



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

Processo n° 10980.724978/2013-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.622 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ. Glosa de exclusão de subvenção. Multas isoladas sobre estimativas.
Recorrente POSITIVO-INFORMÁTICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

As subvenções para investimento - in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS - diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão - inclusive qualitativa - de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST n° 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. A Concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná, dentre eles a concessão de créditos presumidos de ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento de estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação de recursos ao seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos e Antonio Bezerra Neto.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Processo nº 10980.724978/2013-51
Acórdão n.º **1401-001.622**

S1-C4T1
Fl. 638

Documento assinado digitalmente.

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos De Aguiar Villas Boas, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes De Mattos, Aurora Tomazini De Carvalho.

Relatório

Trata o presente processo de exigência fiscal em face da pessoa jurídica POSITIVO INFORMÁTICA S/A – CNPJ nº 81.243.735/000148 consubstanciada nos autos de infração de imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e Multa isolada por estimativas de IRPJ não pagas no valores principais de R\$ 74.489.248,55 e R\$ 46.282.013,42 respectivamente e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e multa isolada por estimativas não pagas de IRPJ e CSLL nos valores de R\$ 26.824.769,47 e R\$ 16.665.844,83 respectivamente.

Sobre os valores lançados de IRPJ e CSLL foram acrescidos a multa de ofício de 75% e os juros moratórios até julho de 2013 compondo um crédito tributário de R\$ 198.206.747,38 no auto de infração de IRPJ e de R\$ 71.375.839,82 no auto de infração de CSLL.

Por bem descrever os fatos até o momento, peço vênha para transcrever o relatório contido na decisão de piso:

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

A descrição dos fatos dos autos de infração mencionam que houve exclusão indevida para efeito de cálculo do Lucro real e base tributável da CSLL de valores sob o título de subvenção para investimento.

Em decorrência do crédito constituído pelos autos de infração as bases de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL foram reconstituídas conforme balanço ou balacete de suspensão e redução e lançada a multa isolada prevista no inciso II, “b” do artigo 44 da Lei nº 9430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

Os autos de infração remetem para o Termo de Verificação Fiscal (TVF) acostado às fls 38/47.

Em resumo o TVF contém as seguintes informações:

1 A fiscalização foi iniciada para verificar exclusões na apuração do lucro real decorrentes de subvenção de ICMS usufruídas pela autuada.

2 A subvenção decorre do crédito presumido de ICMS instituído pelo artigo 3º do Decreto estadual (PARANÁ) nº 5.375/2002 e alterações dadas pelos Decretos nºs 1.478, 1525 e 1669 ao longo de 2007 ficando o dispositivo atualizado como segue:

Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4o da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga tributária correspondente a 3%:

(...)

Parágrafo único. A opção pela utilização do crédito presumido de que trata este artigo fica condicionada:

c) a indústria tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados mediante portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinada pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

d) a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal n. 8.248/91, sendo que:

1. percentual não inferior a 1%, de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11, deve ser aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;

2. percentual não inferior a 2,7% dos investimentos fixados no referido art. 11, deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme disposto no § 5º do art. 9º do Decreto Federal n. 3.800, de 20 de abril de 2001.

3 Essa redação permaneceu vigente até 31/07/2011, em função do Decreto nº 8.503, de 8 de julho de 2011 que assim estabeleceu:

Art. 1º. Fica concedido, ao estabelecimento industrial fabricante, que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, com suas respectivas classificações na NCM, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6o do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, sem prejuízo da redução da base de cálculo de que trata o art. 3º da Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, crédito presumido do ICMS, equivalente a sete por cento sobre o valor das saídas em operações internas, a doze por cento sobre o valor das saídas em operações interestaduais sujeitas à alíquota de doze por cento e a sete por cento sobre o valor das saídas em operações interestaduais sujeitas à alíquota de sete por cento:

(...)

Art. 2º. O benefício previsto neste Decreto se estende também às operações com produtos de informática e automação promovidas por estabelecimento industrial que fabrique ao menos um produto que atenda aos requisitos das leis e decretos federais citados no art. 1º.

Art. 3o. Fica revogado o art. 3º do Decreto n. 5.375, de 28 de fevereiro de 2002.

Art. 4º. Este Decreto entrará em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1/ 8/.2011.

4 A redação estadual vigente em 01/01/2009 do art. 3o do Decreto nº. 5.375/02 deixou poucas obrigações para a empresa ter direito ao crédito presumido de ICMS.

5 A alínea "c" previa a necessidade de Portaria Ministerial federal, o que já era uma obrigação prevista para a fruição do benefício do IPI, ou seja, não se trata de obrigação adicional. Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, o sujeito passivo informou todas as Portarias MCT/MDIC/MF a ele relacionadas, demonstrando satisfeita a condição.

6 A alínea "d" traz 2 obrigações específicas para o benefício do Estado do Paraná, quais sejam: aplicar um percentual dos investimentos mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná; aplicar parte dos investimentos internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, evitando-se a contratação de terceiros que poderiam estar sediados em outra Unidade da Federação.

7 Realmente se tratam de obrigações adicionais contidas na alínea "d", mas sem necessidade de adicionais dispêndios por parte do candidato ao benefício fiscal, bastando o direcionamento dos referidos gastos para dentro do Estado do Paraná. Não foi analisado se essa condição foi plenamente atendida pelo sujeito passivo, posto que desnecessário para a configuração do tipo da subvenção concedida, como será abordado adiante.

8 A partir de 01/08/2011, com a vigência do Decreto do Estado do Paraná nº 8.503/11, retiraram-se as obrigações contidas na alínea "d". Dessa forma, configurou-se claramente um benefício unilateral, sem contrapartidas diretas. Para incentivar determinado setor industrial, o Governo Estadual abre mão de receitas, podendo o beneficiário utilizar a isenção fiscal como bem desejar.

9 – O Regime Tributário de Transição de apuração do Lucro Real (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/09 e pelo qual a contribuinte optou traz as seguintes regras para as subvenções para investimento em seus artigos 18 e 21:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I- reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II- excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III- manterem reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV- adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º. deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes, (original não grifado)

(...)

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

10 – O caput do artigo 18 é claro no sentido de que o legislador federal entende que subvenção para investimento é aquela concedida "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". Não basta apenas a intenção de desenvolvimento regional, mas é necessária a sua utilização em empreendimentos econômicos. Aquela subvenção que se consome é de custeio ou operação, pois a para investimento deve permanecer na empresa. (Transcre parte da exposição de motivos da MP nº 449/2008 convertida na lei nº. 11.491/09 a seguir reproduzida) “11. O art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, isenta do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, bem como o prêmio na emissão de debêntures, desde que tais valores sejam mantidos em reserva de capital. O Estado abre mão da tributação para capitalizar a empresa, razão

pela qual tal valor deve ser mantido em reserva e não distribuído sob qualquer forma. Ocorre, porém, que o art. 195A, inserido pela Lei nº 11.638, de 2007, na Lei nº 6.404, de 1976, criou um obstáculo ao gozo da isenção, ao determinar que tais valores transitem pelo resultado da empresa e que possam compor a base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Assim, para que tais isenções sejam mantidas sem perder a finalidade para a qual foram criadas a capitalização das empresas são propostos os arts. 18 e 19 do Projeto, os quais excluem tais valores da base tributável do imposto de renda, desde que mantidos em reservas de lucros, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa, (original não grifado)”

11 Vê-se claramente que não há abertura para desenvolvimento regional na subvenção para investimento, uma vez que o recurso serve para capitalizar a própria empresa. O investimento na própria empresa está relacionado à implantação ou expansão do empreendimento econômico, pois, se diferente fosse, seria uma subvenção para custeio ou operação. Quando há implantação ou expansão do empreendimento econômico, deve ocorrer a aplicação de valores no ativo imobilizado para se configurar a existência do investimento. Caso isso não ocorra, mostra-se claro o caráter de custeio, pois o recurso foi consumido.

12 O sujeito passivo cumpriu as obrigações do art. 18 da Lei nº. 11.941/09 no período fiscalizado para tentar evitar a tributação da subvenção usufruída.

Entretanto, não basta apenas seguir essas regras para que o benefício usufruído deixe de ser tributado. Faz-se necessário que a subvenção seja, de fato, para investimento.

13 Não basta apenas ser classificada como subvenção para investimento a fim de se afastar a tributação do imposto de renda, devendo estar presente uma das situações previstas nos incisos do artigo 443 do 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.

14 O RIR/99 não traz detalhamento adicional das diferenças entre subvenções de custeio e investimento, ficando o delineamento desses conceitos a cargo de atos interpretativos, doutrina e jurisprudência.

15 Para suprir essa lacuna foi publicado o Parecer Normativo CST nº. 112, de 29/12/1978 que, embora com idade avançada, continua vigente e serve como orientação oficial dentro da RFB, em função de sua alta qualidade interpretativa.

