



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.000348/2010-10
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.210 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente TORRES & CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. IMPLANTAÇÃO.

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.

Não subsiste a acusação fiscal pautada na confrontação da aplicação dos recursos e da receita decorrente do incentivo fiscal dentro do ano-calendário analisado, ignorando a vigência anterior do acordo firmado com o Ente Estadual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por TORRES & CIA LTDA ("Contribuinte", e-fls. 473/482) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-001.683 (e-fls. 438/451), na sessão de 5 de março de 2015, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu da não-homologação de compensações vinculadas a saldos negativos de IRPJ nos trimestres do ano-calendário 2003 (R\$ 59.923,86; R\$ 59.940,67; R\$ 68.637,94 e R\$ 89.092,82, somado a R\$ 112.117,95) e no 2º e 3º trimestres do ano-calendário 2004 (R\$ 44.490,73 e R\$ 101.327,97;), e homologação parcial de compensações vinculadas a saldos negativos de CSLL do 2º a 4º trimestres do ano-calendário 2003 (R\$ 104.713,03, R\$ 127.373,66 e R\$ 139.399,69) e do 1º a 3º trimestres do ano-calendário 2004 (R\$ 136.053,01; R\$ 110.195,81 e R\$ 162.945,83), os quais foram infirmados, dentre outros aspectos, pela falta de adição, ao lucro tributável, de receitas de subvenção não admitidas como sendo de investimentos (e-fls. 258/267). A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 336/344). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 438/451).

Cientificada em 23/03/2015 (e-fls. 470), a Contribuinte interpôs recurso especial em 07/04/2015 (e-fls. 473/482) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 514/516, do qual se extrai:

Cientificada em 23/03/2015, a recorrente interpôs recurso especial em 07/04/2015, alegando divergência jurisprudencial da decisão proferida que entendeu que comprovadas a intenção do subvencionador de direcionar os recursos para investimentos e a efetiva aplicação pelo beneficiário, fica caracterizada a subvenção para investimentos, limitada, porém ao quantum efetivamente aplicado pelo beneficiário nos investimentos pactuados.

A recorrente argumenta que a decisão diverge da jurisprudência administrativa que entende que "Não desnatura a subvenção para investimento apenas o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício fiscal". A recorrente indicou os acórdãos paradigmas para demonstrar a divergência, que serão adiante citados e analisados.

Posto isso, passo à análise dos pressupostos recursais, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Ricarf, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de julho de 2009 e, no que couber, nas disposições do art. 67 do Anexo II, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Ricarf, nos termos do art. 5º da referida portaria.

O recurso especial atende aos pressupostos de tempestividade e legitimidade, tendo a matéria recorrida sido devidamente prequestionada.

Passo a apreciar a admissibilidade do recurso.

Com vistas à análise, transcrevo a ementa dos acórdãos indicados como paradigmas, no que interessa ao exame da matéria:

Acórdão n.º 1202-001.175 - 2ª TO/2ª C/1ª SJ/CARF - 29/07/2014

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

A vinculação dos recursos recebidos à empreendimentos não se mostra necessária para a caracterização dos mesmos como subvenções para investimentos. O que se mostra indispensável para tanto é o propósito da subvenção, pois, uma vez concebido pelo subvencionador como estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico deve ser registrado como reserva de capital e não como receita, nos termos do art. 443 do RIR/99. Assim, demonstrado o cumprimento dos requisitos do art. 443 do RIR/99 e a intenção do ente público no estímulo fiscal ao desenvolvimento empresarial, nos termos da legislação estadual pertinente, correto o enquadramento como subvenção para investimentos. (destaques da recorrente)

A recorrente indicou como segundo paradigma o Acórdão n.º 1302-001.623, de 03/02/2015, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF. A turma que proferiu o segundo paradigma é a mesma que proferiu o acórdão recorrido, de sorte que este não se presta para justificar a divergência alegada, pois esta só se configura diante de decisões de outras turmas do CARF ou da CSRF, nos termos do art. 67, caput, do Anexo II do Ricarf.

