatos, sob sua ótica, a recorrente repete, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos em sede de impugnação e conclui com o pedido de nulidade dos autos de infração ou, se superada, sua integral improcedência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

Gira a lide em torno da não homologação de compensação pleiteada pelo contribuinte em razão de suposta não existência de direito creditório por força da qualificação jurídica dos valores excluídos do lucro líquido pela interessada, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário 2003 e 2004, a título de subvenção para investimentos.

Afirma a fiscalização que tais exclusões seriam indevidas, por se tratar de subvenções para custeio, uma vez que não evidenciada a vinculação do benefício concedido pelo fisco estadual com aplicação específica dos respectivos recursos em bens ou direitos referentes à expansão do empreendimento econômico.

Em sentido contrário, a interessada sustenta que se trata de subvenções para investimento oriundas de ente público, não sujeitas à tributação e que seria impossível que todo o incentivo concedido pelo Estado do Espírito Santo, fosse todo imobilizado, como quer a fiscalização, uma vez que os investimentos em ativos são fixos e definidos e os incentivos futuros são incertos e dependem do volume de venda futuras do contribuinte.

Os argumentos da recorrente se dirigem contra o entendimento do Fisco de que as importâncias aqui discutidas não se enquadrariam como subvenção para investimento, e seriam, portanto tributáveis, pois no entendimento do órgão fiscalizador os incentivos deveriam ter como contrapartida um aumento proporcional do ativo imobilizado do contribuinte, uma vez que o a subvenção deveria ser usada para reativação e modernização de sua unidade industrial.

Considero importante, para a solução do litígio, a transcrição do artigo 443 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

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.

Como se vê, as subvenções para investimento, desde que atendam aos requisitos legais, não integram o lucro real. Releva, então, estabelecer com clareza quais são os

requisitos legais estabelecidos para que tais subvenções possam ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tal esclarecimento já foi feito pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, pelo que peço vênha aos meus pares para transcrever alguns excertos, a seguir:

2.8 – O DL nº 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 superveniência 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, subentendo-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 (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, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa 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.

[...]

Lei nº 4.506/64DL nº 1.598/77

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 a utilização dessa reserva.

[...]

3. ISENÇÕES E REDUÇÕES DE IMPOSTOS

3.1 Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. [...]

[...]

3.6 Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

3.7 É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do

ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

[...]

7. CONCLUSÃO

7.1 Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

[...]

Da análise do Parecer acima transcrito, podemos concluir que a subvenção para investimento constitui transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos (PN nº 112/78).

Contabilmente, os recursos decorrentes da subvenção para investimento melhor se amoldam à classificação no ativo permanente, grupo imobilizado, dada a sua característica como tal.

Por oportuno, trago à colação os comentários de Noé Winkler ao art. 443 do RIR/99, que trata das subvenções para investimento:

Refere-se a norma legal a subvenção para investimento, inclusive decorrente de exonerações tributárias como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Trata-se de contribuição pecuniária, com destinação, sem retorno. Isto é, não tem contrapartida exigibilidade, de vez que constituirá reserva de capital. E essa destinação é o investimento que a Administração Fiscal entende ser a aplicação dos recursos em bens do ativo fixo, ou mais precisamente, em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos (PN 112/78). À essa interpretação se opõe novamente Bulhões Pedreira (ob cit. pág. 686/687), que afirma ser essa vinculação exclusiva da subvenção sob a forma de isenção ou redução de impostos; e não como requisitos de toda e qualquer subvenção para investimento. Aduz, ainda, este autor, que pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital."

Prosseguindo em considerações quanto a tal decisão ser proferida sem base e na lei, adverte que „a legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias – correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, a outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento.“(...)"

Registre-se que as ponderações de BULHÕES PEDREIRA foram feitas antes da publicação do Decreto-lei nº 1.730/79, que restringiu o conceito de subvenções para investimentos, para fins do favor fiscal, aos aportes efetuados pelo Poder Público. Do excerto extraímos as seguintes conclusões:

- as subvenções para investimentos configuram transferências de capital, que não são nem lucro operacional nem resultados operacionais, porque não constituem renda;
- as subvenções para investimentos, inclusive as decorrentes de exonerações tributárias como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizam-se como **contribuição pecuniária, com destinação específica**, sem retorno;
- a aplicação dos recursos em bens do ativo fixo, ou mais precisamente, em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos é a destinação do investimento; e
- toda transferência de capital é uma subvenção para investimento.