A fiscalização cita a seguir trechos do parecer que julgou relevantes (observação do relator):

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la no seu conjunto de despesas.

SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

(...)

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 implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

16 No caso em tela, o crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado do Paraná e usufruído pelo sujeito passivo, não está sujeito a nenhum impedimento para sua utilização. As condições impostas pelo governo estadual estão desatreladas ao crédito concedido. A necessidade da publicação de portarias ministeriais é uma formalidade prévia e necessária, mas não gera efeitos sobre o recurso usufruído. A questão de direcionamento regional dos investimentos também não indisponibiliza o crédito presumido, uma vez que esses investimentos já eram obrigatórios para se ter direito ao crédito do IPI.

17 O crédito presumido paranaense não garante desenvolvimento regional, mas apenas tenta direcionar recursos a pessoas jurídicas sediadas no Estado, sem comprometimento com a destinação final do dinheiro. Há um nítido caráter de guerra fiscal. Nada impede que o crédito presumido seja destinado a sócios das empresas beneficiadas através de pessoas jurídicas ou físicas interpostas, pois não há imobilização dos recursos.

18 Tenho para mim que conceituar a subvenção para investimento como sendo meramente para desenvolvimento regional ou setorial é simplificar demais o assunto, afastando a análise do campo tributário. Seria uma definição própria para um dicionário, que não possui obrigação de analisar a obrigação tributária decorrente.

19 A definição contida no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, além de obrigatória a este servidor público, é contemporânea ao Decreto Lei nº 1.598, de 1977, e completa na análise frente à hipótese de incidência do imposto de renda.

20 Quando há implantação ou expansão do empreendimento econômico, deve ocorrer a aplicação de valores no ativo imobilizado para se configurar a existência do investimento. Caso isso não ocorra, mostra-se claro o caráter de custeio, pois o recurso foi consumido.

21 Entre 01/01/2009 e 30/09/2011, os efeitos da subvenção do ICMS foram registrados nas contas de resultado abaixo, sendo o saldo registrado ao final excluído da apuração do lucro real.

Ano	Código	Nome da Conta	Saldo	D/C	Saldo Ac um.	D/C
2009	3301003010	Subvenção Investimento	236.073.747,00	C	236.073.747,00	C
2009	3301003020	Subv Invest S/ Cut Off	1.190.544,58	D	234.883.202,42	C
2009	3301003026	Subvenção Represada P&D	6.446.010,05	C	241.329.212,47	C
2010	3301003010	Subvenção Investimento	263.339.322,44	C	263.339.322,44	C
2010	3301003020	Subv Invest S/ Cut Off	272.006,24	D	263.067.316,20	C
2010	3301003026	Subvenção Represada P&D	6.394.818,83	D	256.672.497,37	C
2011	3301003010	Subvenção Investimento	213.983.907,48	C	213.983.907,48	C
2011	3301003020	Subv Invest S/ Cut Off	1.463.499,39	D	212.520.408,09	C
2011	3301003026	Subvenção Represada P&D	2.944.883,55	C	215.465.291,64	C

* No plano de contas até 30/09/2009, as contas eram "302134 - ICMS-SUBVENÇÃO P/ INVESTIMENTO" e "302143 - SUBVENÇÃO PAENDAS ANTEC. E CUT O FF".

22 Grande parte do montante recebido da subvenção foi consumida por custos e despesas do sujeito passivo, havendo os seguintes impactos na conta "2604001002 Lucro do exercício", que possui o tratamento de reserva de lucros.

31/12/2009	Constituição de reserva de lucros	68.717.114,49 C
31/12/2010	Constituição de reserva de lucros	66.897.340,68 C
31/12/2011	Absorção de reserva de lucros	67.906.881,27 D

23 Nos anos calendário 2009 e 2010, o sujeito passivo somente conseguiu obter lucro líquido societário em função das subvenções usufruídas. Em 2011, mesmo considerando a subvenção, foi registrado prejuízo, como se nota no quadro a seguir.

Ano	Discriminação	Valor
2009	Lucro líquido	118.717.114,49
2009	(-) Constituição de reserva de lucros (2604001002 - Lucro do exercício)	68.717.114,49
2009	(-) Dividendos distribuídos em 02/08/2010 e 30/11/2010	50.000.000,00
2010	Lucro líquido	89.196.454,24

2010	(-) Constituição de reserva de lucros (2604001002 - Lucro do exercício)	66.897.340,68
2010	(-) Dividendos distribuídos em 15/12/2011	22.299.113,56
2011	Prejuízo líquido	-67.906.881,27
2011	Absorção da reserva de lucros (2604001002 - Lucro do exercício)	67.906.881,27

24 Deve-se registrar também que os dividendos distribuídos são tributáveis quando provenientes de subvenção para investimento. Conforme se verificou nas DIPJ apresentadas, houve a correta adição ao lucro real dos valores citados, ou seja, a efetiva exclusão para apuração do lucro real foi:

Ano	Adição	Exclusão	Exclusão Efetiva
2009	(+) 50.000.000,00	(-) 241.329.212,47	(-) 191.329.212,47
2010	(+) 22.299.113,56	(-) 256.672.497,37	(-) 234.373.383,81
2011	0,00	(-) 215.465.291,64	(-) 215.465.291,64

EFEITO NO RECOLHIMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA

25 Em decorrência da infração já relatada, foram reconstituídas as bases de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL, acrescentando-se os valores não oferecidos à tributação em época própria.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016 17:09:00.

Documento autenticado digitalmente por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO BEZERRA NETO em 14/12/2016 e LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/01/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0117.15480.ONJG

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

26 Nenhum recolhimento de IRPJ ou CSLL foi realizado pelo sujeito passivo para os períodos entre 01/2009 e 12/2011, bem como não houve nada informado em DCTF.

27 Conforme lançamentos contábeis nas contas "302134 ICMS SUBVENÇÃO P/ INVESTIMENTO" e "302143 SUBVENÇÃO P/VENDAS ANTEC. E CUT OFF" até 30/09/2009, bem como nas contas "3301003010 Subvenção Investimento", "3301003020 Subv Invest S/Cut Off" e "3301003026 Subvenção Represada P&D" no período posterior a 01/10/2009, a receita mensal da subvenção para investimento está apresentada na tabela a seguir.

Mês	Saldo Inicial	D/C	Débitos	Créditos	Saldo Final	D/C
jan/09	0,00		13.478.546,68	25.553.573,94	12.075.027,26	
fev/09	12.075.027,26	C	8.057.616,15	22.106.316,37	26.123.727,48	C
mar/09	26.123.727,48	C	9.561.574,36	21.678.968,17	38.241.121,29	C
abr/09	38.241.121,29	C	3.386.961,24	17.549.055,61	52.403.215,66	C
mai/09	52.403.215,66	C	11.394.898,80	28.175.896,30	69.184.213,16	C
jun/09	69.184.213,16	C	9.039.031,33	32.304.638,98	92.449.820,81	C
jul/09	92.449.820,81	C	6.552.654,00	34.486.647,11	120.383.813,92	C
ago/09	120.383.813,92	C	6.750.510,13	32.493.902,26	146.127.206,05	C
set/09	146.127.206,05	C	11.355.952,61	28.701.506,14	163.472.759,58	C
out/09	163.472.759,58	C	7.068.970,55	20.972.677,50	177.376.466,53	C
nov/09	177.376.466,53	C	4.354.775,95	28.480.170,19	201.501.860,77	C
dez/09	201.501.860,77	C	8.545.234,85	48.372.586,55	241.329.212,47	C
jan/10	0,00		12.386.684,79	27.102.591,06	14.715.906,27	
fev/10	14.715.906,27	C	13.425.993,16	31.118.040,94	32.407.954,05	C
mar/10	32.407.954,05	C	7.423.101,70	33.060.495,71	58.045.348,06	C
abr/10	58.045.348,06	C	10.313.099,50	27.214.086,14	74.946.334,70	C
mai/10	74.946.334,70	C	21.188.000,71	43.253.765,32	97.012.099,31	C
jun/10	97.012.099,31	C	16.748.948,78	39.109.356,07	119.372.506,60	C
jul/10	119.372.506,60	C	7.213.811,16	24.975.661,98	137.134.357,42	C
ago/10	137.134.357,42	C	6.079.887,09	32.043.043,16	163.097.513,49	C
set/10	163.097.513,49	C	7.704.855,51	27.483.741,68	182.876.399,66	C
out/10	182.876.399,66	C	3.139.103,84	22.720.280,63	202.457.576,45	C
nov/10	202.457.576,45	C	6.281.800,54	29.416.047,29	225.591.823,20	C
dez/10	225.591.823,20	C	10.106.904,63	41.187.578,80	256.672.497,37	C
jan/11	0,00		4.985.669,92	16.317.958,19	11.332.288,27	
fev/11	11.332.288,27	C	4.356.976,16	19.121.149,25	26.096.461,36	C
mar/11	26.096.461,36	C	3.084.090,20	28.427.212,66	51.439.583,82	C
abr/11	51.439.583,82	C	6.069.331,51	23.742.134,67	69.112.386,98	C
mai/11	69.112.386,98	C	4.758.066,79	30.380.785,14	94.735.105,33	C
jun/11	94.735.105,33	C	4.927.271,72	23.911.674,87	113.719.508,48	C
Jul/11	113.719.508,48	C	4.036.357,88	20.643.411,14	130.326.561,74	C
ago/11	130.326.561,74	C	4.180.051,89	17.281.133,08	143.427.642,93	C
set/11	143.427.642,93	C	3.872.158,98	22.199.980,12	161.755.464,07	C
out/11	161.755.464,07	C	4.623.922,67	16.254.898,88	173.386.440,28	C
nov/11	173.386.440,28	C	4.143.102,33	22.881.282,10	192.124.620,05	C
dez/11	192.124.620,05	C	4.306.807,68	27.647.479,27	215.465.291,64	C

* Estão sendo desconsiderados os lançamentos de encerramento de exercício.