O acórdão recorrido traz a seguinte ementa sobre a matéria:

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.

Examinando o primeiro acórdão apresentado como paradigma, na íntegra, verifica-se que trata da mesma matéria analisada no acórdão recorrido, com conclusão distinta quanto à necessidade de vinculação dos recursos para a caracterização dos investimentos..

O acórdão paradigma traz entendimento de que, para a caracterização da subvenção para investimento o que se mostra indispensável é o propósito da subvenção, que deve

ser concebida pelo subvencionador como estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico, além do seu registro como reserva de capital, não se exigindo a vinculação dos recursos ao empreendimento.

O acórdão recorrido, por sua vez, além do preenchimento dos requisitos quanto ao propósito do subvencionador na instituição do incentivo e seu registro como reserva de capital, entende que os recursos devem ser efetivamente aplicados no empreendimento, ficando seu reconhecimento limitado ao montante aplicado.

Assim, entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial alegada.

Aduz a Contribuinte que a Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo lhe concedeu Regime Especial de Redução do ICMS com vigência de 15 (quinze) anos, terminando em 31/12/2014. Contudo, apesar de a autoridade fiscal reconhecer que o incentivo se tratava de subvenção para investimento, considerou como receita não operacional omitida a diferença entre *os valores registrados como Reserva de Capital referentes ao Incentivo Fiscal do ICMS e os valores aplicados no Ativo Imobilizado*.

Argumenta que a limitação que lhe foi imposta *não existe em nenhum diploma legal*, sendo exigível apenas que *a subvenção seja aplicada na implantação ou ampliação do investimento econômico pactuado com o ente governamental*. O registro da integralidade da subvenção em Reserva de Capital tem o objetivo, apenas, de *assegurar que os recursos permanecessem na própria empresa gerando ampliação dos negócios da beneficiária, atendendo a intenção do subvencionador de destina-las para o aumento da produção do empreendimento acordado*, e este requisito foi cumprido.

Reproduzindo os termos do acordo destinado à reativação e modernização da indústria, assevera que o compromisso *foi integralmente cumprido*, conforme certidão que anexa, inclusive com a expansão de seus negócios e liderança nacional em seu segmento. Conclui, assim, que a subvenção não deve ser computada na determinação do lucro real, e aponta divergência em face de dois paradigmas, sendo que apenas o Acórdão n.º 1202-001.175 foi admitido no exame preliminar.

Pede, assim, que seja reconhecida a *não tributação da totalidade da Subvenção para investimento* e mantidos o lucro real e a base de cálculo por ela informados nos anos-calendário 2003 e 2004, com a conseqüente homologação das compensações realizadas.

Os autos foram remetidos à PGFN em 26/10/2015 (e-fls. 517), e retornaram em 05/11/2015 com contrarrazões (e-fls. 518/530) na qual a PGFN expõe razões para definir *se os estornos de ICMS têm natureza de subvenção para custeio ou de subvenção para investimento* e concluir que *os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública (no caso, o não desembolso), quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda*.

Citando Solução de Divergência COSIT n.º 15/2003 e julgados deste Conselho acerca da caracterização de incentivos fiscais mediante redução do ICMS a recolher como subvenção para custeio, inclusive no que se refere ao incentivo aqui sob análise, na parte que excede às aplicações em ativo imobilizado, a PGFN pede que seja negado provimento ao recurso especial.