Eis as razões de as subvenções de investimento feitas pelo Poder Público não se sujeitarem à tributação: os recursos não se ajustam ao conceito de renda e por isso eram registrados como reserva de capital. Por se tratar de uma contribuição pecuniária, **com destinação específica**, não há retorno ou exigibilidade. Ou seja, o capital transferido para o patrimônio da beneficiária não importa na assunção de dívida ou obrigação. Esta operação

assemelha-se aos recursos trazidos pelos sócios da pessoa jurídica na condição de não serem exigidos ou cobrados porque injetados no capital da sociedade. A ciência contábil denomina-os “capital próprio”. Diferentes, portanto, do “capital alheio” ou “de terceiros” cujos recursos são sempre exigíveis e cobráveis.

Corroborar este entendimento a explicitação do Parecer Normativo CST nº 112/78 no sentido de que “SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

No mesmo diapasão, as decisões proferidas pela administração tributária em processos de consulta. É ver a seguinte ementa, lastreada em diversas outras da própria SRF:

“As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, ainda que em função de redução de impostos, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, devendo haver absoluta correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação de recursos.” (Dec. 7ª RF 87/99, 102/99 e 307/99 e Sol. 10ª RF 218/01)

Examinemos, então, o caso concreto, à luz dos fundamentos acima e dos elementos dos autos.

No Protocolo de Intenções firmado entre o contribuinte e o Governo do Estado do Espírito Santo ficou estabelecido que a empresa faria a ampliação integralmente com seus recursos e, em contrapartida, poderia utilizar a sistemática de crédito presumido do ICMS até 30/12/2014, conforme se pode verificar da leitura do Decreto nº 1.630-R, de 08/02/2006.

O projeto tinha duas fases bem distintas. Na primeira, o contribuinte, com seus próprios recursos, faria a modernização de sua unidade fabril, com a concomitante criação de 200 novos empregos diretos e 900 indiretos. Uma vez cumprida tal fase, a empresa passaria a fazer jus ao crédito presumido de ICMS, nos percentuais especificados no acordo firmado entre as partes por quinze anos, contado da data de assinatura do acordo.

Dessa forma, os recursos recebidos na segunda fase do projeto, através de subvenção do Governo do Estado do Espírito Santo, por meio de redução do ICMS, foram excluídos da determinação do lucro real e da apuração da CSLL. Para tanto, a conta ICMS a Pagar era debitada em contrapartida de um crédito de mesmo valor na conta Reserva de Capital, como informou o próprio contribuinte.

O procedimento acima estaria correto e de acordo com as normas tributárias se houvesse a aplicação específica desses recursos no ativo imobilizado da empresa, já que a subvenção foi dada especificamente para a reativação e modernização de unidade industrial. Ocorre que, como confessado pelo próprio contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, apenas parcela desse valor obteve essa destinação específica. Ou seja, apenas R\$ 1.836.023,54 (um milhão e oitocentos e trinta e seis mil e vinte e três reais e cinquenta e quatro centavos).

Por isso, houve a seguinte separação na classificação contábil: até o limite do dispêndio acima, a qual fora efetivamente aplicado no ativo imobilizado da empresa, restou reconhecida como reserva de capital, enquanto que o restante da subvenção foi reconhecida como receita não operacional. Ou seja, como a subvenção para investimento tem destinação específica, aquilo que não foi efetivamente aplicado no imobilizado, passa por consequência lógica a ser classificada como subvenção para custeio, uma vez que fiz custear despesas correntes da empresa e não a modernização de seu parque fabril.

Portanto, as subvenções na modalidade para investimentos não podem ser desembolsados como convier à beneficiária, mas, sim devem ter a necessária aplicação no ativo imobilizado, independentemente do seu valor, isto é, o registro no imobilizado da subvenção será maior ou menor dependendo da produção e da venda de mercadorias durante o período do incentivo concedido pelo Governo Estadual.

Por fim, registre-se que o crédito presumido de ICMS de que trata o Decreto Nº 1.152.R/ 2003, baixado pelo Poder Executivo do Espírito Santo, é suscetível de exclusão no cômputo de lucro real, como receita de subvenção para investimento, até o limite dos investimentos efetivamente efetuados pelo contribuinte, devendo ser classificado como subvenção para custeio, com as consequências tributárias daí advindas, da parcela da subvenção que exceder ao referido investimento.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, 05 de março de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo – Relator