28 Somando-se a receita mensal da subvenção à base de cálculo declarada em DIPJ, temos o seguinte quadro:

Mês	Base de Cálculo (DIPJ)	Base de Cálculo (LALUR)	Receita da Subvenção (ECD = LALUR)	Base de Cálculo Ajustada (DIPJ - ECD)
jan/09	-13.087.392,36	-13.087.392,37	12.075.027,26	-1.012.365,10
fev/09	-40.684.436,36	-40.684.436,37	26.123.727,48	-14.560.708,88
mar/09	-46.497.541,29	-46.497.541,30	38.241.121,29	-8.256.420,00
abr/09	-63.244.118,89	-63.444.118,90	52.403.215,66	-10.840.903,23
mai/09	-53.464.509,68	-53.464.509,68	69.184.213,16	15.719.703,48
jun/09	-56.924.647,10	-56.924.647,09	92.449.820,81	35.525.173,71
jul/09	-55.578.825,84	-55.578.825,83	120.383.813,92	64.804.988,08
ago/09	-54.211.455,63	-54.211.455,93	146.127.206,05	91.915.750,42
set/09	-59.167.254,95	-59.167.254,95	163.472.759,58	104.305.504,63
out/09	-35.511.659,18	-35.511.659,19	177.376.466,53	141.864.807,35
nov/09	-44.061.916,44	-44.061.916,46	201.501.860,77	157.439.944,33
dez/09	10.136.090,45	10.136.090,71	241.329.212,47	251.465.302,92
jan/10	-10.438.922,73	-10.438.922,73	14.715.906,27	4.276.983,54
fev/10	-14.211.625,78	-14.211.625,78	32.407.954,05	18.196.328,27
mar/10	-57.715.497,25	-57.715.497,25	58.045.348,06	329.850,81
abr/10	-48.805.480,69	-48.805.480,69	74.946.334,70	26.140.854,01
mai/10	-72.266.581,54	-72.266.581,54	97.012.099,31	24.745.517,77
jun/10	-108.160.698,94	-108.160.698,94	119.372.506,60	11.211.807,66
jul/10	-113.994.871,08	-113.994.871,08	137.134.357,42	23.139.486,34
ago/10	-152.989.077,00	-152.989.077,00	163.097.513,49	10.108.436,49
set/10	-180.042.424,72	-180.029.769,42	182.876.399,66	2.833.974,94
out/10	-181.966.808,69	-181.966.808,69	202.457.576,45	20.490.767,76
nov/10	-192.971.613,16	-192.971.613,16	225.591.823,20	32.620.210,04
dez/10	-127.649.602,09	-127.649.602,09	256.672.497,37	129.022.895,28
jan/11	-51.372.102,85	-43.011.352,93	11.332.288,27	-40.039.814,58
fev/11	-68.854.263,19	-80.455.094,47	26.096.461,36	-42.757.801,83
mar/11	-91.143.495,30	-105.445.975,47	51.439.583,82	-39.703.911,48
abr/11	-114.245.546,70	-130.866.588,72	69.112.386,98	-45.133.159,72
mai/11	-112.762.273,51	-135.897.695,72	94.735.105,33	-18.027.168,18
jun/11	-135.183.513,53	-149.807.943,36	113.719.508,48	-21.464.005,05
jul/11	-173.655.284,00	-180.916.325,28	130.326.561,74	-43.328.722,26
ago/11	-210.274.366,77	-207.101.925,46	143.427.642,93	-66.846.723,84
set/11	-235.374.410,49	-229.225.916,66	161.755.464,07	-73.618.946,42
out/11	-253.229.797,72	-238.197.030,71	173.386.440,28	-79.843.357,44
nov/11	-258.850.834,88	-253.313.565,01	192.124.620,05	-66.726.214,83
dez/11	-244.546.696,52	-244.546.696,52	215.465.291,64	-29.081.404,88

29 A recomposição das estimativas mensais se dá conforme os demonstrativos a seguir:

IRPJ



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016 17:09:00.

Documento autenticado digitalmente por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO BEZERRA NETO em 14/12/2016 e LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/01/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0117.15492.66BD

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Processo nº 10980.724978/2013-51
Acórdão n.º 1401-001.622

S1-C4T1
Fl. 648

Mês	Base de Cálculo Ajustada	IRPJ	IRPJ adicional	IRPJ devido	IRPJ mensal por estimativa	IRPJ acumulado	Deduções (DIPJ ficha 11)	Pagamento obrigatório de IRPJ	Multa IRPJ (50% sobre o pagamento)
jan/09	-1.012.365,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
fev/09	-14.560.708,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
mar/09	-8.256.420,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
abr/09	-10.840.903,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
mai/09	15.719.703,48	2.357.955,52	1.561.970,35	3.919.925,87	3.919.925,87	3.919.925,87	0,00	3.919.925,87	1.959.962,93
jun/09	35.525.173,71	5.328.776,06	3.540.517,37	8.869.293,43	4.949.367,56	8.869.293,43	0,00	4.949.367,56	2.474.683,78
jul/09	64.804.988,08	9.720.748,21	6.466.498,81	16.187.247,02	7.317.953,59	16.187.247,02	0,00	7.317.953,59	3.658.976,79
ago/09	91.915.750,42	13.787.362,58	9.175.575,04	22.962.937,60	6.775.690,58	22.962.937,60	0,00	6.775.690,58	3.387.845,29
set/09	104.305.504,63	15.645.825,69	10.412.550,46	26.058.376,15	3.095.438,55	26.058.376,15	0,00	3.095.438,55	1.547.719,27
out/09	141.864.807,35	21.279.721,10	14.166.480,74	35.446.201,84	9.387.825,69	35.446.201,84	0,00	9.387.825,69	4.693.912,84
nov/09	157.439.944,33	23.615.991,65	15.721.994,43	39.337.986,08	3.891.784,24	39.337.986,08	0,00	3.891.784,24	1.945.892,12
dez/09	251.465.302,92	37.719.795,44	25.122.530,29	62.842.325,73	23.504.339,65	62.842.325,73	2.510.022,62	20.994.317,03	10.487.158,51
jan/10	4.276.983,54	641.547,53	425.698,35	1.067.245,88	1.067.245,88	1.067.245,88	0,00	1.067.245,88	533.622,94
fev/10	18.196.328,27	2.729.449,24	1.815.632,83	4.545.082,07	3.477.836,19	4.545.082,07	0,00	3.477.836,19	1.738.918,09
mar/10	329.850,81	49.477,62	26.985,08	76.462,70	0,00	4.545.082,07	0,00	0,00	0,00
abr/10	26.140.854,01	3.921.128,10	2.606.085,40	6.527.213,50	1.982.131,43	6.527.213,50	0,00	1.982.131,43	991.065,71
mai/10	24.745.517,77	3.711.827,67	2.464.551,78	6.176.379,45	0,00	6.527.213,50	0,00	0,00	0,00
jun/10	11.211.807,66	1.681.771,15	1.109.180,77	2.790.951,92	0,00	6.527.213,50	0,00	0,00	0,00
jul/10	23.139.486,34	3.470.922,95	2.299.948,63	5.770.871,58	0,00	6.527.213,50	0,00	0,00	0,00
ago/10	10.108.436,49	1.518.265,47	994.843,65	2.511.109,12	0,00	6.527.213,50	0,00	0,00	0,00
set/10	2.833.974,94	425.096,24	265.397,49	690.493,73	0,00	6.527.213,50	0,00	0,00	0,00
out/10	20.490.767,76	3.073.815,16	2.029.076,78	5.102.891,94	0,00	6.527.213,50	0,00	0,00	0,00
nov/10	32.620.210,04	4.893.031,51	3.240.021,00	8.133.052,51	1.605.839,01	8.133.052,51	0,00	1.605.839,01	802.919,50
dez/10	129.022.895,28	19.353.434,29	12.878.289,53	32.231.723,82	24.098.671,31	32.231.723,82	0,00	24.098.671,31	12.049.335,65