Os autos foram sorteados para relatoria da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa que apresentou proposta de sobrestamento do processo até 29/12/2018, acolhida pela maioria

deste Colegiado nos termos da Resolução n.º 9101-000.048 (e-fls. 531/546). Determinou-se, também, que a Unidade de Origem intimasse a Contribuinte para que comprovasse, quando tivesse conhecimento, *o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.*

Cientificada, a Contribuinte apresentou os documentos de e-fls. 557/609. Com o retorno dos autos, a ex-Conselheira Cristiane Silva Costa propôs saneamento para que a PGFN fosse intimada acerca dos documentos juntados (e-fls. 619). Em resposta, a PGFN afirmou que caberia à *UNIDADE DE ORIGEM examinar os certificados, e verificar se contemplam todos os atos normativos de benefícios fiscais, e se estes estão acompanhados da correspondente documentação comprobatória, incluindo-se, nesse rol, o benefício discutido nos presentes autos* (e-fl. 621).

Os autos foram restituídos à ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, mas, com sua dispensa, promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A matéria em litígio decorre de contestação da autoridade fiscal à conduta da Contribuinte de, no ano-calendário 2003, retificar sua DIPJ para reduzir seu lucro mediante incremento ao valor do ICMS, passando a calculá-lo *com a aplicação das alíquotas normais sobre as Receitas de Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria*, como informado às e-fls. 175/176, deixando de considerar a redução decorrente do *Incentivo Fiscal do ICMS – Regime Especial – Processo n.º 17761212 de 10/04/2000 – Parecer DRBI RE n.º 092/200 – SEFA/ES, aprovado pela Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo*), que dentre outros benefícios concedeu à Contribuinte, nos termos do item IV da Cláusula Terceira do Termo de Acordo, *crédito presumido de ICMS, incidente sobre as vendas de produtos fabricados a partir de insumos químicos e petroquímicos básicos e intermediários nas condições de 53% sobre o valor da Base de Cálculo, nas vendas internas, no território deste Estado) e 70% nas vendas interestaduais*. Na referida informação, a Contribuinte consignou que o valor correspondente estaria registrado em Reserva de Capital por força do art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99 – RIR/99. Às e-fls. 178/214 constam as demonstrações contábeis e o Parecer antes referido, acompanhado do correspondente Termo de Acordo, além das guias de recolhimento do ICMS, e às e-fls. 217/243 constam cópia dos relatórios apresentados pela Contribuinte à SEFAZ/ES, acompanhados de Demonstração da Variação do Ativo Imobilizado entre 2003 e 2002, e os esclarecimentos acerca da baixa para Reserva de Incentivos Fiscais do passivo provisionado em razão da apuração normal do ICMS, não recolhido em razão do incentivo fiscal.

Analisando as Declarações de Compensação – DCOMP apresentadas pela Contribuinte para aproveitamento dos pagamentos indevidos de IRPJ e CSLL nos trimestres dos anos-calendário 2003 e 2004, resultantes da retificação de sua apuração pelos motivos antes expostos, a autoridade fiscal concluiu que estariam atendidos os requisitos de *o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento e a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento*, mas não restou comprovada *a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*, de modo que *apenas os recursos efetivamente aplicados no ativo imobilizado deveriam ser classificados contabilmente como Reserva de Capital*, sendo o restante considerado *receita não-operacional* e computado no lucro real.

Para assim concluir, a autoridade fiscal indicou que do total registrado como subvenção para investimentos nos anos-calendário 2003 (R\$ 5.838.712,97) e 2004 (R\$ 7.218.214,76), apenas R\$ 1.836.023,64 e R\$ 3.938.168,29, respectivamente, teriam sido efetivamente aplicado no ativo imobilizado, razão pela qual adicionou R\$ 4.002.889,43 e R\$ 3.280.046,46 ao lucro tributável dos anos de 2003 e 2004, distribuído trimestralmente, apurando IRPJ a Pagar maior que o recolhido nos trimestres indicados pela Contribuinte nas DCOMP (e-fls. 258/267).

A autoridade julgadora de 1ª instância negou reconhecimento ao direito creditório porque a Contribuinte não logrou provar a efetiva aplicação em investimento que, segundo ela, não precisa se dar, necessariamente, em Ativo Imobilizado. A interessada alegou que a SEFAZ/ES atestou a conclusão do projeto de ampliação, mas disse não ter localizado em seus arquivos o documento correspondente, requerendo-o àquela Secretaria, que ainda não o havia fornecido.

O Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário com base na análise assim exposta do caso concreto:

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 1.630R, 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 N.º 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.

A divergência jurisprudencial foi demonstrada a partir do paradigma n.º 1202-001.175, segundo o qual *a caracterização de subvenção para investimento não depende da vinculação à aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos, pois a comprovação dessa vinculação é praticamente impossível para o contribuinte que recebe o investimento em um dado momento e investe em outro*. Sob esta ótica, a 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção entendeu necessário, apenas, *verificar a intenção ou o propósito de quem transfere os recursos*.

Registre-se que referido paradigma foi reformado pelo Acórdão n.º 9101-002.562, mas tal se deu na sessão de 9 de fevereiro de 2017, depois da interposição do recurso especial pela Contribuinte.

De toda a sorte, no presente caso, é desnecessário discutir o requisito em questão e, em consequência, adentrar às repercussões da Lei Complementar n.º 160/2017, porque a verificação fiscal aqui promovida para avaliar o volume dos investimentos promovidos pela Contribuinte não se sustenta em razão dos fundamentos bem expostos pelo próprio Colegiado *a quo* em julgado anterior - e por este motivo descartado no exame de admissibilidade do recurso especial -, no qual o ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior bem expõe a necessidade de a análise da aplicação ter em conta todos os períodos anteriores nos quais a implantação do empreendimento já se verificava. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.623, a seguir transcrito:

Inicialmente, há que se ressaltar que a recorrente incorre em rotundo equívoco quando alega que:

“...há um flagrante paradoxo. As subvenções para investimento, para serem desta forma caracterizadas, não poderiam ter destinação diversa daquela prescrita pelas normas comerciais e fiscais regentes. Nenhum destes escopos predefinidos autorizava, porém, que as reservas de capitais (até 2007) ou as reservas de incentivos fiscais (a partir de 2008) pudessem ser aplicadas na aquisição de bens componentes do ativo não circulante!”

“Evidentemente, acaso se admitisse correção ao Parecer Normativo CST n.º 112/78, estar-se-ia esvaziando o estatuído pelo artigo 443 do Decreto n.º 3.000/99. Afinal, só corresponderiam à subvenção para investimento os montantes que, contabilmente, fossem aportados para incremento de ativo não-circulante— fato que, automaticamente, impediria a não tributação destas cifras.”;

“Só teríamos certeza de que as cifras subvencionadas se destinariam a investimento reto e efetivo em ativo não-circulante acaso tal transporte constasse da contabilidade cenário este em que, paradoxalmente, alegar-se-ia desvio de destinação e se pugnaria pela tributação dos valores pelo IRPJ e pela CSLL, por isso resta equivocada a decisão recorrida.”

Não há nenhum paradoxo ao se exigir que o subvencionado adquira bens de capital, para aumentar sua capacidade de produção, e, ao mesmo tempo, seja-lhe limitada a utilização da reserva de capital (ou de incentivos pela nova regra) apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social. Um erro primário como esse exige uma resposta mais didática, quase que primária. Ao ser concedida a isenção do ICMS, ocorre o que chamamos de insubsistência do passivo, ou seja, ICMS a pagar registrado no passivo que foi isentado deverá ser baixado em contrapartida de conta de resultado (receita). Lembro que a receita não ocorre apenas quando se aumenta ativo, mas também quando se diminui passivo (insubsistência do passivo). Esse valor lançado como receita de subvenção para investimento é, pela nova regra, o montante que deverá ser destinado do lucro para formação da reserva de incentivos. Por outro lado, se não foi pago o ICMS isentado, não houve saída de caixa desse valor, ou seja, o subvencionado continuou com os recursos financeiros no seu caixa, os quais ele deverá utilizar para adquirir os bens de capital. Assim, a aquisição de bens de capital com recurso do caixa alteram a situação financeira da pessoa jurídica, enquanto que a capitalização da reserva de incentivos nada altera a situação financeira da empresa. Em verdade, a recorrente confundiu situação financeira com situação econômica da empresa.

Por outro lado, concordo com a recorrente quando afirma que:

“Cronologicamente insustentável seria defender que o contribuinte primeiro recebesse a subvenção, para, a partir daí, implantar novo empreendimento econômico na região abrangida. Alegar tal despautério representaria afirmar que benefícios fiscais de ICMS jamais poderiam consubstanciar subvenções para investimento passíveis de fruição por sujeitos passivos prestes a se instalar na região incentivada. O gozo da benesse, obviamente, concretizar-se-ia em momento posterior ao do investimento inaugural – o que importaria reconhecer que a implantação do empreendimento econômico tivesse sido feita à custa de cifras previamente auferidas.”

Sobre essa questão, peço vênua aos meus pares para trazer à colação trecho de voto por mim proferido ainda na 1ª Turma da CSRF (Acórdão n.º 9101-001.094), *in verbis*:

“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 auferirá 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.”

Ao se compulsar os autos, verifico essa é realmente a situação da recorrente, pois, conforme documentos a fls. 88 e segs., a Ferronorte Industrial Ltda. foi constituída em 28 de abril de 1999, sendo que lhe foi concedido o incentivo fiscal pelo Decreto n.º 10.172, de 10 de outubro de 1999 (doc. a fls. 71), apenas seis meses depois do arquivamento do seu contrato social na Junta Comercial. Ademais, os termos do Decreto n.º 10.172/99 deixam claro tratar-se de subvenção para implantação de investimento, além do que ele estabelece um cronograma para que o subvencionado comece a gozar do incentivo sobre cada grupo de produtos por ele produzido, o que deixa claro que esse cronograma está relacionado a implantação gradual do parque industrial da recorrente.

Saliento que a Lei n.º 4.859/96 do Estado do Piauí (doc. a fls. 62) contempla incentivos que deixam dúvidas sobre o seu enquadramento como subvenção para investimento, tais como incentivos a revitalização e re-localização de unidades fabris, porém foi concedida à recorrente exclusivamente a modalidade de incentivo à implantação. Isso mesmo, o cronograma estabelecido pelo Decreto n.º 10.172/99 previa a implantação do parque fabril da recorrente até 2010, sendo que tal incentivo seria gozado pelo prazo de 10 anos.

Observo que em caso dos valores obtidos com o benefício exceder o total dos valores aplicados na implantação do empreendimento, tal excedente não gozaria de isenção de IR e deveria ser tido como subvenção para custeio, já que poderia ser aplicado livremente pelo beneficiário. Todavia, se o valor aplicado na implantação do empreendimento é maior ou menor do que o valor da subvenção recebida durante os períodos fiscalizados, é uma outra questão que não foi posta para ser dirimida na presente demanda, mesmo porque deveria ter sido investigada pela autoridade lançadora com mais profundidade, para eventualmente desconsiderar parte dos valores oriundos do benefício não destinado à finalidade legal. Ora, é frágil a demonstração desse descompasso pela Autoridade Fiscal, no TVF a fls. 38, apenas pelo cotejo do valor dos incentivos recebidos pela recorrente com o valor do ativo imobilizado nos anos de 2006 a 2010, quando sabemos que a recorrente começou a implantar seu parque fabril desde 1999.

Por último, ressalto que, embora a recorrente esteja constituída sob a forma de sociedade limitada, entendo que lhe é aplicável o disposto no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77. Por uma atecnia legislativa, o art. 38 veicula duas normas autônomas: uma no *caput* e § 1º (que trata de valores recebidos de subscritores de títulos da companhia) e outra no § 2º (que trata de subvenções para investimento – recebida do Poder Público). Ora, a norma do § 2º não é complementar nem exceptiva da norma do *caput* e § 1º, logo aquela não é um parágrafo desta, segundo a melhor técnica legislativa (art. 11, III, “c”, da LC 95/98). Assim, por entender que o § 2º veicula norma autônoma em relação ao *caput*, concluo que a limitação da aplicação da regra do *caput* às Companhias não é aplicável à norma do § 2º. Ademais, seria uma discriminação odiosa e totalmente injustificável se apenas as sociedades por ações pudessem usufruir da isenção concedida às subvenções para investimento.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário nesse ponto e, por consequência, também pelo cancelamento da multa isolada sobre tais bases.