CSLL

Mês	Base de Cálculo Ajustada	CSLL	CSLL mensal por estimativa	CSLL acumulada	Deduções (DIPJ ficha 16)	Pagamento obrigatório de CSLL	Multa CSLL (50% sobre o pagamento)
jan/09	-1.012.365,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
fev/09	-14.560.708,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
mar/09	-8.256.420,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
abr/09	-10.840.903,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
mai/09	15.719.703,48	1.414.773,31	1.414.773,31	1.414.773,31	0,00	1.414.773,31	707.386,65
jun/09	35.525.173,71	3.197.265,63	1.782.492,32	3.197.265,63	0,00	1.782.492,32	891.246,16
jul/09	64.804.988,08	5.832.448,93	2.635.183,30	5.832.448,93	0,00	2.635.183,30	1.317.591,65
ago/09	91.915.750,42	8.272.417,54	2.439.968,61	8.272.417,54	0,00	2.439.968,61	1.219.984,30
set/09	104.305.504,63	9.387.495,42	1.115.077,88	9.387.495,42	0,00	1.115.077,88	557.538,94
out/09	141.864.807,35	12.767.832,66	3.380.337,24	12.767.832,66	0,00	3.380.337,24	1.690.168,62
nov/09	157.439.944,33	14.169.594,99	1.401.762,33	14.169.594,99	0,00	1.401.762,33	700.881,16
dez/09	251.465.302,92	22.631.877,28	8.462.282,27	22.631.877,28	912.248,14	7.550.034,13	3.775.017,06
jan/10	4.276.983,54	384.928,52	384.928,52	384.928,52	0,00	384.928,52	192.464,26
fev/10	18.196.328,27	1.637.669,54	1.252.741,02	1.637.669,54	0,00	1.252.741,02	626.370,51
mar/10	329.850,81	29.686,57	0,00	1.637.669,54	0,00	0,00	0,00
abr/10	26.140.854,01	2.352.676,86	715.007,32	2.352.676,86	0,00	715.007,32	357.503,66
mai/10	24.745.517,77	2.227.096,60	0,00	2.352.676,86	0,00	0,00	0,00
jun/10	11.211.807,66	1.009.062,69	0,00	2.352.676,86	0,00	0,00	0,00
jul/10	23.139.486,34	2.082.553,77	0,00	2.352.676,86	0,00	0,00	0,00
ago/10	10.108.436,49	909.759,28	0,00	2.352.676,86	0,00	0,00	0,00
set/10	2.833.974,94	255.057,74	0,00	2.352.676,86	0,00	0,00	0,00
out/10	20.490.767,76	1.844.169,10	0,00	2.352.676,86	0,00	0,00	0,00
nov/10	32.620.210,04	2.935.818,90	583.142,04	2.935.818,90	0,00	583.142,04	291.571,02
dez/10	129.022.895,28	11.612.060,58	8.676.241,68	11.612.060,58	0,00	8.676.241,68	4.338.120,84

A contribuinte foi cientificada do feito fiscal em 30/07/2013 conforme Termo de ciência por decurso de prazo às fls. 268.

Em 29/08/2013 a repartição de jurisdição da contribuinte informa que houve a solicitação de juntada da impugnação e documentos anexos (fls. 400/401).

A impugnação, acostada às fls. 272/316 contém em síntese, as seguintes argumentações/requisições:

a) por vezes, os legisladores estaduais estabelecem certas contrapartidas, para que os contribuintes possam fazer jus ao incentivo fiscal concedido, tais como, investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento P&D.

b) Vale observar que, nem sempre, as contrapartidas dos incentivos concedidos dizem respeito a investimento direto na empresa, a incremento do parque industrial/fabril, a expansão do ativo imobilizado, donde se vislumbra que não pode haver confusão entre contrapartida e investimento. No entanto, as contrapartidas são sempre correlatas ao setor estimulado, deixando ainda mais evidente que a finalidade do incentivo é a atração de investimentos regionais.

c) Insista-se: o que deve definir a natureza de uma subvenção – se para custeio ou para investimento é a natureza do benefício concedido: (i) se para atrair, desenvolver positivamente uma região/setor, ou (ii) se para intervir em um setor, em que há a real necessidade de custeá-lo, sob pena de levar esse setor ao prejuízo.

d) E é justamente na primeira das espécies mencionadas acima que o benefício concedido à Impugnante se enquadra, passando ao largo dos recursos para custeio.

e) As subvenções para investimento são aquelas que requerem uma conduta ativa, qual seja um investimento por parte dos beneficiários. Assim, são conferidas pelo Poder Público com a finalidade de estimular investimentos das empresas, para quem há as transferências de capital.

f) Dentro desse panorama, é imprescindível reiterar que, para certa subvenção se configurar como subvenção para investimento, inexistente a necessidade de que esse investimento ocorra por meio das contrapartidas estabelecidas pelo legislador, para que a pessoa jurídica faça jus ao benefício.

g) De fato, a natureza de investimento decorre muito mais da intenção/do objetivo do Poder Público ao concedê-la, visando incremento do patrimônio do beneficiário, do que de eventual contrapartida estabelecida para o contribuinte fazer jus ao incentivo.

h) A intenção do legislador paranaense, quando instituiu o crédito presumido de ICMS, dentro inclusive do panorama descrito no tópico anterior, foi justamente buscar o desenvolvimento regional, sendo evidente que o incentivo fiscal atrairia empresas que, uma vez se estabelecendo no Estado, certamente induziriam seu desenvolvimento.

i) Tanto é assim, que por ocasião do Decreto nº 1.922/11 foi claro e expresso no sentido de que o crédito presumido é concedido a título de subvenção para investimento, conforme artigo 1º, §2º, do Decreto, inserido pelo Decreto nº 2.224/11:

Art. 1º Fica concedido, ao estabelecimento industrial fabricante, que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, com suas respectivas classificações na NCM, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, na forma do art. 22 do Decreto Federal nº 5.906, de 26 de setembro de 2006 ou do art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal nº 6.008, de 29 de dezembro de 2006, sem prejuízo da redução da base de cálculo de que trata o art. 3º da Lei nº 13.214, de 29 de junho de 2001, crédito presumido do ICMS, equivalente à alíquota prevista para a respectiva operação de saída:

(...)

§ 2º O crédito presumido de que trata este artigo, concedido a título de subvenção para investimento, fica condicionado a que a indústria: (grifos nossos)

j) Em síntese, repita-se, a caracterização do crédito presumido de ICMS usufruído pela impugnante como subvenção para investimento decorre de sua própria finalidade, pouco importando as contrapartidas a ele vinculadas, que, quando muito, servem a indicar a intenção do legislador. Com efeito, no momento em que se exige que o beneficiário do incentivo invista em P&D dentro do Estado, o Poder



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016 17:09:00.

Documento autenticado digitalmente por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO BEZERRA NETO em 14/12/2016 e LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 12/12/2016.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/01/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0117.15500.WZZV

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Público mostra sua preocupação com o aprimoramento do conhecimento e da mão de obra local, ou seja, com o desenvolvimento regional.

k) Em momento algum o PN CST nº 112/78 define investimento em expansão e ampliação de empreendimento econômico como investimento em projeto aprovado/em ativo fixo do beneficiário do incentivo fiscal. Essa seria uma interpretação restrita e errônea do ato normativo em questão.

l) No item 2.11 do PN CST nº 112/78 encontra-se a informação de que são subsídios à conceituação de subvenção para investimentos os PNs CST nºs 02/78 e 142/736, que, respectivamente, (i) estabelece ser subvenção para investimento aquela destinada à aplicação em bens ou direitos e (ii) refere a investimento sempre complementando-o com a expressão ativo fixo.

m) No entanto, tal fato não é o bastante a sustentar que o PN CST nº 112/78 tenha definido que seriam subvenções para investimento apenas aquelas concedidas para que o contribuinte invista em projeto específico e em seu ativo fixo.

n) A uma, porque o Parecer Normativo nº 142/73, por expressa determinação do Parecer Normativo CST nº 112/78, aplica-se apenas a situações anteriores à entrada em vigor do Decreto Lei nº 1.598/77, ou seja, até o exercício de 1977 (item 6.2). Portanto, evidentemente não se aplica a incentivos fiscais concedidos a partir de 1978. O PN CST nº 112/78, repita-se, é expresso no sentido de que o PN CST nº 142/73 estende-se apenas a situações anteriores ao Decreto-Lei nº 1.598/77:

6.2 O Ato Declaratório (Normativo) CST nº 10/78 e o Parecer Normativo CST nº 142/73 interpretam as SUBVENÇÕES quanto a situações anteriores à entrada em vigor do Decreto lei Nº 1.598/77. A vigência destes atos estende-se, portanto, até ao exercício financeiro de 1977.

o) A duas, porque a expressão "aplicação em bens ou direitos" de forma alguma é sinônima "de aplicação em projeto específico aprovado ou em bens e direitos para o ativo permanente".

p) é preciso afirmar que essa condição investimento por meio de aplicação em bens ou direitos está muito mais próxima dos investimentos buscados pelos Estados, dentro do panorama já descrito de incentivos para desenvolvimento regional ou setorial, do que de possíveis investimentos de caráter mais restrito, como em um possível projeto aprovado, que com o tempo pode vir a se mostrar não tão interessante, ou em parque industrial já completo, que, todavia, precisa de mão de obra mais qualificada.

q) O que caracteriza o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Paraná como subvenção para investimento, ressalta-se, é a intenção do legislador ao concedê-lo, para atração de implantação e empreendimentos econômicos, de forma a impulsionar o desenvolvimento regional, e não as contrapartidas por ele exigidas. (transcreve trechos dos acórdãos nº 910100.566 do CARF 17/ 05/2010, nº 101128.630 e nº 1101.00.661).

r) Portanto, de acordo com o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO É TODO VALOR TRANSFERIDO POR ENTES GOVERNAMENTAIS PARA ESTIMULAR O DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS, INDEPENDENTEMENTE DA APLICAÇÃO DESSES RECURSOS EM BENS DO ATIVO IMOBILIZADO OU PROJETOS APROVADOS.

s) E diga-se mais, é possível verificar que o próprio PN CST nº 112/78 foi além, definindo subvenção para investimento como aquela que requer investimentos mediante "implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", com base em correta interpretação do artigo 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

t) Isso porque, consoante já exposto alhures, subvenção para investimento é aquela em que há transferência de capital para o patrimônio do beneficiário, hipótese em que seu capital de giro acaba por ser incrementado, sem que seja necessária vinculação a bens de ativo fixo de empreendimentos econômicos.

u) O desenvolvimento de novos conhecimentos, técnicas e aprimoramento de mão de obra não são propriamente a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e sim consequência deste. Ora, em havendo o aumento do capital de giro da Impugnante, esta se torna hábil a investir em P&D, a desenvolver novos produtos e a contratar mão de obra, promovendo, assim, o desenvolvimento regional buscado pelo legislador paranaense ao instituir o crédito presumido de ICMS.

v) É, pois, nesse panorama que o crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Paraná à Impugnante configura-se como subvenção para investimento, que devidamente registrada como receita e posteriormente destinada a conta de reserva de lucros (arts. 443 do RIR/99 e 18 da Lei nº 11.941/09), é isenta do IRPJ e da CSLL.

w) Quanto à multa isolada prevista no inciso II, "b" do art. 44 da Lei nº 9430/96, em face do princípio da consunção, o recolhimento mensal por estimativa, supostamente a menor que o devido, seria infração prévia e indubitavelmente absorvida pela falta de pagamento do tributo lançado.

x) Portanto, sendo única a hipótese de incidência, precisamente a falta de pagamento do tributo lançado, a aplicação da multa de ofício, cumulativamente com a multa isolada, implica na dupla penalização do mesmo fato, sendo esse entendimento amparado pela vasta jurisprudência do então Conselho de Contribuintes. (transcreve ementas do CC e da CSRF favoráveis ao seu entendimento – nota do Relator)

y) ainda na absurda hipótese de serem mantidos os Autos de Infração, o que novamente admite-se apenas por amor à argumentação, é imprescindível que seja, em face do princípio do contraditório e da ampla defesa, desde já afastado o posicionamento do Fisco referente à incidência de juros de mora, calculados à taxa SELIC, sobre as multas constituídas.

z) tendo em vista a inexistência de qualquer previsão legal a permitir a aplicação de juros SELIC sobre a multa, a Impugnante entende por bem desde já rechaçar esse procedimento, para a hipótese extrema de serem mantidos os lançamentos.

aa) A fim de que não paire qualquer dúvida a respeito de estar o artigo 61, §3º, da Lei nº 9.430/96 tratando, apenas e tão somente, do principal devido, quando dispõe "aos débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora", importa atentar para seu caput.

bb) De fato, o caput, do artigo 61, da Lei nº 9.430/96, também utiliza a expressão "débitos", mas o faz para determinar que estes sujeitam-se à multa de mora, donde se constata que débito e multa são coisas distintas, de forma que o §3º indiscutivelmente cuida apenas do principal devido.

cc) relativamente às provas, enquanto não houver decisão de mérito prolatada, a submissão de novas provas a seu juízo não traz infortúnios de forma alguma, pelo contrário, sua análise é obrigação da autoridade julgadora.

dd) Assim, para a completa apreciação das razões antes detalhadas pretende o Impugnante juntar aos autos, posteriormente, novas provas, cuja análise oportuna é medida patente, sem a qual lesar-se-ia o devido processo legal.

ee) A contribuinte conclui sua impugnação mencionando que os lançamentos não merecem prosperar porque:

ee1) A concessão de incentivos fiscais pelos Estados, inclusive mediante isenção ou redução de tributos, para impulsionar que empresas de certos setores se estabeleçam ou ampliem seus estabelecimentos em suas jurisdições é uma realidade decorrente de políticas e mecanismos de apoio e desenvolvimento econômico regionais e setoriais, de forma a promover o equilíbrio econômico social entre as diversas regiões do país. A própria CF/88, em diversas passagens (arts. 3o , III, 151, I, 170,VII, e 43, §2º, III), requer e admite esse fato.

ee2) Assim, dúvida não há de que os benefícios fiscais dessa espécie possuem a natureza de investimento, sendo que outro não é o objetivo das unidades federativas ao concedê-los.

ee3) Algumas vezes, os entes federativos ao concederem benefícios aos contribuintes exigem determinadas contrapartidas. Ocorre que, a despeito de estas serem sempre correlatas ao setor estimulado, o que evidencia a finalidade do incentivo como para expansão do empreendimento, não podem ser confundidas com o investimento em si. Este goza, pois, de um conceito muito mais amplo, passando ao largo dos meros recursos para custeio.

ee4) Subvenções para custeio são aquelas conferidas com o claro e único objetivo de auxiliar as empresas a fazerem frente a suas despesas correntes ou a desenvolverem suas operações, sem pretenderem induzir a qualquer investimento a mais dos contribuintes. De forma diversa, as subvenções para investimentos são aquelas concedidas com a finalidade de estimular investimentos das empresas, para quem há a transferência de capital.

ee5) Assim, é correto afirmar que os benefícios fiscais concedidos pelos Estados, para impulsionar que empresas de certos setores se estabeleçam ou ampliem seus estabelecimentos em suas jurisdições consistem em subvenção para investimento.

ee6) A subvenção para investimento, por ter a natureza de transferência de capital cumpridos os requisitos impostos pelo legislador, não compõe o lucro real base de incidência do IRPJ, tampouco a base de cálculo da CSLL.

ee7) No entanto, no presente caso, a d. autoridade fiscal, mal interpretando o PN CST nº 112/78, que confere as diretrizes do que consiste uma subvenção para investimento, configurou o benefício fiscal de crédito presumido do ICMS conferido à Impugnante como subvenção para custeio.

ee8) Nesse sentido, entendeu que, diante da inexistência de contrapartidas para aplicação dos montantes subvencionados em ativos fixos, estar-se-ia frente a um subsídio que busca fazer frente às despesas correntes da empresa.

ee9) Todavia, além de em momento algum o PN CST nº 112/78 expressamente exigir que o investimento se dê exclusivamente em ativo fixo, é certo

que a Impugnante incontroversamente promoveu o investimento no Estado, expandindo seu parque fabril, criando novos negócios, e investindo em pesquisas e desenvolvimento.

ee10) A condição de investimento por meio de aplicação em bens ou direitos, é importante reiterar, refere-se muito mais à necessidade de investir para expansão e modernização da atividade econômica nas suas mais amplas características, do que um requisito de investimento em projeto aprovado ou no parque industrial.

Ao fim a contribuinte requer o cancelamento dos lançamentos em sua integralidade e requer provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, inclusive pela juntada oportuna de documentos.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 2ª Turma da já mencionada DRJ/Brasília proferiu o Acórdão nº 03-53.646, de 12 de agosto de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário:

2009, 2010, 2011

PROVAS. APRESENTAÇÃO.

As provas que o contribuinte possuir devem ser mencionadas na impugnação e, em se tratando de prova documental, deve ser apresentada com ela, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009, 2010, 2011

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, dos valores recebidos a título de subvenção depende da compatibilidade entre as características do favor fiscal e as exigências da legislação tributária.

ESTIMATIVAS NÃO PAGAS IRPJ MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA PROPORCIONAL AO TRIBUTO LANÇADO APLICAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE SOBRE A MESMA INFRAÇÃO.

A multa de 75% é aplicável pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL devidos, levantados na ação fiscal e conforme apuração realizada no final do ano calendário, enquanto a multa isolada de 50% é aplicável, sobre as estimativas mensais não recolhidas por aquele que optou pela apuração anual. São duas modalidades punitivas que incidem sobre fatos infracionais distintos inexistindo dupla penalização.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é um débito para com a Fazenda Nacional e, nessa condição, é passível de juros de mora a partir da sua constituição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos deduzidos anteriormente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se nota nos autos, a fiscalização em comento deu origem a duas autuações, a versada nestes autos e outra referente ao período compreendido nos anos calendários 2005, 2006, 2007, 2008, objeto do processo 10.980.724631/2010.

Nota-se que em ambas as autuações, idêntica a matéria de direito versada, por isso, peço vênica para transcrever as considerações lançadas naquele Acórdão 1101-00.661, pelo há época conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR que redigiu o voto vencedor naquela ocasião:

"O tema versado pelos presentes autos é espinhoso e, em meu entendimento, demanda estudo bastante acurado, capaz de dirimir todas as principais dúvidas que ao redor dele orbitam. Por essa razão, sem prejuízo do brilhantismo encampado pelo voto já manifestado, optei por apresentar Declaração de Voto, externando minha visão acerca do feito.

Consoante exaustivamente exposto, o cerne do debate toca à qualificação tributária outorgada aos créditos presumidos de ICMS concedidos, à recorrente, pelo Estado do Paraná, previstos pelo Decreto estadual nº 5.375/02.

Façamos nossas ilações partirem, como não poderia deixar de ser, da análise das feições textuais que informam o diploma legislativo emanado do Estado subvencionador.

Nesses termos, assim vigia o caput do artigo 3º do indigitado Decreto:

“Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei nº 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal nº 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal

n.º.1.885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga tributária correspondente a 3%: (...)"

A leitura deste enunciado demonstra que o Estado do Paraná concedeu, aos contribuintes dotados das qualificações ali dispostas, incentivo fiscal de ICMS equivalente a montante tal que a carga tributária resultante, em cada operação, fosse idêntica ao valor do imposto calculado à alíquota de 3% (três por cento).

A subsunção do sujeito passivo àquelas condições pessoais, no entanto, não era suficiente para que se pudesse admitir a fruição do benefício fiscal em comento. O Parágrafo Único do artigo encimado estatuiu, ainda, outras premissas, que deveriam ser observadas e cumpridas pelo potencial candidato a subvencionado:

"Art. 3º. Omissis.

(...)

Parágrafo único. A opção pela utilização do crédito presumido de que trata este artigo fica condicionada:"

a) à celebração de termo de acordo, na forma dos arts. 78 a 84, que estabelecerá os demais requisitos para a fruição do benefício;

b) a que haja a indicação, no documento fiscal correspondente à operação, dos dispositivos da legislação federal pertinente e do número do termo de acordo referido na alínea anterior;

c) a indústria tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados mediante portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinada pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

d) a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal nº 8.248/91, sendo que:

1. percentual não inferior a 1%, de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11, deve ser aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;

2. percentual não inferior a 2,7% dos investimentos fixados no referido art. 11, deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme disposto no parágrafo 5º do art. 9º do Decreto Federal nº 3.800, de 20 de abril de 2001."

O Fisco federal entendeu que os rendimentos atrelados ao aproveitamento dessa benesse fiscal representariam espécie de subvenção corrente para custeio ou operação, passíveis de serem acrescidos ao lucro operacional e, conseqüentemente, ao lucro líquido para cômputo e cobrança do IRPJ e da CSLL. Assim entendeu o órgão fazendário em virtude do fato de a petionária não ter demonstrado que os créditos fruídos por ela foram integralmente convertidos em investimento, mediante incremento do ativo não-circulante da companhia – o que, na equivocada visão lançadora, corresponderia à forma única de demonstração da imissão do incentivo em prol do Estado concedente.

O regime fiscal das relacionadas subvenções de custeio guarda esteio no artigo 392, inciso I, do Decreto nº 3.000/99, abaixo transcrito:

“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); (...)”

A interpretação fazendária refutou a argumentação da recorrente de que os créditos presumidos de ICMS consubstanciariam subvenções para investimento. Esta classe de numerário, como se sabe, não integra as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, consoante preceito do artigo 443, caput, do Decreto nº 3.000/99:

“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 (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII): (...)”

No entanto, que o entendimento subjacente à lavratura do auto de infração não merece prosperar. Entrevejo na espécie, sim, exemplo cabal de subvenção para investimento, e não de subvenção de custeio. Todos os argumentos erigidos pela Fazenda me parecem frágeis, pelos motivos adiante explanados.

(i) Parecer Normativo CST nº 112/78: dos critérios fazendários para diferenciação entre subvenção de custeio e subvenção para investimento A distinção entre as duas modalidades de subvenção foi primeiramente tratada, com suficiente conotação sistemática, pelo Parecer Normativo CST nº 112/78.

O item 7.1 daquele trabalho opinativo, depois de longa exposição, enunciou, à conta de conclusão, que:

“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, tem 1, letra "b", do Decretolei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado : (...).

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.”

As subvenções de investimento, no âmbito do Parecer Normativo CST nº 112/78, qualificavam-se, como se pode ver, pela constatação concomitante de 03 (três) características.

Primeiramente, a subvenção era reputada para investimento se este fosse, expressamente, o desiderato do subvencionador.

A concessão da benesse, qualquer que fosse sua forma de operacionalização, deveria ser justificada, pela autoridade outorgante, com o apontamento da específica destinação dos valores para investimento e aprimoramento regional ou setorial.

Se assim não fosse, estaríamos diante de subvenções para custeio – que, antes de terem particular objetivo de promoção de investimentos, eram prescritas para fins de mero suporte das despesas ordinárias do subvencionado. O simples fato de o benefício fiscal ter sido concedido com escopo de fomentar investimentos, realizáveis pelo subvencionado, não bastava, todavia, para que se considerassem os valores percebidos como subvenções de investimento. Mais do que isso, pugnou a Coordenadoria do Sistema Tributário, secundamente, que ditos recursos deveriam, efetivamente, ser investidos em projetos que desembocassem na implantação ou na expansão de empreendimento econômico.

A exegese aqui encampada ditava, pois, que a subvenção para custeio, a fim de ser assim reconhecida, precisaria ser integralmente vertida na instauração ou na expansão de empreendimento econômico.

Não bastaria que o contribuinte realizasse investimento mediante recursos próprios; era essencial, isto sim, que os próprios valores subvencionados fossem utilizados em projeto de investimento pré delineado. Por derradeiro, seria obrigatório, ainda, para a para a i. CST, que o empreendimento econômico objeto de investimento fosse de titularidade do subvencionado.

Não se admitiria conversão da benesse em proveito de terceiro. Ocorre, contudo, que a orientação do Parecer Normativo pormenorizado me parece completamente descabida, por dois substanciais motivos. Assim sendo, não vejo como se aplicar o sentido proposto por aquele instrumento parecerista, sob pena de admissão do desvirtuamento da legislação reinante.

(ii) Da incongruência dos discriminens adotados pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 .

Até a edição da Lei nº 11.638/07, instituidora do Regime Tributário de Transição e Neutralidade Tributária, os valores apropriados a título de subvenção de investimento, para não serem tributados, deveriam ser computados como reserva de capital, empregável, exclusivamente, para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social da companhia. Ditos montantes não poderiam, noutras palavras, sob pena de incidência de IRPJ ou de CSLL, ser destinados a outros fins – em especial, à aquisição de bens do ativo não circulante, como quiseram fazer crer a Representação Fiscal e a autoridade lançadora.

Os incisos I e II do citado artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, ao elaborar o tratamento contábil concernente às subvenções para investimento, assim dispuseram:

“Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, (...), desde que:

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.”

As reservas de capital, por expressa determinação da legislação societária, só podiam ser empregadas para alguns escopos predeterminados. Mais precisamente, nos moldes do artigo 200 da Lei nº 6.404/76, tais reservas não poderiam ser utilizadas para fitos outros que não os de: a) absorção de prejuízos que

ultrapassassem os lucros acumulados e as reservas de lucros; b) resgate, reembolso ou compra de ações; c) resgate de partes beneficiárias; d) incorporação ao capital social; e e) pagamento de dividendos a ações preferenciais, desde que tal vantagem fosse estatutariamente assegurada a esta classe de títulos.