No presente caso, o acordo firmado com a SEFAZ/ES data de 31/07/2000 com possibilidade de fruição dos benefícios por 15 (quinze) anos, em contrapartida à *introdução de conhecimento técnico e especializado e o aperfeiçoamento tecnológico, através da reativação e*

modernização de unidade industrial no Município de Serra, Estado do Espírito Santo, destinada a fabricação de tubos, eletrodutos, cadeiras, bancos, mesas, vasos para floricultura, lixeiras, artigos para construção civil, utilidades domésticas e correlatos, fabricados em polietileno e telhas translúcidas e caixas d'água, fabricadas de poliéster reforçada em fibra de vidro, de modo a gerar aproximadamente 200 (duzentos) novos empregos diretos e 900 indiretos quando em plena produção.

É fato que o acordo estabelecia a apresentação de *relatórios sobre o andamento do empreendimento até que seja atingido o que se propõe neste protocolo, notadamente com relação ao investimento e emprego de mão-de-obra, permitindo que técnicos credenciados pelo Estado façam o acompanhamento do empreendimento durante o prazo global dos benefícios*, e que, como consignado pela autoridade julgadora de 1ª instância, a Contribuinte alegou dificuldades em produzir a prova documental correspondente em manifestação de inconformidade, ao final limitando-se a apresentar, em recurso voluntário, informação de que a SEFAZ/ES não forneceu declaração ou certificado de conclusão do projeto, solicitada antes da defesa inicial (em 08/12/2010), porque ainda sob análise, juntando apenas fotos do local de instalação anteriores ao acordo (20/10/1998) e após a implantação da fábrica, em 2011 (e-fls. 379/386).

Contudo, a autoridade fiscal exigira estes documentos durante as investigações preliminares, e limitou sua análise ao relatório de e-fls. 221/239, no qual a Contribuinte expõe à SEFAZ/ES, em 12/07/2010, os resultados alcançados até o ano de 2009 quanto à geração de empregos, e aquisição de bens e serviços no Estado do Espírito Santo correspondentes a matéria prima e ativo fixo. A partir destas informações, e do demonstrativo de e-fl. 243, no qual a Contribuinte indicou os acréscimos de *imobilizado em operação* de 2002 para 2003, a autoridade fiscal restringiu a classificação, como subvenção de investimento, às aplicações possivelmente extraídas do Balanço Patrimonial da Contribuinte, nos valores de R\$ 1.836.023,54 e R\$ 3.938.168,29 em 2003 e 2004, sem sequer perquirir se as aplicações em ativo fixo até 2009, indicadas no relatório de e-fls. 221/239 no total de R\$ 4.566.676,40, seriam as únicas destinadas ao ativo imobilizado, ou se outras aquisições se verificaram em relação a fornecedores de outros Estados, nos anos anteriores a 2003, recordando que o acordo em tela foi firmado em 31/07/2000.

Em tais circunstâncias, não é possível afirmar que a Contribuinte deixou de destinar alguma parcela dos incentivos que a favoreceram à implantação do empreendimento especificado no Termo de Acordo anexo ao Parecer DRBI RE nº 092/2000, firmado com a SEFAZ/ES. Desnecessário, assim, confirmar o atendimento aos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017 para configuração da subvenção como de investimento.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, pra afastar as adições de receita não-operacional promovidas pela autoridade fiscal na análise dos pagamentos indevidos utilizados nas DCOMP tratadas nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