Com a superveniência da Lei nº 11.638/07, este panorama foi um pouco alterado. Introduziu-se, à Lei nº 6.404/76, o artigo 195A abaixo reproduzido, responsável por determinar, de um lado, que as subvenções para investimento transitassem pela conta de resultados, e, de outro, que estes valores fossem incluídos em reserva específica para incentivos fiscais.

Previu-se, ainda, na forma do artigo 199 daquele diploma, que as cifras em tela só poderiam ser destinadas à integralização ou ao aumento do capital social, banda uma, ou à distribuição de dividendos, banda outra, contanto que os importes reservados ultrapassassem a monta vigente do capital social:

“Art. 195A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).” “Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.”

Não é difícil notar, nesses termos, que o tratamento contábil das subvenções para investimento era – e ainda é – rígido, sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL. Noutro vernáculo, as cifras subvencionadas, para que não sejam exacionadas, devem ser mantidas em reservas de capitais ou de lucros, conforme o período de apropriação, e só podem ser utilizadas nos estritos lindes da lei.

Ocorre, no entanto, que o Parecer Normativo CST nº 112/78 aduz que os valores oriundos da subvenção para investimento tinham que ser diretamente vertidos em projetos de implantação ou de expansão de empreendimentos econômicos próprios do beneficiário.

Segundo defendido pelo i. fiscal lançador, essa aplicação deveria se dar, particularmente, mediante incremento do ativo não circulante da companhia. Ora, tenho para mim que, aqui, há um flagrante paradoxo. As subvenções para investimento, para serem desta fora 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. Tal escopo, contudo, era exatamente aquele exigido pela Fiscalização, sob pena de incidência do IRPJ e da CSLL.

Evidentemente, acaso se admitisse correção ao Parecer Normativo CST nº 112/78, estar-se-ia esvaziando o estatuído pelo artigo 443 do Decreto nº 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. Observado o tratamento contábil estabelecido às subvenções para investimento, não há como se assegurar, na prática, que os valores atinentes a estes benefícios – no caso, créditos presumidos de ICMS – fossem diretamente destinados a projetos de implantação ou de expansão de empreendimentos econômicos.

Reiterando expressão já usada ao longo dos autos, não se pode “*carimbar o dinheiro*”.

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.

A realização do investimento, embora denote a essência da subvenção em trato, não significa, de forma alguma, que o contribuinte tenha de empregar as cifras oriundas do incentivo, direta e imediatamente, no projeto desenvolvimentista objetivado. Vincular, contabilmente, os créditos presumidos de ICMS, de um lado, à aquisição de bens e de direitos que viessem a expandir o ativo não circulante da companhia (ou a incrementar as atividades operacionais da pessoa jurídica, sob qualquer forma), de outro, seria impossível, por tudo o que já se expôs.

A título ilustrativo, não desfigura a subvenção para investimento o fato de o subvencionado realizar investimento com recursos próprios, instaurando ou ampliando empreendimento econômico na região ou no setor incentivados, fruindo a benesse concedida em momento ulterior – inclusive empregando tais resultados, por exemplo, em distribuição de dividendos, nos termos do indigitado artigo 199 da Lei nº 6.404/76.

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 o tópico, vejam-se as sábias lições do conselheiro Marcos Shiguelo Takata, proferidas no corpo do Acórdão nº 110300.555:

“Terceiro, que não deixa de ser um desdobramento das duas razões citadas, porque o dinheiro não ‘se carimba’, não é possível se ‘carimbálo’. Aliás, no caso de subvenção para investimento por meio de incentivos fiscais, em geral nem se recebe dinheiro, mas outro ativo. E, é claro, mesmo numa subvenção em que se receba dinheiro e o beneficiário o destine a algum empreendimento, se a subvenção for dada com intenção de cobrir despesas ordinárias ou para giro normal da empresa, a subvenção será de custeio ou corrente, e não de investimento. Logo, a contrapartida contábil do recurso recebido será receita (transferência de renda), e não reservas de capital (transferência de capital).”

Resta evidenciado, pois, que os discriminens postulados pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 devem ser temperados. A necessidade de inversão efetiva da subvenção em investimentos de expansão ou de instalação de empreendimento econômico é oximoral. Creio, portanto, que o único critério servível para a qualificação da subvenção para investimento, em cotejamento com a subvenção de custeio, seja o intuito da autoridade subvencionadora, apreensível a partir da leitura do ato normativo concessor ou da própria natureza do incentivo. Sejamos mais claros sobre o assunto.

(iii) Da subvenção para investimento e da análise do desiderato do benefício fiscal.

Subvenção de investimento, por tudo o que se relatou, é, em meu entendimento, aquela que, ao ser concedida pelo órgão público, tenha por finalidade proporcionar incrementos de investimentos no respectivo domínio de abrangência, nos termos definidos pela legislação outorgante.

Ao contrário da subvenção de custeio – que busca somente auxiliar o beneficiado na sustentação de suas despesas ordinárias, em decorrência da relevância estratégica e socioeconômica da empresa –, a subvenção para investimento tem por escopo, de fato, estimular a expansão do ramo em questão, mediante várias formas – inclusive desoneração fiscal – que possibilitem a instalação ou a expansão de empreendimento econômico proeminente. Para caracterização da subvenção para investimento, irrelevante é a análise da destinação real dada aos fundos correlatos.

O regime contábil a ser outorgado aos montantes desta espécie está prescrito pela legislação, sem margens de escape. Logo, a verificação do escopo investidor da concessão da subvenção deve ser feita de maneira abstrata, desvinculada do emprego prático dos importes subvencionados.

Reitere-se: a subvenção se toma para investimento, então, se este é o escopo visionado pela entidade pública concedente. Deve-se analisar, pois, se a instituição do incentivo tem por fim desenvolver o setor ou a região abrangidos, de um lado, ou se tem simples finalidade não desenvolvimentista, de auxílio ao contribuinte no suporte de suas despesas usuais.

Este é o derradeiro e único critério de diferenciação, consoante a melhor interpretação da lei. é a origem dos recursos empregados na implantação ou na expansão do empreendimento econômico do subvencionado. Pois bem.

O objetivo desenvolvimentista de promoção de investimentos está acentadamente presente nos casos de benefícios unilaterais de ICMS, concedidos pelos Estados da Federação.

Outra razão não há, afinal, para a implementação destes instrumentos de renúncia fiscal, senão a atração de investimentos para o Estado, a serem operacionalizados por meio da instalação de novos empreendimentos econômicos ou da expansão dos preexistentes. Os termos que informam o Decreto estadual nº 5.375/02 ratificam o entendimento ora externado.

O Executivo paranaense, aliás, chegou a querer direcionar o investimento, assegurando que o desenvolvimento setorial ou regional pretendido se materializasse, parcialmente, sob a forma de estímulo às pesquisas na área do desenvolvimento da tecnologia da informação. É importante ressaltar, no entanto, que a observância desta condição – inversão de fundos em pesquisa – não desnatura ou caracteriza a subvenção.

Ela apenas cria uma obrigação para os contribuintes poderem gozar dos créditos presumidos.

Tal dever não implica em que os valores subvencionados devam ser investidos somente nessa seara, sob pena de tributação, como quis afirmar a d. Representação Fiscal.

Afinal de contas, ainda que inexistisse essa prévia condição, continuaria o benefício a apresentar feições de subvenção para investimento, haja vista ser este o fim visionado pela entidade pública concessora.

Impende deixar esclarecida, em tal cenário, segundo bem lembrado pela recorrente, a diferença que existe entre o escopo da subvenção para investimento, de um turno, e as contrapartidas requeridas, do contribuinte, para o aproveitamento do incentivo, de outro.

Como se explicou antes, a concessão de créditos presumidos de ICMS, por sua própria natureza, apresenta objetivo de promoção de investimentos no Estado, mediante atração de empreendimentos econômicos interessados na menor carga tributária vicejante.

Eventualmente, segundo ocorrido in casu, pode acontecer de o Estado subvencionador prescrever condições precedentes para o gozo da benesse – que, inclusive, podem se materializar mediante a obrigatoriedade de realização de aportes em determinada esfera. Tal situação não tange, entretanto, à finalidade do incentivo, que remanesce a mesma.

Os prévios requisitos postos à tomada dos créditos presumidos de ICMS nada versam acerca do desiderato indutivo de investimento.

Por essa razão, não influem sobre a caracterização da subvenção, em uma de suas duas modalidades, haja vista representarem somente critérios de determinação da oportunidade da renúncia orçamentária.

Parece claro, portanto, que as ilações fazendárias acerca do aporte de valores em programas de incentivo à pesquisa são completamente inócuas. Elas, portanto, afastamos, frente à corrente interpretativa que ora estamos defendendo.

(iv) Do tratamento contábil dado, pela recorrente, às subvenções para investimento glosadas Não é objeto destes autos a averiguação do tratamento contábil dado aos créditos presumidos de ICMS apropriados. Esta premissa, embora tenha relevância fiscal, não foi abordada pelo trabalho impositivo, que se restringiu a debater a natureza jurídica dos valores glosados.

Em todo caso, o contribuinte, adiantando-se, explicou que os benefícios fiscais telados, até o final do ano base de 2007, foram registrados em conta de reserva de capitais, consoante mandamentos legislativos então em vigor.

Deram-se aos créditos presumidos, assim, feições de capital transferido, afastando-se deles qualquer configuração tendente a aproximá-los da idéia de renda tributável.

A partir de 2008, por outro lado, em razão das supervenientes modificações normativas da Lei nº 11.638/07, os montantes debatidos passaram a transitar pela conta de resultados não operacionais da companhia, vindo a compor, escorreitamente, a conta de reserva de lucros.

Ainda assim, não houve, salvo prova em contrário, qualquer desvio de destinação, afrontadora da legislação pertinente.

Por fim, há ainda de se ressaltar que a incidência do IRPJ e da CSLL aos créditos presumidos de ICMS consubstanciaria, iniludivelmente, ilegítima inferência da União nos assuntos estaduais.

Afinal, corresponderia esta conduta a apropriação parcial, pela primeira, do resultado financeiro da renúncia fiscal engendrada pelos Estados.

Com tal comportamento só se pode anuir na específica situação da subvenção de custeio – que, por não ser distinta de qualquer outra receita disponibilizada ao suporte de despesas, jamais poderia ter tratamento tributário diferenciado dos demais rendimentos exacionáveis.

O cenário tormentoso da guerra fiscal, é oportuno pisar, não precisa ser agravado pela intervenção federal. Só potencializaria a insegurança jurídica a possibilidade de o Fisco da União mitigar incentivos fiscais estaduais unilateralmente outorgados.

O que ocorreria, por exemplo, se o contribuinte fosse obrigado a recolher o ICMS outrora exonerado, em derivação de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerasse inconstitucional o benefício estadual? Estariam os cofres federais adstritos a devolver os indébitos de IRPJ e de CSLL computados sobre tais subvenções, não?

(vi) Conclusão

De tudo o que se expôs, dessumem-se as seguintes conclusões:

i. As subvenções para investimento se diferenciam das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos;

ii. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto de investimento predeterminado;

iii. Os créditos presumidos de ICMS em estudo, outorgados por meio do Decreto Paranaense nº 5.375/02, têm natureza clara de subvenção para investimento. A previsão de incentivos de tal espécie, afinal, tem objetivo claro de promover a atração de investimentos para o Estado concessor. Irrelevante é a análise das contrapartidas compelidas ao contribuinte, postas como pré-condições à fruição da benesse.

Não bastassem os argumentos já expostos, temos também que, para delimitar o âmbito de incidência tributária e dar uma correta interpretação a deste dispositivo (em consonância com as demais normas jurídicas do sistema do direito positivo), faz-se necessário entender o que é uma subvenção para investimento, qual sua natureza jurídica, respostas que encontramos numa interpretação intratextual (dos enunciados supra-citados) e por que a legislação tributária prescreve sua não computação na determinação do lucro real para fins de incidência do IRPJ e CSLL resposta alcançada com uma interpretação intertextual (dos enunciados supra-citados com o demais enunciados que delimitam a competência tributária e a regra-matriz de incidência tributária de tais impostos).

Conforme menciona Modesto Carvalhosa, por "*subvenção*" entende-se "*ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviço ou realizam obras de interesse público*", que se enquadra perfeitamente no disposto no art. 538 do Código Civil, in verbis:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Isto determina sua natureza jurídica. As subvenções são relações jurídicas que se caracterizam como doações (nos termos do art. 538 do CC), estabelecidas entre entes políticos em favor de pessoas jurídicas que prestam serviços ou realizam atividades de interesse público. A diferença de nomenclatura é empregada para diferenciar as relações de transferência de recursos do poder público para pessoas jurídicas ou instituições (subvenções) e o negócio jurídico privado de transferência de recursos (doação em sentido estrito), mas ambas pertencem ao conceito genérico de doação prescrito no art. 538 do Código Civil. São, portanto, espécies de doação em sentido amplo.

Sabemos que nos termos do art. 110 do CTN

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Por esse simples fato, de que a lei tributária não pode alterar a natureza jurídica das relações jurídicas de “doação” das subvenções, qualquer de suas espécies (investimento e/ou custeio) não estaria sujeita a incidência tributária.

Na subvenção para investimento, a despesa é gerada pelo ente político com o intuito de gerar desenvolvimento econômico do seu território. Na subvenção para custeio o intuito é garantir a atividade da empresa ou garantir o preços de mercado de seus produtos ou serviços.

É por isso que, nos termos da legislação tributária a única condição para a exclusão da subvenção para investimento da apuração do lucro real é de que ela conste como "reserva de capital", ou seja, não seja distribuída como resultado, podendo transitar entre contas do ativo ou passivo da empresa que visam implementar o investimento almejado pelo Estado na concessão do auxílio. Esta é a única interpretação que se pode dar em consonância com o conceito de “renda” delimitador da competência tributária e do critério material da regra-matriz de incidência tributária.

A subvenção para custeio compõem a apuração do lucro real, porque são "auxílio/ajuda" feitas pelo Estado para garantir o preço de serviços ou produtos, ou a atividade a própria atividade da empresa. A idéia é que figurem como uma transferência de renda, e por isso, podem compor o resultado, quando então passam a ser tributada.

A subvenção para custeio, nos termos da legislação tributária perfaz o conceito de “renda”, porque compõe a apuração do resultado da empresa. Já a subvenção para investimento não. É, portanto, um caso de não incidência tributária. Não se confunde com isenção. Trata-se de uma não abrangência pelo critério material da regra-matriz de incidência tributária (norma tributária), vez que os valores recebidos a título de ajuda e auxílio transitam pelo ativo e passivo da empresa, possibilitando a realização dos investimento almejado pelo Estado, mas não são disponibilizados como resultado. O tratamento contábil é dado em razão da natureza do "benefício". E isso é que deve ser considerado.

Mesmo que não exista disposição expressa na lei estadual, que concede a subvenção, de uma atuação (investimento) específico, nem no termo de acordo firmado entre as partes, estas circunstâncias não tem o condão de alterar a natureza jurídica do “auxílio / ajuda” dado pelo ente que deve ser visto sob o enfoque dos seus objetivos. A pergunta crucial nesta distinção é: “Qual o intuito de se conceder tal auxílio?”. Se o intuito for trazer uma empresa para seu território, ampliar seu parque industrial, crescer economicamente, a subvenção é classificada como de investimento, desde que, não contabilizados os valores do investimento como lucro (resultado). Se o intuito é garantir o preço de um serviço ou produto, a subvenção é para custeio. O que determinará a natureza da subvenção e, portanto, a incidência tributária, é como os valores são repassados ao contribuinte, ou seja, a natureza das relações jurídicas que envolvem os valores e como estes são trabalhados pela empresa (compondo ou não o resultado).

No caso em questão trata-se de crédito presumido de ICMS, dado pelo Estado do Paraná sem qualquer condicionante de investimento, mas com o intuito do Estado de investir em sua região e não de custear a produção da empresa para garantir um preço ou produção de um produto ou serviço. Vejo como uma subvenção para investimento, cujo “auxílio/ajuda” não afere o conceito de renda tributável, porque não impacta no resultado e, portanto, está fora do âmbito de incidência da norma tributária.

Com relação ao caso concreto, tendo em vista as novas normas contábeis instituídas pela Lei n. 11.638/07 os valores do caso em questão foram contabilizadas como "outras reservas" (Reserva de capital - cumprindo o requisito legal) e foram excluídas na apuração do lucro real, de acordo com o art. 18 da Lei n.º 11.941/09. Para desqualificar a exclusão destes valores da base de cálculo do IRPJ e glosá-los a autoridade fiscal deveria fazer prova de que tais valores não foram contabilizados como "reserva de capital", ou seja, que não foram investidos no desenvolvimento da empresa, o que não aconteceu no caso concreto. Ao contrário, a fundamentação da atuação baseia-se na análise dos dispositivos que concedem o benefício (legislação estadual, termos de acordos firmados com o Estado do Paraná e o Parecer PN-CST 112/78).

A prova de tais circunstâncias, neste caso, compete a fiscalização. Que a meu modo de ver, não o fez de forma adequada, conforme pode ser verificado no TVF, no qual ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal.

Por tais motivos, julgo improcedentes os lançamentos do IRPJ e da CSLL e, por se basearem na mesma infração, afasto também as multas isoladas por estimativas.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora