



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.001327/2007-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.496 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de março de 2023
Recorrente MONSANTO NORDESTE INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. REMUNERAÇÃO A CONTROLADORA POR FINANCIAMENTO DE CAPITAL DE GIRO. FALTA DE INTERESSE RECURSAL FUNDAMENTO INATACADO. Não se conhece de recurso especial se a interessada não demonstra divergência acerca do fundamento que, no acórdão recorrido, valida a glosa parcial de juros mediante retificação de critérios de encontro de contas promovidos em condições mais vantajosas à Controladora.

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

INCENTIVO FISCAL DO DESENVOLVE - BA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PARÁGRAFOS 4º E 5º DO ARTIGO 30 DA LEI 12.973/2014. LEI COMPLEMENTAR 160/2017.

Com a publicação dos §§ 4º e 5º do artigo 30 da Lei 12.973/2014, incluídos pela Lei Complementar 160/2017, uma vez confirmados o registro e depósito do ato que instituiu o benefício ou incentivo fiscal relativo ao ICMS (nos termos do artigo 3º da LC 160/2017 e regulados pelo Convênio ICMS 190/2017), o seu tratamento como subvenção para investimento (§ 2º do artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) depende, apenas, de seu regular registro contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “subvenção para investimentos”; (ii) por maioria de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “despesas financeiras”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento; e (iii) no mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar

provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte em face do acórdão 1401-001.284, de 23 de abril de 2014, assim ementado:

Acórdão recorrido 1401-001.284

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS. ADIANTAMENTOS PARA COMPRAS FUTURAS.

Consideram-se desnecessárias as despesas com juros e variação monetária pagas ou incorridas em face de remuneração por recursos financeiros obtidos de pessoa ligada, na mesma proporção dos créditos que a tomadora dos recursos possuía junto à supridora e que deixaram de ser deduzidos quando da apuração dos referidos encargos financeiros.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do

empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento.

Conseqüentemente, tais recursos devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

POSTERGAÇÃO.

Apurada em diligência a postergação dos tributos exigidos em lançamento, deve a mesma ser reconhecida para fins de deduzir o montante do crédito tributário exigido.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

As despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa em função de questionamento judicial constituem-se em meras provisões e, por estarem sujeitas a evento futuro e incerto, somente poderão ser consideradas dedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo dessa contribuição, por ocasião do trânsito em julgado de decisão definitiva no julgamento da lide ou, no caso de desistência da ação, a partir da homologação do pedido de renúncia.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de reunião de processos e, no mérito, DERAM provimento PARCIAL nos seguintes termos: I) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação à glosa de despesas financeiras, subvenção de investimentos e dedução de depósitos judiciais da base da CSLL, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias; II) Por unanimidade de votos, para reconhecer a postergação nos termos da diligência; e III) Por maioria de votos, para cancelar a multa isolada das estimativas não pagas, vencido os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos (item I).

A Fazenda Nacional foi intimada do acórdão, informando não seria apresentado recurso especial. (fls. 873)

O sujeito passivo apontou em seu recurso especial divergência com relação a 2 temas. O primeiro deles inicialmente não foi admitido, no entanto o agravo interposto contra tal decisão foi acolhido pelo Presidente da CSRF, nos termos do despacho de fls. 1.192-1.195.

Portanto, o recurso especial acabou tendo sido integralmente admitido, e pretende discutir as seguintes exigências do auto de infração: (i) débitos de IRPJ e CSLL sobre glosas de despesas de juros e variação monetária incorridas em face da remuneração por recursos financeiros obtidos de pessoa ligada consideradas desnecessárias; e (ii) débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao período de 2003 a 2006, sobre valores referentes a subvenções para investimento recebidas pelo sujeito passivo no âmbito do programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia por meio da Lei n.º 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto n.º 8.205/2002.

O Termo de Verificação Fiscal que acompanhou o auto de infração consigna as seguintes razões para tais lançamentos:

DESPESAS COM ENCARGOS FINANCEIROS (INDEDUTÍVEIS)

4 O contribuinte ora fiscalizado é parte de um grupo empresarial, controlado pela Monsanto Company, cuja sede fica localizada nos Estados Unidos da América. No Brasil, tal grupo possui duas entidades empresárias: a Monsanto Nordeste S/A e a Monsanto do Brasil Ltda, CNPJ n.º 64.858.525/000145, localizada no estado de São Paulo. No exterior, o grupo possui, entre outros, unidades na Bélgica e na Argentina. A Monsanto do Brasil Ltda controla a Monsanto Nordeste, detendo 100% das ações preferenciais e 60% das ações ordinárias.

5 A unidade localizada em Camaçari produz matéria-prima para a fabricação de herbicidas, vendendo toda sua produção para as unidades do grupo localizadas em São Paulo e no exterior (Bélgica e Argentina).

6 No Brasil, o grupo Monsanto, a exemplo de outros grupos empresárias, e seguindo uma tendência atual, optou por administrar suas unidades de forma centralizada, concentrando as atividades administrativas, financeiras e contábeis em São Paulo. Assim, todo o controle financeiro e contábil, entre outros, da Monsanto Nordeste é feito pelo escritório em São Paulo.

7 Nos anos de 2003 a 2005, a Monsanto Nordeste escriturou despesas com juros e correção monetária, reconhecendo como devidas à Monsanto do Brasil. Tais despesas foram lançadas na conta 51020000 — despesa de juros sobre mútuo. Intimada a informar a motivação dos lançamentos, e apresentar os respectivos contratos de mútuo, a fiscalizada respondeu que os valores em questão não seriam decorrentes de contratos de mútuo, e sim de operações de natureza distinta, referindo-se a duas espécies de situação: (i) remuneração de debêntures emitidas pela fiscalizada em vista do benefícios que recebe do FINOR; e (ii) juros e correção monetária aplicáveis sobre adiantamentos para compra futura de produtos feita pela Monsanto do Brasil Ltda. Esclareceu que, tendo em vista a natureza das operações, não existe contrato entre as partes. Apresentou, ainda, planilha demonstrativa da apuração dos juros e correção monetária.

8 O índice utilizado para calcular a correção monetária foi o IGPM, e foi aplicada uma taxa de 1% a.m. a título de juros. A soma dos valores lançados no período está demonstrada abaixo:(...)

9 A base de cálculo para apuração dos valores é o saldo final de cada mês escriturado na conta 2210212 – MOBRAS conta corrente mercantil. O saldo final de janeiro, p.ex., é a base de cálculo para o lançamento dos encargos no último dia de fevereiro. Da análise dos lançamentos, permitiu-se chegar a seguinte cadeia: (...)

10 Parte destas despesas com encargos financeiros carecem de requisitos fundamentais e indispensáveis previstos na legislação do Imposto de Renda para serem consideradas como dedutíveis, conforme exposto abaixo.

11 Dentro do modelo de administração escolhido pelas empresas, a MOBRAS detém o controle de todos os recursos financeiros da MONESA, repassando os recursos à esta na medida de suas necessidades. Tais repasses ocorrem várias vezes ao mês. Assim, a MONESA efetua a sua industrialização, vende seus produtos, mas não recebe os valores

destas vendas de imediato, ficando com crédito perante sua controladora e suas coligadas no exterior. A MOBRAS, por sua vez, empresta recursos à controlada, recebendo desta juros e correção monetária, e efetuando um encontro de contas dos valores ao final de cada mês.

12 Porém, ao analisarmos os saldos das contas 11600001 e 22102123, vemos que esse encontro de contas não é feito pela totalidade dos créditos da MONESA perante a MOBRAS. Com efeito, após o registro dos valores referentes ao encontro de contas, sempre resta saldo na conta 11600001. Este saldo faz com que a base de cálculo dos juros e correção monetária seja aumentada, pois, se fosse utilizado na sua totalidade, o valor transportado para o encontro de contas seria maior, o que reduziria a sua dívida perante a sua controladora e, conseqüentemente, os encargos financeiros devidos a cada mês.

14 A legislação do imposto de renda é clara ao estabelecer critérios e restrições de observância obrigatória para que um dispêndio qualquer possa ser abatido como despesa ou custo. Para tanto, em harmonia com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, e com base em pacífica jurisprudência administrativa, não há de se contemplar como dedutível qualquer despesa financeira contabilizada na pessoa jurídica, mas tão-somente aquelas despesas que, sendo operacionais, estejam revestidas dos predicados de necessidade, usualidade e normalidade, que guardem natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.

15. Todo esse conjunto de conceitos, cuja integral materialização é imprescindível à legitimação da dedutibilidade, decorre da combinação dos dispositivos insculpidos nos artigos 377, 277, 374 e 299 do RIR/1999 (...)

16 Não restam dúvidas que as despesas com financiamento de capital de giro, quando os recursos efetivamente ingressam no ativo da empresa e são utilizados para alavancar suas atividades, se caracterizam como necessárias e, assim, dedutíveis. Porém, para que estas despesas de juros e correção monetária sejam aceitas como necessárias, é preciso que esteja demonstrado que se trata de gastos essenciais à exploração das atividades vinculadas às fontes produtoras de rendimentos da autuada.

17 Não é isso que revelam os fatos examinados. Com efeito, a contabilidade da empresa mostra que a MONESA mantinha créditos junto à sua controladora, no caso a MOBRAS, ao passo que possuía débitos junto a esta mesma empresa, sobre cujos valores incidiram juros e correção monetária. Com este procedimento, os recursos (capital) da fiscalizada foram colocados à disposição de uma empresa, sem estarem sendo aplicados na atividade produtiva. Por outro lado, pela falta de seu capital próprio, viu-se obrigada a tomar recursos com esta mesma empresa, sujeitando-se a encargos que lhe oneraram o resultado da atividade.

18 Este procedimento coloca em prejuízo a admissibilidade da necessidade desses dispêndios para a manutenção da atividade produtora (operacional), vez que, em detrimento da utilização do capital próprio, representado pelos créditos junto à controladora, a fiscalizada, através de um tratamento diferenciado e não usual, optou pelo empréstimo de recursos junto a esta mesma controladora, com custo financeiro. Tal liberalidade produziu encargos desnecessários, na proporção do capital mantido em poder da controladora, de forma favorecida e graciosa, gerando despesas desnecessárias, ou seja não essenciais à obtenção de seus rendimentos operacionais e, onerando indevidamente o resultado tributável.

18 Esta situação revela também liberalidade, pois numa situação normal, sem que houvesse a ligação entre as empresas, esse tratamento, com certeza, não seria verificado. Quem se sujeitaria a tomar por empréstimo recursos de terceiros (com custo financeiro) para suprir a falta de capital de giro, tendo este terceiro na condição de seu devedor. (...). Tal situação se mostra ainda mais esdrúxula se considerar que a MONESA tem como clientes a sua controladora e coligadas, e estas têm na MONESA seu único fornecedor de matéria-prima

(...)

20 Ao analisar o demonstrativo de contas a pagar e receber, fica claro este favorecimento por parte da MONESA. A empresa apropriou despesas de juros e correção monetária no período de novembro de 2001 a agosto de 2005. Ocorre que, a partir de março de 2004, com exceção do mês de novembro, o saldo credor junto à MOBRAS é superior ao saldo devedor, o que não impediu que a MONESA continuasse a lançar despesas de juros e correção monetária sobre o saldo devedor. (...)

21 Para fins de quantificação dos valores das despesas financeiras desnecessárias, foi elaborado o demonstrativo de apuração dos valores a pagar e receber da MONESA, além da apuração dos encargos financeiros devidos e glosados, anexos a este Termo de Verificação Fiscal, os quais detalham os saldos a pagar e receber, bem como os juros e correção monetária devidos sobre o saldo devedor após o encontro de contas entre os saldos integrais das contas ativas e passivas.

OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS – SUBVENÇÕES

22 O contribuinte é beneficiário de subvenção fiscal concedida pelo governo da Bahia. Esta subvenção se materializa na forma de redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devido e tem o nome de Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia — DESENVOLVE. Foi criada pela Lei Estadual n.º 7.980/2001, e é regulada pelo decreto n.º 8.205/2002, posteriormente alterado pelo decreto n.º 8.435/2003. O programa oferece os seguintes incentivos

22.1 Dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculados pela taxa de juros de longo prazo.

22.2 Caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS com prazo dilatado e dos encargos financeiros, conforme enquadramento na tabela do regulamento do programa.

23 A empresa ora fiscalizada foi habilitada no programa através da resolução n.º 03/2002. Os benefícios autorizados foram:

23.1 Dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativos às operações próprias. Sobre cada parcela incidirão juros correspondentes a 70% da TJLP ao ano.

23.2 Prazo de fruição: até 12 anos.

24 O contribuinte foi enquadrado na Classe I da tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE. Esta classe tem as seguintes características:

Prazo de carência: 6 anos Percentual do ICMS incentivado: 90%

Percentual de desconto por anos de antecipação: 1 ano= 30%; 2 anos= 45%; 3 anos= 80%; 4 anos= 85%; 5 anos= 90%.

25 Conforme demonstrativos apresentados em resposta à intimação n.º 002, o contribuinte usufruiu o benefício da seguinte forma:

25.1 A empresa apura o ICMS devido no período e recolhe o correspondente a 10% deste valor. O restante (90%) é lançado à conta de ICMS diferido (22101010 — emprest. Pagar LP).

25.2 Após 01 ano, o contribuinte paga 10% do ICMS diferido. Os 90% restantes correspondem ao desconto oferecido pelo Governo da Bahia, através do Desenvolve. Este valor é transferido para a conta de reserva de subvenção (patrimônio líquido).

26 — Também na resposta ao Termo de Intimação n.º 002, o contribuinte informou que os valores foram contabilizados como subvenção para investimento, em conta de reserva no patrimônio líquido, seguindo os padrões e orientações dos Pareceres Normativos emitidos pela Secretaria da Receita Federal.

27 O entendimento do contribuinte vai de encontro à definição de subvenção para investimento determinada pela Receita Federal. Com efeito, o Parecer Normativo CST

n.º 112/78 traz o conceito do que seja esta subvenção, explicado nos itens 2.11 e 2.12, copiados abaixo: (...)

28 Vale também transcrever os itens 3.6 e 3.7 do citado parecer: (...)

29 Como se pode verificar, os dispositivos da legislação tributária acima referidos exigem que as subvenções, para se caracterizarem como de investimento, precisam apresentar características bem marcantes. A primeira é que haja a clara manifestação do subvencionador de que os recursos relativos à subvenção sejam aplicados em investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado; a segunda característica é que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, segundo a manifestada intenção do subvencionador, nos mencionados investimentos

30 O benefício concedido pelo Estado da Bahia não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Com efeito, o auxílio obtido com o desconto evidencia um não desembolso financeiro, o qual passa a integrar o giro do negócio, podendo ser utilizado pela empresa como bem lhe convier. Analisando a Lei que criou o incentivo, observamos que existem algumas exigências, porém nenhuma delas cria a vinculação entre o valor subvencionado e a aplicação específica do recurso. Destacamos alguns pontos da Lei n.º 7.980/2001: (...)

31 Em nenhum momento a lei, e também o decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação ou expansão. Também não existe a obrigatoriedade de que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, nem disciplina a forma de utilização dos valores.

32 Pelo exposto, fica claro que tal benefício se enquadra no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. O artigo 392 do decreto n.º 3.000/99 (RIR/99) dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.(...)

35 — Uma vez que os valores referentes ao incentivo fiscal não foram oferecidos à tributação, a exigência deverá ser feita através de lançamento de ofício. (...) No caso em análise, o contribuinte optou por antecipar o pagamento em 05 anos, obtendo um desconto de 90% sobre o valor devido. O Fato Gerador se deu no momento da opção, a partir do pagamento dos 10% sobre o valor financiado, e a apropriação dos 90% restantes como reserva de subvenção.

36 Registre-se que o contribuinte, em sua apuração anual do Imposto de Renda informada em DIPJ, apurou saldo negativo do imposto para os anos de 2003 a 2006. (...)

37 Como os valores correspondentes aos incentivos constituem receita para a qual não há previsão expressa de exclusão ou isenção, influenciando também na apuração do PIS e da COFINS, também será efetuado o lançamento de ofício reflexo do IRPJ para cobrança destes tributos.

38 Conforme o disposto nos artigos 2º e 6º da Lei n.º 7.689/88, com as alterações promovidas pela Lei n.º 8.034/90, em seu parágrafo 1º, letra c, além do disposto no artigo 57 da Lei n.º 8.981/95, e o disposto no artigo 28 da Lei n.º 9.430/96, as infrações apuradas nos itens anteriores também têm reflexo na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), motivo pelo qual será gerado o Auto de Infração reflexo do IRPJ para este tributo. (grifos originais)

As alegadas divergências jurisprudenciais foram assim caracterizadas:

1ª Divergência: dedutibilidade das despesas com juros

O sujeito passivo apresenta como paradigma o seguinte precedente para o tema:

Acórdão paradigma 1402-001.875

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

(...)

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. REQUISITOS DE NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE.

São dedutíveis como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, necessárias, normais e usuais para o desenvolvimento do seu objeto social.

O tema foi admitido pelo Presidente da CSRF, que consignou:

Com efeito, embora exista uma certa distinção entre os quadros fáticos apreciados pelos acórdãos recorrido e paradigma, nas suas partes dispositivas, referidas decisões exprimem realidades jurídicas similares, representadas pela possibilidade, ou não, de admitir-se, sob a ótica da necessidade, o aproveitamento fiscal de despesas financeiras na circunstância em que o devedor é, ao mesmo tempo, credor do mutuante.

O acórdão recorrido, em essência, pronuncia-se pela procedência da glosa de encargos financeiros com base no argumento de que "é patente que a pessoa jurídica atuada remunerou pessoa jurídica ligada (sua controladora) pelos recursos que esta lhe forneceu, ao mesmo tempo em que possuía créditos perante tal pessoa", o que seria suficiente para caracterizar a liberalidade, ou seja, a desnecessidade, restando violadas, assim, as disposições do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

O paradigma, por sua vez, salientando que não houve acusação formal por parte da Fiscalização da ocorrência de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de direito, tratou o quadro fático retratado no processo pela ótica das disposições do art. 299 do RIR/99, assinalando que "o debate maior, reside, (...), em torno da necessidade da despesa". Nessa linha, registrando que a autoridade atuante entendeu ser questionável a necessidade das despesas financeiras associadas ao empréstimo tomado à sua controlada, já que esta lhe poderia distribuir lucros, consignou que "o conceito de necessidade não pode estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco". Em conclusão, decidiu que as despesas financeiras em questão eram dedutíveis por atender aos critérios de normalidade, usualidade e necessidade.

Vê-se, portanto, que ambas decisões proclamam os seus entendimentos a partir das disposições do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, cabendo anotar que, em essência, o juízo acerca da necessidade do dispêndio recaiu sobre realidades similares, representadas, como dito, pela tomada de empréstimos de pessoas ligadas com as quais as fiscalizadas detinham valores a receber.

Tenho, pois, por comprovada a divergência jurisprudencial.

2ª Divergência: característica de subvenção para investimento do programa DESENVOLVE.

O sujeito passivo apresenta como paradigmas os seguintes precedentes para o tema:

Acórdão paradigma 9101-01.239

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, subsume-se como subvenção para investimentos e, por conseguinte, descabe a sua tributação.

Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual n.º 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei n.º 4.506, de 1964).

Acórdão paradigma 1202-000.616

Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS.

A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado da Bahia consubstancia subvenção para investimento, uma vez que: (i) a concessão de dilação de prazo para pagamento do ICMS, bem como de desconto na antecipação da parcela do ICMS incentivado, por meio da Lei n.º 7.980/2001 e do Decreto n.º 8.205/2002, tem o intuito de incrementar o investimento na indústria do Estado; (ii) o Decreto n.º 8.205/2002 instituiu obrigações acessórias, de maneira a garantir que os recursos estatais fossem transferidos apenas às pessoas jurídicas que investissem em seu parque industrial; (iii) consiste na contraprestação do contribuinte ao benefício concedido, pois o próprio investimento deve ser efetuado pelos beneficiários, e sua exigência de comprovação pode ser

identificada no artigo 16 do Decreto n.º 8.205/2002; e diante (iv) da correta contabilização dos benefícios fiscais concedidos, não havendo qualquer menção ao descumprimento deste requisito pela própria Fiscalização.

No despacho de admissibilidade de recurso especial, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção assim consignou a divergência jurisprudencial quanto ao paradigma 9101-01.239:

Neste caso é nítida a semelhança entre os fatos apreciados pelo acórdão recorrido e este primeiro paradigma. Com efeito, ambos os colegiados trataram de analisar benefício concedido pelo Estado da Bahia, por meio da Lei n.º 7.980, de 2001, denominado DESENVOLVE. Mas, ao se debruçarem sobre o comando legal instituidor do benefício os colegiados chegaram a conclusões diferentes.

No caso do recorrido, o colegiado a quo entendeu que dadas as peculiaridades do projeto, o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento, por lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários a expansão do empreendimento econômico. Observou, ainda, que a leitura do artigo 3º da Lei n.º 7.980, de 2001 instituidora do benefício, deixaria claro que o incentivo em apreço foge ao conceito de subvenção para investimento, ao colocar como uma das suas finalidades a redução de custos de produtos ou processo já existentes, admitindo, portanto, a fruição do benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir os seus custos de produção, assumindo, claramente, a característica de subvenção para custeio.

Em direção oposta seguiu o colegiado que proferiu o paradigma. Ao analisar o mesmo artigo 3º da Lei n.º 7.980/2001, concluiu que a finalidade do programa é incentivar a instalação de novos empreendimentos industriais e agro-industriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados. Observou que pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos, bastando que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital. Assentou que a norma do Estado da Bahia criou benefício que teve objetivo claro e específico de fomentar e atrair investimentos para promover o desenvolvimento de suas economias, inclusive com previsão expressa para o acompanhamento da evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa, concluindo tratar-se, o programa, de subvenção para investimento.

Resta, portanto, caracterizada a divergência argüida neste tema.

Quanto ao paradigma 1202-000.616, por sua vez, observou:

Não há dúvidas de que a mera comparação entre a ementa do paradigma acima e o que concluiu o acórdão recorrido caracterizam a divergência de interpretação dada pelos colegiados ao programa de financiamento DESENVOLVE promovido pelo Estado da Bahia.

Enquanto o recorrido entendeu que o benefício trata-se de subvenção para custeio, o paradigma conclui tratar-se de subvenção para investimento.

Portanto, nesta matéria, o Recurso Especial deve ter seguimento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial em 27 de fevereiro de 2017, alegando, em síntese:

(i) Ausência de demonstração da divergência jurisprudencial com relação ao primeiro tema e, no mérito, sustenta que as despesas de juros (mútuo) seriam desnecessárias;

(iii) Quanto ao Programa Desenvolve (estado da Bahia) alega que seria subvenção para custeio, pois não haveria “qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado da Bahia sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da autuada”.

Em 18 de janeiro de 2018, esta 1ª Turma da CSRF resolveu sobrestar o julgamento do recurso até 29 de dezembro de 2018, para que o sujeito passivo pudesse comprovar o cumprimento dos requisitos tratados pelas cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Em 28 de janeiro de 2019, o sujeito passivo apresentou petição, em que alega comprovar o cumprimento dos requisitos previstos no Convênio ICMS 190/2017, juntando documentos.

A Fazenda Nacional se manifestou sobre tal petição, sustentando, preliminarmente, o argumento de que “aparentemente” a subvenção em análise não foi alcançada pela Lei Complementar 160/2017, eis que na data da edição desta norma o benefício conferido ao sujeito passivo no ano de 2002 não estava mais em vigor. Alega, ademais, que caberia à unidade de origem examinar a documentação juntada, bem como eventuais outros documentos cabíveis, para verificar o efetivo cumprimento de todos os requisitos legais, requerendo assim o encaminhamento dos autos a tal unidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Pois bem.

A Fazenda Nacional questiona a admissibilidade do recurso quanto ao tema da glosa das despesas financeiras, sustentando que *“no presente caso as despesas não foram consideradas desnecessárias por ter a atuada obtido empréstimo junto à sua controladora, da qual também era credora.”* Alega, assim, que *“A irregularidade detectada se deu no momento do encontro de contas entre débitos e créditos das citadas pessoas ligadas. (...) Note-se, portanto, que o real motivo para a autuação foi a inobservância da proporcionalidade entre créditos e débitos no momento do ajuste mensal.”*

A análise das razões constantes do voto vencedor do acórdão recorrido leva a conclusão diversa. Isso porque a decisão recorrida conclui, primeira e principalmente, que as despesas seriam indedutíveis porque a atuada estaria remunerando sua controladora ao mesmo tempo em que possuiria contra ela créditos. No acórdão recorrido, o argumento sobre o encontro de contas – que a Fazenda Nacional sustenta ter sido *“o real motivo para a autuação”* -- foi feito apenas ao final do voto, para confrontar uma *“alegação residual”*, veja-se respectivo trecho:

De fato, no caso sob análise é patente que a pessoa jurídica atuada remunerou pessoa jurídica ligada (sua controladora) pelos recursos que esta lhe forneceu, ao mesmo tempo em que possuía créditos perante tal pessoa.

Tal procedimento claramente demonstra liberalidade por parte da contribuinte, deixa de realizar seu objetivo social, para realizar o da outra pessoa jurídica (sua controladora).

Assim sendo, é forçoso considerar esta parcela das despesas incorridas como desvinculada da atividade operacional da empresa. Tal fato demonstra a desnecessidade das aludidas despesas e justifica a sua glosa, conforme procedido pela autoridade fiscal.

Resta, contudo, a alegação residual da recorrente no sentido de que ao proceder ao encontro de contas mensal (entre as contas que registravam os valores a pagar e a receber da MOBRS), ela desconsiderava as notas fiscais de vendas cujo prazo de pagamento ainda não se encontrava vencido.

Também em relação a este tema, não deve prosperar a alegação da recorrente.

Assim, verifica-se que, na verdade, a premissa que embasou o questionamento da Fazenda Nacional acerca da não admissibilidade do recurso especial quanto ao primeiro tema é equivocada.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional segue insistindo que a contribuinte deveria ter trazido paradigmas que questionassem a forma como o encontro de contas entre débitos e créditos das empresas ligadas é feito, quando, como visto, não foi este o argumento principal do acórdão recorrido.

A divergência jurisprudencial deve ser analisada mediante a contraposição das razões do acórdão do qual se recorre, em face das razões do acórdão indicado como paradigma, sob a premissa de que ambos analisaram o mesmo contexto fático, isto é, analisaram fatos para os quais, potencialmente, poderiam ser aplicadas as mesmas normas jurídicas.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, eis que como bem observou o Presidente da CSRF, “*embora exista uma certa distinção entre os quadros fáticos apreciados pelos acórdãos recorrido e paradigma, nas suas partes dispositivas, referidas decisões exprimem realidades jurídicas similares, representadas pela possibilidade, ou não, de admitir-se, sob a ótica da necessidade, o aproveitamento fiscal de despesas financeiras na circunstância em que o devedor é, ao mesmo tempo, credor do mutuante.*” (grifamos)

O paradigma 1402-001.875 tratou de autos de infração que glosaram a dedução de despesas com encargos financeiros e variações monetárias passivas relativas a uma operação de pré-pagamento de exportações contratada com empresa no exterior, por se entender que esta deveria ter repassado os valores à atuada a título de distribuição de dividendos, e não a título de empréstimo. Diante de tal acusação, o voto observa:

(...)

Ora, se a autoridade fiscal atuante não fez qualquer acusação formal da ocorrência de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de direito, não há que se falar na desconsideração do negócio jurídico operado entre as partes.

Sobre o tema das dedutibilidade das despesas, o artigo 299 do RIR/99 dispõe que são operacionais as despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

À vista disso, a necessidade da despesa é comprovada na medida em que ela é empregada na otimização das operações ou dos negócios exigidos pela atividade que constituiu o objeto social da pessoa jurídica.

A usualidade, por sua vez, possui relação com a habitualidade da despesa na realização do objeto social, ainda que essa despesa não seja reiteradamente incorrida na prática. É necessário apenas que a despesa se justifique do ponto de vista negocial para que ela possa se tornar usual. É dizer, noutros termos, que a despesa será usual, se for normal ao tipo de negócio do contribuinte, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica.

Ademais, despesa normal é aquela que pertence à realização das atividades e dos negócios da pessoa jurídica.

Conforme os fatos narrados está claro que a natureza da despesa está diretamente relacionada às atividades da Recorrente. É indiscutível que a despesa contribuirá com a manutenção da fonte produtora da Recorrente, possuindo relação com o seu objeto social, tratando-se de atividades totalmente normais no seu ramo de atividade.

O debate maior, reside, portanto, em torno da necessidade da despesa. No entender do Sr. Agente Fiscal atuante, é questionável se a Recorrente necessitava contratar o

referido empréstimo, já que a CST BV poderia ter repassado os valores para a Recorrente a título de distribuição de lucros.

Ocorre que, para que não permaneça no âmbito das subjetividades, o conceito de necessidade não pode estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco.

Por isso, diversos doutrinadores têm afirmado que a despesa é necessária desde que paga e efetivamente incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade e objeto social da pessoa jurídica contratante.

O subjetivismo no entendimento fiscal é evidente, pois a fiscalização não apresenta argumentos para contestar a operação de pré-pagamento de exportações em si ou a razoabilidade dos valores emprestados.

Diante disso, entendo que a despesa tomada pela Recorrente é dedutível e atende aos critérios de normalidade, usualidade e necessidade.

(...)

Também chego à conclusão de que os contextos fáticos comparados são *juridicamente equivalentes*, eis que as decisões recorrida e paradigma chegaram a conclusões opostas diante de fatos que, embora não sejam idênticos, possuem características semelhantes que os habilitam a receber, em tese, a aplicação das mesmas normas jurídicas. Como bem definido pelo despacho de admissibilidade, a questão se resume em decidir pela possibilidade, ou não, de admitir-se, sob a ótica da necessidade, o aproveitamento fiscal de despesas financeiras na circunstância em que o devedor é, ao mesmo tempo, credor do mutuante.

Assim, conheço do recurso especial quanto ao primeiro tema.

Quanto à segunda divergência, relacionada ao tema da tributação de subvenções para investimentos, observo que a parte recorrida não trouxe razões no tocante ao seu seguimento, sendo de se concordar e adotar as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do recurso especial para este tema, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Observo, ademais, que o racional do paradigma 9101-01.239 já foi analisado no contexto da análise de admissibilidade feita no acórdão 9101-005.453, de 11 de maio de 2021, de relatoria da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, concluindo-se que o Colegiado que proferiu tal precedente tinha em conta o benefício fiscal DESENVOLVE concedido pelo Estado da Bahia, e não o PROBAHIA.

Ante o exposto, conheço do recurso especial.

Mérito

Uma vez vencida na admissibilidade do recurso especial quanto à matéria relativa às despesas financeiras, o mérito do presente recurso se restringe a definir se são tributáveis os valores registrados pelo sujeito passivo no âmbito do programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia por meio da Lei n.º 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto n.º 8.205/2002.

O sujeito passivo discute nos presentes autos os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos ao período de 2003 a 2006, sobre valores referentes a subvenções para investimento recebidas pelo sujeito passivo no âmbito do programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia por meio da Lei n.º 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto n.º 8.205/2002.

Entendimento pessoal desta Relatora

Quanto ao tratamento fiscal das subvenções, observo que tenho manifestado uma visão diferente da que tem prevalecido nesta 1ª Turma da CSRF acerca da natureza jurídica de tais benefícios fiscais.

Isso porque, conforme compreendo, benefícios fiscais como os créditos presumidos de ICMS e os descontos antecipados obtidos na liquidação de dívidas contraídas no âmbito de programas de incentivo fiscal não são, a rigor, subvenções, daí porque **sequer cabe** a discussão sobre classificar o benefício fiscal como subvenção para investimento ou para custeio, **para efeito de definir a tributação aplicável**.

É que tais benefícios têm a natureza de *renúncia de receita estatal* -- a qual, *exclusivamente para fins de registro contábil*, recebe o mesmo tratamento de subvenção para investimento, nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e artigo 18 da Lei 11.941/2009.

Dito de outra forma, o benefício **é tratado**, pela legislação acima citada, como subvenção, mas isso não significa dizer que ele **é** subvenção, no sentido estrito do termo. Por analogia, é o mesmo que dizer que, para determinados fins, o morango será tratado como -- e de fato costuma ser tratado como -- uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de flor¹).

É que **para que algo possa ser considerado subvenção**, é necessário que haja uma **efetiva transferência de recursos**, o que em regra não ocorre com incentivos fiscais tais como o crédito presumido de ICMS e descontos obtidos na liquidação antecipada de dívidas com o Governo. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “transferências de renda” e as subvenções para investimento como “transferências de capital”². Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

É assim que leio o Parecer Normativo CST 112/1979, eis que o documento, tanto ao conceituar subvenção para custeio quanto para investimento, faz menção à *transferência de recursos*, veja-se (grifamos):

"(...) 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 a fazer face ao 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."

"(...) SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a **transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la**, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou **expandir empreendimentos econômicos**. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38. do D. L. 1.598/77.

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da

¹ <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 11 de abril de 2019.

² BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685

subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO."

Ressalte-se que este mesmo diploma, ao tratar especificamente das isenções e reduções de impostos, esclarece que, "Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.". E, mais adiante, ressalta: "o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representado efetivamente uma redução no custo do bem adquirido" (grifamos).

O PN CST 112/1979 continua, ressaltando que, em alguns casos específicos, a redução ou isenção de impostos pode ser tratada como subvenção para investimento. Cita então alguns exemplos -- todos eles, destaque-se, envolvendo a efetiva transferência de recursos ao beneficiário -- valendo destacar o seguinte (grifamos):

Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

O próprio PN CST 112/1979 alerta para o risco das generalizações e para a importância do exame específico do benefício:

É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

Daí a conclusão deste diploma de que "As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características (...)".

Compreendo que o PN CST 112/1979 é claro em conceituar as subvenções como "transferência de recursos", bem como em afirmar que a rigor, isenções e reduções de tributos não são subvenções, não obstante possam ser tratadas como subvenções -- neste caso se, e quando, se revestirem das características destas.

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento³, a isenção ou redução de impostos e de outras dívidas com o Governo poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será automaticamente considerado subvenção para custeio.

Como visto, existe a terceira via, que é a hipótese de não se tratar de uma subvenção, sendo que é isso o que ocorre, por exemplo, quando o beneficiário não recebe diretamente quaisquer recursos do poder público -- o que, por sua vez, é o caso, em regra, do crédito presumido de ICMS e dos descontos em dívidas.

³ Quais sejam: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

A distinção é importante sobretudo em termos orçamentários porque, nos termos da Lei 4.320/1964, a transferência de recursos está na esfera da **despesa pública**, de forma que depende de dotação orçamentária. O crédito presumido de ICMS e os descontos de dívida, por outro lado, não importam transferência de recursos, tratando-se de benefícios que não exigem dotação orçamentária e que são caracterizados como **renúncia de receita** por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/2000 (grifamos):

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)

§1º **A renúncia compreende** anistia, remissão, subsídio, **crédito presumido**, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Vemos, portanto, que também em linguagem orçamentária as subvenções não se confundem com benefícios como o crédito presumido de ICMS, sendo este uma forma de renúncia de receita que independe de dotação orçamentária, ao contrário das primeiras, que são despesas públicas caracterizadas pela transferência de recursos.

Acontece que a legislação tributária tratou de forma equivalente, inclusive no mesmo dispositivo legal, tanto as subvenções para investimento em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto as renúncias de receita concedidas sob a forma de reduções e isenções de tributos e, ainda, as doações feitas pelo poder público.

De fato, o artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) denominou tanto as primeiras quanto as últimas de "subvenções" -- seriam, no caso, subvenções em sentido amplo, isto é, não técnico. Veja-se (grifos nossos):

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.

Mas o fato de o art. 443 do RIR/99 ter dado o mesmo tratamento tributário, e ter denominado como "subvenção para investimento", tanto as subvenções em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características das subvenções para investimento mencionadas no PN CST 112/1979) quanto recursos que não são tecnicamente subvenções (i.e., as renúncias de receitas via reduções e isenções e tributos) não faz com que estes últimos, apenas por tal razão, passem a ter a natureza de subvenções -- assim como o fato de o morango ser vendido na banca de frutas e não na floricultura não faz dele, biologicamente, uma fruta.

Por tal motivo, no caso de isenções e reduções de tributos (assim como no caso de doações efetuadas pelo Poder Público), **o tratamento tributário previsto no artigo 443 do RIR/99 é aplicável independentemente do preenchimento das condições previstas no PN CST 112/1979** -- eis que estas são aplicáveis exclusivamente às subvenções *stricto sensu*, ou seja, às transferências de recursos por parte do poder público (despesa pública).

Pretender o contrário poderia resultar, inclusive, em impor condição impossível ao contribuinte, eis que, não havendo a transferência de valores por parte do poder público, o beneficiário do incentivo sequer recebe recursos subvencionados passíveis de serem assim aplicados (ainda nos paralelos com as frutas, seria o mesmo que, diante de uma regra hipotética de que “morango deve ser tratado como laranja”, exigir que, para ser tratado como laranja, o morango tenha casca alaranjada...).

Vale notar que, de acordo com as regras contábeis em vigor antes das modificações promovidas pela adoção dos padrões contábeis internacionais, a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos (ou seja, as "subvenções em sentido amplo", ou não-técnico, nos termos do art. 443 do RIR/99) podiam ser contabilizadas de duas maneiras: a contrapartida do aumento do ativo ou redução do passivo podia ser registrada como (i) receita, ou (ii) reserva de capital.

No entanto, com as modificações providas pela Lei n.º 11.638/2007 no artigo 182 da Lei n.º 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas contra resultado. Porém, objetivando a **manutenção do tratamento tributário anteriormente dispensado** aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei n.º 11.941/2009 estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

Logo, mesmo após a extinção da possibilidade de se registrar contabilmente a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos em contrapartida de uma conta patrimonial (reserva de capital), ainda assim esses valores não deveriam compor a base tributária do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o supracitado artigo 18.

E foi nesse contexto que, anos depois, foi editado o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, com o seguinte teor (grifamos):

Art. 30. As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as **doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.**

(Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

De se notar que a Lei 12.973/2014 é resultado da conversão da MP 627/2013, e a exposição de motivos desta norma esclarece que o dispositivo que acabou sendo publicado como artigo 30 (ali referido como artigo 29) não teve a pretensão de trazer qualquer novidade, sendo apenas a manutenção de um tratamento tributário que já se aplicava -- ou pelo menos já deveria ser aplicável -- aos valores que cumprissem o requisito (único) de serem rastreáveis por meio da manutenção em reserva de lucros específica. *In verbis* (grifamos):

40. O art. 29 **mantém o tratamento tributário previsto anteriormente**, isentando do IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, **desde que tais valores sejam mantidos em conta de reserva de lucros específica**, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa.

Não por acaso, o *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 tem em sua *hipótese normativa* o mesmo texto do artigo 443 do RIR/99 (§2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977), tratando portanto das (i) subvenções para investimento (em sentido amplo, não-técnico) e das (ii) doações feitas pelo poder público. Traz, então, em seu *consequente normativo*, o dever (único) de registro dos valores em reserva de lucros específica.

Nesse contexto, o §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 vem, em uma relação de genérico/específico com o *caput*, esclarecer que os incentivos fiscais de ICMS devem receber o mesmo tratamento tributário das subvenções para investimento previstas no *caput* (que, como vimos, se refere às subvenções em sentido amplo, não técnico), "*vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*", ou seja, **sendo irrelevantes, para tal fim, o exame específico da legislação do Estado, a verificação de uma suposta vinculação no caso concreto entre os recursos e os projetos, assim como o atendimento de quaisquer outras condições que não o dever-ser único previsto no *caput*, que é o registro (controle contábil) em conta de reserva.**

Assim, a menção no *caput* ao fato de as subvenções para investimento serem aquelas "*concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*" somente pode ser lida como condição se se tiver como referencial a necessidade de o sujeito passivo registrar os valores em conta de patrimônio líquido (em termos práticos: os recursos devem ficar na empresa, não podem ser distribuídos aos sócios).

Buscando então uma síntese de todo o exposto, compreendo -- com o devido respeito aos fundamentados posicionamentos em sentido diverso --, que o incentivo fiscal em questão consiste em renúncia de receita estatal que apenas pode ser considerada subvenção para investimento na acepção ampla (não técnica) deste termo, de acordo com art. 443, I, do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Por isso, para benefícios fiscais como os objeto do presente julgado, **não se deve exigir sincronismo** entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento, **nem qualquer condicionamento à vinculação**, isto é, investigação acerca da efetiva ou potencial aplicação dos recursos a **projetos determinados**, eis que tal requisito é aplicável apenas às subvenções para investimento em sentido estrito (isto é, aos benefícios que correspondam a transferências de recursos por parte do Poder Público - despesa pública), o que não é o caso.

Nesse contexto, é suficiente, para a não tributação dos valores relativos ao benefício fiscal em questão, o efetivo (e regular, conforme regras contábeis) controle e

registro dos respectivos valores em conta contábil de reserva de lucros, nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e, mais recentemente, referendado pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

São estas as razões pelas quais, no caso dos autos, compreendo que o auto de infração não deve subsistir quanto à matéria acima tratada.

Entendimento da maioria desta 1ª Turma da CSRF

Esta 1ª Turma da CSRF já decidiu a respeito do tratamento tributário dos incentivos fiscais de ICMS, a exemplo do julgamento acerca do Programa FOMENTAR - GO, objeto do acórdão 9101-005.508, de 13 de julho de 2021⁴.

Naquela oportunidade, esta Relatora divergiu do então Relator, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, tendo apresentado declaração de voto em que expõe o entendimento pessoal constante do tópico acima, e esclarecendo, quanto ao voto vencedor então a ser elaborado pelo ali Redator Designado, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que, “*pode-se considerar que o posicionamento acima exposto, apesar de partir de premissas diferentes (quanto à natureza do crédito presumido), tem uma parte de suas razões que coincide com as razões do voto vencedor deste acórdão, no sentido de que, no caso, a não tributação decorre, diretamente, da aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (ante a leitura que se faz de tal dispositivo, isto é, por se considerar que ele nada mais fez do que condicionar a não tributação dos valores relativos a crédito presumido de ICMS ao respectivo controle e registro em conta de reserva de lucros)*”.

Neste sentido, aproveito para destacar os trechos do voto vencedor do acórdão 9101-005.508, de 13 de julho de 2021 que se alinham ao entendimento desta Relatora (**grifos do original**):

(...)

Diversamente daquilo que entendeu o I. Relator, está claro para este Conselheiro que, após a vigência da Lei Complementar nº 160/17, as Autoridades de Fiscalização tributária federal e os próprios Julgadores do contencioso administrativo tributário não possuem mais competência para analisar normativos locais e, assim, decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento.

É certo que, após a edição da nova Lei Complementar, *todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do*

⁴ Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob, e, por conclusões distintas, a conselheira Livia De Carli Germano. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por unanimidade de votos, considerá-lo prejudicado em face do provimento do recurso especial do Contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento.

(...)

Se analisado o conteúdo das disposições da Lei Complementar nº 160/17 sob prisma hermenêutico finalístico, dentro da devida contextualização política de esforços para acabar ou mitigar os efeitos da *guerra fiscal* entre os Estados e o Distrito Federal – assim como o seu indesejado *dano colateral* em esfera federal – resta evidente que não há mais margens para continuar se procedendo à rotulação casuística desses incentivos como *subvenção de custeio*.

Com a edição da Lei Complementar, o Poder Legislativo acabou por resolver, de maneira objetiva, certa e concreta, a questão da qualificação jurídica, para fins de tributação federal, das *subvenções* concedidas por meio de incentivos e benefícios fiscais de ICMS, de modo que haveria um verdadeiro conflito republicano se as Autoridades do Poder Executivo arrogarem-se competência que, legalmente, não é mais sua.

Desse modo, *data maxima venia*, a conclusão, alcançada através da análise jurisdicional das Leis, Decretos e demais normativos estaduais e distritais, de que *não houve a efetiva intenção* de determinado Ente conceder *subvenção de investimento*, mas, sim, benesse de *custeio*, levando à imediata determinação de tributação de tais rubricas pelos tributos federais incidentes sobre o lucro e as receitas, tornou-se descabida e ilegítima nos julgamentos sobre o tema.

O que deve ser verificado é o tratamento contábil dado pelo contribuinte a tais valores e a sua utilização, conforme expressamente regida pelo art. 30 da Lei nº 12.973/14; e, tratando-se de benesse concedida em *desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual*, a confirmação do atendimento às exigências de registro e depósito, conforme pormenorizado no texto do Convênio ICMS nº 190/17.

(...)

Naquele caso, assim como no presente, a autuação fiscal não questionou a forma de contabilização, nem cogitou de quaisquer desvio dos valores ou utilização indevida. Da mesma forma, ali se verificou que houve, efetivamente, o registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal, conforme previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e regulados pelo Convênio ICMS 190/2017 e alterações.

Nesse ponto, observo que, em atendimento à Resolução desta 1ª Turma da CSRF nos presentes autos, o sujeito passivo apresentou petição (fls. 1253 e seguintes) em que comprova que o Estado da Bahia (*i*) fez publicar no Diário Oficial Estadual, em 17 de março de 2018, o Decreto 18.270, no qual está prevista a Lei 7.980/2001, que instituiu o DESENVOLVE/BA, bem como o Decreto 8.205/2002, que a regulamentou; e (*ii*) efetuou o registro e depósito dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória frente à Secretaria Executiva do CONFAZ, conforme os Certificados de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 20/2018, depositado nos dias 28 e 29/06/2018; nº 41/2018, depositado em 20/07/2018; e nº 71/2018, depositado em 31/08/2018.

Tais fatos atestam o cumprimento dos requisitos tratados pelos artigos 2º e 3º, da Lei Complementar 160/2017 e, assim, a aplicabilidade do artigo 10, da mesma Lei Complementar ao caso dos autos.

Portanto, mesmo para aqueles que interpretam o benefício como tendo a natureza de subvenção para investimento, são aplicáveis a Lei Complementar 160/2017 e Convênio ICMS 190.

Observo, por fim, que em declaração de voto também juntada ao acórdão 9101-005.508, o **Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto** esclareceu, dentre outras razões, que possui entendimento diferente acerca do alcance do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, eis que, para ele, a aplicação do dispositivo não dispensa a investigação (em tese) sobre a lei estadual, a fim de se verificar se esta teria como intuito o “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Neste sentido, este i. Conselheiro acompanhou o voto vencedor do acórdão 9101-005.508 para cancelar os lançamentos após analisar especificamente a legislação do FOMENTAR-GO ali em debate, e concluir positivamente, afirmando:

E, no caso concreto, não há dúvidas de que o § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.346/1998, de maneira cogente, exigiu (“aplicará”) do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial.

Como se percebe, trata-se de uma *terceira linha de entendimento*, ao lado da exposta por esta Relatora (conforme trecho inicial do voto, acima) e daquela manifestada pelo i. Relator do voto vencedor do acórdão 9101-005.508, que alcança a maioria neste Colegiado, todas chegando, por diferentes razões, à conclusão de que o incentivo fiscal em questão não pode ser tributado.

Ante o exposto, e considerando as observações cima quanto ao entendimento que formou maioria neste Colegiado acerca das razões para provimento do recurso especial, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto a esta matéria.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial. No mérito, quanto à parte conhecida, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecimento integral do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso não deveria ser conhecido em relação à matéria “despesas financeiras”.

Como bem observado pela I. Relatora, o primeiro e principal argumento do acórdão recorrido para negar a dedutibilidade das despesas financeiras foi o fato de a Contribuinte, por meio delas, remunerar sua controladora *ao mesmo tempo em que possua créditos perante tal pessoa*.

Sob esta ótica, seria possível, de fato, o seguimento do recurso especial dado em sede de agravo, sob os seguintes fundamentos:

O acórdão recorrido, em essência, pronuncia-se pela procedência da glosa de encargos financeiros com base no argumento de que *"é patente que a pessoa jurídica autuada remunerou pessoa jurídica ligada (sua controladora) pelos recursos que esta lhe forneceu, ao mesmo tempo em que possuía créditos perante tal pessoa"*, o que seria suficiente para caracterizar a liberalidade, ou seja, a desnecessidade, restando violadas, assim, as disposições do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

O paradigma, por sua vez, salientando que não houve acusação formal por parte da Fiscalização da ocorrência de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de direito, tratou o quadro fático retratado no processo pela ótica das disposições do art. 299 do RIR/99, assinalando que *"o debate maior, reside, (...), em torno da necessidade da despesa"*. Nessa linha, registrando que a autoridade autuante entendeu ser questionável a necessidade das despesas financeiras associadas ao empréstimo tomado à sua controlada, já que esta lhe poderia distribuir lucros, consignou que *"o conceito de necessidade não pode estar atrelado a um juízo de valor por parte do contribuinte ou do Fisco"*. Em conclusão, decidiu que as despesas financeiras em questão eram dedutíveis por atender aos critérios de normalidade, usualidade e necessidade.

Vê-se, portanto, que ambas decisões proclamam os seus entendimentos a partir das disposições do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, cabendo anotar que, em essência, o juízo acerca da necessidade do dispêndio recaiu sobre realidades similares, representadas, como dito, pela tomada de empréstimos de pessoas ligadas com as quais as fiscalizadas detinham valores a receber.

Ocorre que a dessemelhança fática apontada pela PGFN, também foi destacada no despacho de admissibilidade que inicialmente negou seguimento ao recurso especial neste ponto, do qual se transcreve:

Mas entendo que a comparação entre as decisões demonstra que o fato analisado pelo acórdão recorrido é distinto, porque, no caso, não foi a qualificação jurídica da natureza da despesa o fator determinante para considerá-la indedutível, mas a forma como as despesas foram apuradas, evidenciando um benefício obtido pela controladora em detrimento da contribuinte, o que denunciaria a desnecessidade da despesa.

O relator do voto vencedor nessa matéria, apoiando-se nas conclusões do julgamento proferido pela DRJ, assinalou que as despesas incorridas com o pagamento de juros não atendeu aos requisitos legais para sua dedutibilidade porque se a empresa opta por obter recursos financeiros de empresa ligada (empréstimos sob a forma de adiantamentos para compras futuras obtidos de sua controladora), remunerando-a mensalmente com juros e variação monetária, ao mesmo tempo em que é credora dessa mesma empresa e não deduz integralmente esses créditos da base de cálculo sobre a qual incidem os referidos encargos financeiros, favorece sua controladora enquanto onera seu próprio resultado, configurando a desnecessidade da parcela de tais encargos proporcionalmente aos créditos existentes e não aproveitados por ocasião de cada encontro de contas mensal.

E uma análise mais aprofundada do voto condutor do acórdão recorrido evidencia que, em verdade, a dessemelhança apontada reside em fundamento autônomo e inatacado pelo recurso especial, lá exposto nos seguintes termos, logo na sequência da afirmação da desnecessidade das despesas em face de seu pagamento à controladora, transcrita pela I. Relatora:

Resta, contudo, a alegação residual da recorrente no sentido de que ao proceder ao encontro de contas mensal (entre as contas que registravam os valores a pagar e a receber da MOBRAS), ela desconsiderava as notas fiscais de vendas cujo prazo de pagamento ainda não se encontrava vencido.

Também em relação a este tema, não deve prosperar a alegação da recorrente. Sobre o tema, também adoto e transcrevo parcialmente as razões de decidir constantes da decisão de piso, fls. 460, verbis:

[...] A própria Contribuinte reconheceu que a decisão de tomar recursos financeiros junto à MOBRAS, e não de qualquer instituição financeira, deveu-se ao fato de que, nesse caso, o pagamento dos empréstimos (adiantamentos) seria feito em produtos de sua industrialização, uma vez que se revestia da condição de fornecedora de sua controladora, enquanto que a outra opção (captação no mercado) implicaria devolução também em moeda.

Assim, tal situação já estava perfeitamente assentada entre as partes antes mesmo do início das transferências dos recursos, ou seja, não haveria pagamento, da Autuada para a MOBRAS, em espécie, cheques ou crédito bancário, mas apenas em produtos que, para a MOBRAS, constituíam-se em insumos na produção de herbicidas.

É de praxe e bastante razoável, mesmo no caso de algumas vendas de mercadorias consideradas à vista, o vendedor oferecer ao comprador um pequeno prazo para a quitação da dívida, prazo esse geralmente assinalado na própria nota fiscal/fatura. Entretanto, na hipótese ora apreciada, qual seja a de operações comerciais que não resultariam na transferência de recursos do comprador para o vendedor, não há que se falar em concessão de prazo para pagamento, até porque o pagamento já havia sido feito antecipadamente quando dos suprimentos realizados pela MOBRAS.

Logo, no caso concreto, temos que, ao final de cada mês, por ocasião do ajuste de contas ativa e passiva, todo o "saldo a receber" constante no ativo da Autuada, relativo às operações de venda para a MOBRAS, correspondentes às notas fiscais regularmente emitidas no período, estava apto a ser cotejado com o "saldo a pagar" existente no passivo, descabendo a separação das faturas tidas como ainda não vencidas. Na prática, efetuada a venda, a dívida passava a existir, sendo considerada líquida e certa, bastando efetivar o encontro de contas ao final de cada mês, para efeito de apropriação dos encargos financeiros pactuados.

A Contribuinte esclarecera à autoridade fiscal que as despesas financeiras decorreriam de adiantamentos para compra futura de produtos feita pela Monsanto do Brasil Ltda, e restou apurado que os índices acordados informalmente entre as partes era aplicado sobre *o saldo final de cada mês escriturado na conta 22102123-MOBRAS conta corrente mercantil*. Ocorre que a glosa das despesas não teve em conta a totalidade dos juros apropriados, mas tão só aqueles que eram apropriados em razão do saldo devedor sem o prévio encontro de contas com créditos em favor da controladora. Veja-se o que consta da acusação fiscal às e-fls. 20/22:

12 - Porém, ao analisarmos os saldos das contas 11600001 e 22102123, vemos que esse encontro de contas não é feito pela totalidade dos créditos da MONESA perante a MOBRAS. Com efeito, após o registro dos valores referentes ao encontro de contas, sempre resta saldo na conta 11600001. Este saldo faz com que a base de cálculo dos juros e correção monetária seja aumentada, pois, se fosse utilizado na sua totalidade, o valor transportado para o encontro de contas seria maior, o que reduziria a sua dívida perante a sua controladora e, conseqüentemente, os encargos financeiros devidos a cada mês.

14 - A legislação do imposto de renda é clara ao estabelecer critérios e restrições de observância obrigatória para que um dispêndio qualquer possa ser abatido como despesa ou custo. Para tanto, em harmonia com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, e com base em pacífica jurisprudência administrativa, não há de se contemplar como dedutível qualquer despesa financeira contabilizada na pessoa jurídica, mas tão-somente aquelas despesas que, sendo operacionais, estejam revestidas dos predicados de necessidade, usualidade e normalidade, que guardem natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.

[...]

16 - Não restam dúvidas que as despesas com financiamento de capital de giro, quando os recursos efetivamente ingressam no ativo da empresa e são utilizados para alavancar suas atividades, se caracterizam como necessárias e, assim, dedutíveis. Porém, para que estas despesas de juros e correção monetária sejam aceitas como necessárias, é preciso que esteja demonstrado que se trata de gastos essenciais à exploração das atividades vinculadas às fontes produtoras de rendimentos da atuada.

17 - Não é isso que revelam os fatos examinados. Com efeito, a contabilidade da empresa mostra que a MONESA mantinha créditos junto à sua controladora, no caso a MOBRAS, ao passo que possuía débitos junto a esta mesma empresa, sobre cujos valores incidiram juros e correção monetária. Com este procedimento, os recursos (capital) da fiscalizada foram colocados à disposição de uma empresa, sem estarem sendo aplicados na atividade produtiva. Por outro lado, pela falta de seu capital próprio, viu-se obrigada a tomar recursos com esta mesma empresa, sujeitando-se a encargos que lhe oneraram o resultado da atividade.

18 - Este procedimento coloca em prejuízo a admissibilidade da necessidade desses dispêndios para a manutenção da atividade produtora (operacional), vez que, em detrimento da utilização do capital próprio, representado pelos créditos junto à controladora, a fiscalizada, através de um tratamento diferenciado e não usual, optou pelo empréstimo de recursos junto a esta mesma controladora, com custo financeiro. Tal liberalidade produziu encargos desnecessários, na proporção do capital mantido em poder da controladora, de forma favorecida e graciosa, gerando despesas desnecessárias, ou seja não essenciais à obtenção de seus rendimentos operacionais e, onerando indevidamente o resultado tributável.

18 - Esta situação revela também liberalidade, pois numa situação normal, sem que houvesse a ligação entre as empresas, esse tratamento, com certeza, não seria verificado. Quem se sujeitaria a tomar por empréstimo recursos de terceiros (com custo financeiro) para suprir a falta de capital de giro, tendo este terceiro na condição de seu devedor. Ora, se uma empresa mantém créditos junto a outras empresas, supõe-se que ela não necessite obter recursos externos para desenvolvimento de suas atividades, ainda mais se considerando que estes recursos fossem corrigidos por um índice tão expressivo como o IGP-M, somado a taxa fixa de 1% ao mês. Tal situação se mostra ainda mais esdrúxula se considerarmos que a MONESA tem como clientes a sua controladora e coligadas, e estas têm na MONESA seu único fornecedor de matéria-prima, conforme se extrai do seguinte trecho publicada na página institucional da empresa na internet (monsanto.com.br):

"A unidade baiana é a primeira da Monsanto no Brasil capaz de produzir matérias-primas para a fabricação do herbicida Roundup na América do Sul. O produto é o carro-chefe da multinacional, utilizado em mais de 130 países. Com investimentos de US\$ 350 milhões, a unidade é também a primeira da companhia fora dos Estados Unidos que fabrica esses produtos intermediários. A fábrica abastece ainda as unidades da Monsanto em São José dos Campos, em São Paulo, e Zarate, na Argentina, o que gera uma economia para a empresa, na medida em que não há mais necessidade de adquirir o produto dos EUA" (sala de imprensa, notícias, 11/12/2006)

19 - Conforme se depreende deste texto, a Monsanto Nordeste tem um mercado cativo, ou seja, não precisa se preocupar com concorrentes e, conseqüentemente, não necessita sacrificar suas margens de lucro ou oferecer condições de venda mais favoráveis como forma de garantir acesso ao mercado consumidor. Desta forma, a assunção de encargos financeiros além do necessário revela uma liberalidade da empresa, tipificando uma operação com vistas a melhorar o resultado de uma empresa em detrimento do resultado da outra.

20 - Ao analisar o demonstrativo de contas a pagar e receber, fica claro este favorecimento por parte da MONESA. A empresa apropriou despesas de juros e correção monetária no período de novembro de 2001 a agosto de 2005. Ocorre que, a partir de março de 2004, com exceção do mês de novembro, o saldo credor junto à MOBRAS é superior ao saldo devedor, o que não impediu que a MONESA continuasse

a lançar despesas de juros e correção monetária sobre o saldo devedor. Em 30/06/2004, por exemplo, a MONESA tinha a receber da MOBRAS o valor de R\$ 187.492.062,57, e tinha a pagar R\$ 135.984.710,90, o que gera um saldo positivo de R\$ 51.507.351,67. Esta situação, porém, não impediu o lançamento, em 31/07/2004, de juros e correção monetária no valor de R\$ 1.363.035,63 e R\$ 1.762.488,08, respectivamente, calculados sobre o valor a pagar de 30/06/2004. Este exemplo demonstra de forma cabal a extrema liberalidade com que a MONESA tratou o seu conta corrente com a MOBRAS, além do prejuízo causado ao seu resultado tributável, reduzido, somente neste mês, em R\$ 3.125.523,71. Em vista do exposto, as despesas financeiras decorrentes dos saldos a receber da MOBRAS não aproveitadas no cálculo dos juros e correção monetária, são consideradas não dedutíveis, por não atenderem os critérios de necessidade e usualidade, além de caracterizarem liberalidade da empresa.

21 - Para fins de quantificação dos valores das despesas financeiras desnecessárias, foi elaborado o demonstrativo de apuração dos valores a pagar e receber da MONESA, além da apuração dos encargos financeiros devidos e glosados, anexos a este Termo de Verificação Fiscal, os quais detalham os saldos a pagar e receber, bem como os juros e correção monetária devidos sobre o saldo devedor após o encontro de contas entre os saldos integrais das contas ativas e passivas. (*negrejou-se*)

Nestes termos, a autoridade lançadora não nega a dedutibilidade de juros por financiamento de capital de giro. Nem mesmo se pode dizer que houve objeção ao fato de tal financiamento ter sido acordado com a controladora da autuada. Apenas que no curso do contencioso administrativo esta objeção ganhou relevo e se mostrou como fundamento que seria suficiente para afirmar a indedutibilidade dos valores, e resposta neste sentido foi consignada na decisão recorrida, inclusive por reprodução da decisão de 1ª instância.

Como se vê, porém, a acusação foi no sentido de que esta informalidade do acordo financeiro com a controladora permitiu à Contribuinte majorar a base de cálculo dos juros, considerando saldos devedores quando ainda presentes créditos em favor da controladora, e isto sob a premissa de que a dívida decorria de aportes para cobertura de capital de giro da Contribuinte, ao passo que os créditos com a controladora surgiam em razão de vendas.

A evidência de que a objeção fiscal não se dirigia, apenas, à contratação de capital de giro com a controladora, apesar da existência de direitos creditórios em face desta controladora, é o recálculo promovido para limitar os juros dedutíveis ao *saldo devedor após o encontro de contas entre os saldos integrais das contas ativas e passivas*, ou seja, mediante correção dos critérios de encontro de contas que a Contribuinte já vinha procedendo, mas sob condições mais vantajosas à controladora.

Esta a razão, portanto, para a divergência jurisprudencial suscitada pela Contribuinte ser insuficiente para reverter a decisão recorrida. Para além de se afirmar a dedutibilidade de juros em razão de captação de capital de giro com a controladora, quando há direito creditório da Contribuinte em face da controladora, necessário seria avaliar se os critérios adotados para encontro de contas e definição do saldo devedor, base de cálculo das despesas financeiras, são válidos, e se o acórdão recorrido se conduz, corretamente, pela conclusão de ser descabida a *separação das faturas tidas como ainda não vencidas*, vez que, *efetuada a venda, a dívida passava a existir, sendo considerada líquida e certa*.

Assim, em relação a esta matéria haveria minimamente fundamento inatacado que impediria o conhecimento do recurso especial no qual a Contribuinte pretende a reversão da glosa de despesas financeiras.

Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Mas, vale acrescentar que a situação fática do paradigma é bem mais simples que a verificada nestes autos. O motivo da glosa ali analisada foi assim referido no voto condutor do paradigma nº 1402-001.875:

Avançando, os autos de infração glosaram a dedução de despesas incorridas pela Recorrente no ano de 2005 com encargos financeiros e variações monetárias passivas relativas a uma operação de pré-pagamento de exportações contratada com a CST BV, por entender que a CSTV BV deveria ter repassado os valores a título de distribuição de dividendos para a Recorrente e não a título de empréstimo.

As razões de convencimento da Fiscalização para afastar a dedutibilidade da despesa estão evidenciadas às fls. 645/646 dos autos, no Termo de Verificação Fiscal:

De tudo que foi arrolado, justificando a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior, percebemos que ao não trazer este lucros para a matriz no Brasil, ainda, a CST Corporation BV emprestou A Fiscalizada valores U\$ 115.000.000,00, (conta 212.114) equivalente a R\$ 269.180.000,00, a título de financiamento do exterior –prepagamento de exportações.

Tais empréstimos redundaram durante o ano de 2005 em juros, contabilizados como provisão para encargos financeiros — LP — exterior — pre pagamento no valor de R\$ 715.083,84 (conta 212314).

A conta 212.114 do balancete da Fiscalizada corresponde no balancete da CST BV à conta 112901 e os juros à conta 112.902. E esta conta registra os eventos imputáveis ao contrato comercial de venda futura de coque celebrado pela Fiscalizada com a empresa Sol Coqueria Tubarão S/A (fl. 89)

Este empréstimo, por ser em moeda estrangeira, acarretou lançamento de despesas de variação cambial /s pré-pagamento de R\$ 9.394.750,00, lançados na conta 491014 da fiscalizada.

Assim, reduziu o lucro tributável nos valores de despesas acima mencionados, simplesmente, ao traduzir lucros que poderiam ser repatriados como empréstimos, prejudicando terceiros interessado que é o Fisco Brasileiro.

Tributa-se R\$ 9.394.750,00 referente a variação cambial e R\$ 715.083,84 referente a juros, pela desnecessidade de imputá-los aos resultados.

Ora, se a autoridade fiscal autuante não fez qualquer acusação formal da ocorrência de dolo, fraude, simulação, interposição fictícia ou abuso de direito, não há que se falar na desconsideração do negócio jurídico operado entre as partes.

No presente caso, a autoridade lançadora não desconsiderou os negócios jurídicos entabulados entre as partes ligadas. A objeção fiscal se restringiu ao alargamento do prazo de vencimento dos direitos creditórios em face da controladora, que ensejou um maior saldo devedor por parte da Contribuinte e conseqüente majoração das despesas financeiras, que assim foram glosadas apenas neste excedente, classificado como liberalidade.

Sob esta comparação mais ampliada dos acórdão comparados confirma-se que, de fato, são distintas as acusações e as operações analisadas, e que esta distinção motivou o fundamento acrescido ao acórdão recorrido, que não guarda qualquer paralelo com a decisão paradigmática. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para divergir da I. Relatora e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta matéria.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Com respeito à segunda matéria (“característica de subvenção para investimento do programa DESENVOLVE”), tem-se na acusação fiscal que o benefício foi criado pela Lei Estadual 7.980/2001 e regulada pelo Decreto n.º 8.205/2002, alterado pelo Decreto n.º 8.435/2003. A habilitação da Contribuinte se deu por meio da Resolução n.º 03/2002, com seu enquadramento na Classe I da Tabela I.

Mas, referindo-se à lei instituidora, a autoridade lançadora observa que apesar de lá se afirmar a *finalidade de estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes*, admite-se a *fruição do benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir os seus custos de produção*. Ainda, os indicadores para enquadramento no programa reforçariam o caráter de subvenção para custeio: *I. Geração de empregos; II. Desconcentração espacial dos adensamentos industriais; IV. Vocaçao regional e sub regional; VI. Responsabilidade social;*

VII. Impacto ambiental. Daí a conclusão de que em nenhum momento a lei, e também o decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação ou expansão. Também não existe a obrigatoriedade de que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, nem disciplina a forma de utilização dos valores.

A decisão do Colegiado *a quo*, por sua vez, está conduzida sob esta mesma premissa fática:

Analisando o teor do contrato de empréstimo entre a contribuinte e o agente financeiro do Programa DESENVOLVE, é forçoso concluir que, na realidade, a destinação do incentivo fiscal é o reforço do capital de giro da empresa e não a realização dos investimentos.

No caso em apreço, o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS, não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento não computada na determinação do lucro real, por lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários a expansão do empreendimento econômico.

Afigura-se correto, portanto, o procedimento da Fiscalização, de acrescentar os valores dos benefícios obtidos junto ao Programa DESENVOLVE ao resultado apurado pela contribuinte no LALUR.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento em face dos paradigmas n.º 9101-001.239 e 1202-000.616, que também analisaram subvenções decorrentes do programa DESENVOLVE.

O paradigma n.º 9101-001.239 analisou benefícios concedidos pelos Estados da Bahia e de Pernambuco, sendo que em relação ao primeiro foi negado provimento ao recurso especial da PGFN, enquanto no segundo a Fazenda Nacional teve sucesso, prevalecendo o entendimento assim expresso no voto vencedor do ex-Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias:

Em que pesem as bem fundadas razões de decidir do eminente Relator, ousou dele divergir, com a devida vênia e respeito, apenas em relação às conclusões a que chegou quanto à caracterização de subvenção para investimento dos benefícios fiscais do Prodepe, concedidos à Recorrida pelo Estado de Pernambuco.

Conforme consignou em seu voto, “*não há como interpretar restritivamente a expressão “subvenção para investimento” na efetiva e específica aplicação pelo beneficiário em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, conforme entendimento expresso no PN CST n. 112, de 1978.*”

No entendimento assentado pelo i. Relator, “*pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.*”

Acrescentou ainda que, *conforme o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, a norma somente se refere à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” para identificar a subvenção, ainda que sob a forma de isenção ou redução de impostos, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento.*”

Com a devida vênia, entendo que tais assertivas não estão plenamente de acordo com o direito aplicável.

Vejamos as razões.

Com bem assinalado no voto do i. Relator, para serem caracterizados como subvenção para investimento, os benefícios fiscais, devem ser submetidos a cuidadoso exame jurídico do ato concessivo e das respectivas disposições regulamentares.

O fato da lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento, pois sua correta qualificação, inequivocamente, **depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.**

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva “*implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*”, tal como preconizado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77.

Pois bem, no caso do Prodepe, a subvenção governamental está prevista na Lei Estadual nº 11.675, de 1999, que foi regulamentada pelo Decreto nº 21.959, de 1999.

O art. 1º da Lei, cujos excertos principais foram acima transcritos, dispõe sobre as características do benefício fiscal. Ao apreciar seus elementos caracterizadores, firmei convicção no sentido de que, a despeito da intenção governamental em conceder o incentivo com “*a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco*”, efetivamente **não foi assegurada a destinação dos recursos na “implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”**.

Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de “investimento”, além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento, **que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme os critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo.** Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados para fruição do benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.

In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco **não obriga a destinação** dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como se verifica pelo teor ato concessivo, o auxílio obtido por meio de crédito presumido do ICMS evidencia uma redução do desembolso financeiro, podendo ser utilizado pela empresa na forma que lhe for mais conveniente. Neste mesmo sentido, observa-se pela análise do atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa.

Assim, não vislumbro respaldo jurídico para enquadrar tal benefício como subvenção para investimento, cujos requisitos devem estar prescritos na lei concessiva e estritamente observados pelo contribuinte.

Ademais, conforme o disposto na própria lei instituidora do programa, a sociedade beneficiária **pode**, ao pleitear sua habilitação, **optar em destinar os recursos para investimento fixo ou capital de giro, verbis:**

“Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no artigo anterior, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

(...)

IV – quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente.”

Diante de tal faculdade, me parece que, apesar das exigências regulamentares fixadas para a concessão do benefício à Recorrida, não há um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à *implantação ou expansão do empreendimento econômico*. Seria de se admitir que tal direcionamento se desse em momento não coincidente com a utilização do crédito presumido decorrente do incentivo, porém, nem isso foi possível aferir com base nos elementos caracterizadores do benefício do Prodepe.

Assim, ante a **inexistência** destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, **foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento**, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, **não pode ser qualificado como subvenção para investimento**, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos. *(destaques do original)*

Estas referências são determinantes para compreender que o entendimento desta 1ª Turma, em sua antiga composição, ao proferir o paradigma, era no sentido de que a classificação da subvenção como de investimento *depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva*, devendo ser investigados *os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, tal como preconizado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77*. O voto vencedor do paradigma traz expressa divergência em face das afirmações do relator, ex-Conselheiro Valmir Sandri, contrárias à exigência de *efetiva e específica aplicação pelo beneficiário em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*, e admitindo *transferência de capital sem vinculação a tal implantação, bastando que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital*.

Os argumentos desenvolvidos no voto vencedor permitem, assim, concluir que a classificação, como subvenção para investimento, do incentivo sob exame naqueles autos, concedido pelo Estado da Bahia, não se deu em razão dos argumentos acima referidos, expostos pelo Conselheiro Relator do paradigma, mas sim em face das características do benefício, assim descritas em seu voto:

Assim, de início, impõe-se investigar a natureza jurídica do benefício fiscal do qual a Recorrente é beneficiária, e verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, conforme o entendimento da Fazenda Nacional.

Também, de início deve ficar claro que o que está sendo tributado aqui pela fiscalização é o efetivo incentivo fiscal já auferido pela contribuinte, seja em razão do pagamento antecipado do imposto estadual – ICMS – (Bahia), e ou do crédito presumido relativamente à parcela do incremento da produção comercializada (Pernambuco), o que poderia levar ao equívoco de não se tratar de um incentivo fiscal, mas sim de um financiamento do imposto devido.

Veja-se o que registra o TVF sobre o incentivo concedido pelo Estado da Bahia:

“ 21 – Determinado o caráter da subvenção, necessária se faz a definição do momento da ocorrência do fato gerador. O incentivo é dividido em duas etapas: Inicialmente, o contribuinte apura o valor do ICMS devido e difere o pagamento do tributo, que pode ser recolhido em até 6 anos. Caso o contribuinte antecipe o pagamento, terá direito a um desconto sobre o valor financiado, incluindo principal e juros. Este desconto é

*variável, podendo ser de 80%, caso antecipe o pagamento em 5 anos, ou de 20%, caso antecipe em apenas 1 ano o pagamento. O fato gerador se dá no momento em que o contribuinte, ao seu critério, antecipa o pagamento e obtém o desconto correspondente. O contribuinte apresentou as contas de razão, livro de ICMS e planilha demonstrando os valores financiados, as antecipações e os descontos correspondentes. **Os valores lançados foram os correspondentes aos descontos obtidos, incidentes sobre o principal e os juros.**"(negritos acrescentados)*

E sobre o incentivo concedido pelo Estado de Pernambuco:

[...]

Segundo consta dos autos, os benefícios fiscais em questão foram instituídos pelo Estado da Bahia, por intermédio da Lei Estadual n.º 7.980/2001, e pelo Estado de Pernambuco, mediante Lei Estadual n.º 11.675/1999.

A interessada foi habilitada no programa da Bahia em 23/04/2003, pela Resolução n.º 14/2003, e recebeu por transferência da empresa Água Branca Mineral Ltda. (em razão de incorporação), o direito aos benefícios concedidos pelo Estado de Pernambuco.

O programa do Estado da Bahia, chamado de "Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia" — DESENVOLVE, oferece: (a) dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculadas pela taxa de juros de longo prazo e, (b) caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS, com prazo dilatado e dos encargos financeiros.

Em seu art. 3º, a Lei n.º 7.980/2001, do Estado da Bahia, estabelece:

Art. 3º Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

(...)

Art. 4º O Poder Executivo constituirá o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, vinculado à Secretaria de Indústria Comércio e Mineração, que examinará e aprovará os projetos, estabelecendo as condições de enquadramento para fins de fruição dos benefícios.

§ 1º O deferimento do pedido de enquadramento ao Programa deverá observar a conveniência e a oportunidade do projeto para o desenvolvimento econômico, social ou tecnológico do Estado, bem assim o cumprimento de todas as suas exigências.

(...)

§ 3º A Secretaria Executiva do DESENVOLVE acompanhará a execução do cronograma de implantação, expansão, reativação ou dos investimentos em pesquisa e tecnologia, a evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa

Ou seja, a finalidade do programa é incentivar a instalação de novos empreendimentos industriais ou agroindustriais e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agroindustriais já instalados.

Dos Incentivos:

- Desoneração do imposto estadual (ICMS) na aquisição de bens destinados ao ativo fixo nas seguintes hipóteses, conforme regra do Decreto;
- Nas operações de importação de bens do exterior;
- Nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;
- Nas aquisições de bens em outro estado, relativamente ao diferencial de alíquotas;

- Diferimento na aquisição interna de insumos, conforme regra do Decreto;
- Dilação de prazo de 72 meses para o pagamento de 90%, 80% ou 70% do saldo devedor mensal do imposto estadual (ICMS), relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes do projeto a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo;
- Conforme o percentual dilatado, deverá ser feito o pagamento de 10%, 20% ou 30% do valor do ICMS apurado no prazo normal. A liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejará desconto de 90% ou 80%, resultando num benefício final;
- Sobre a parcela dilatada quando paga no prazo de fruição incidirão encargos financeiros correspondentes a um percentual no mínimo de 50% da taxa anual de juros de longo prazo (TJLP) capitalizada anualmente;
- A dilação do imposto dos empreendimentos já instalados incidirá o valor que exceder ao piso correspondente à média mensal dos saldos devedores de ICMS apurados em até 24 meses anteriores ao do pedido de incentivo, atualizada pela variação acumulada do IGPM;
- O empreendimento que investir na substituição de, no mínimo, 75% da planta de produção, com utilização de maquinários e equipamentos novos, será equiparado a novo empreendimento, não se aplicando o piso.

[...]

Exemplo: Para um empreendimento enquadrado na Classe I, 10% do imposto devido será pago no prazo normal e caso antecipe em 5 anos o pagamento do saldo devedor mensal do ICMS postergado terá um desconto de 90%, resultando em um pagamento de mais 9%, totalizando 19%.

O enquadramento em uma das classes resulta da ponderação objetiva dos seguintes critérios legais: Ramo de Atividade, Integração da Cadeia Produtiva, Geração de Emprego, Desconcentração Espacial, Desenvolvimento Tecnológico, Impacto Ambiental e Responsabilidade Social.

[...]

Como se viu acima, as normas estaduais que criaram os benefícios, tiveram objetivo claro e específico de fomentar e atrair investimentos para promover o desenvolvimento de suas economias. No caso da lei bahiana, inclusive, há previsão expressa para o acompanhamento da evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa.

Portanto, a inexistência de mecanismo de vinculação direta entre os valores obtidos com o benefício fiscal e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico não descaracteriza a renúncia fiscal dos Estados como subvenção para investimento. A aplicação dar-se-á, ainda que indiretamente, desde que os valores sejam mantidos em reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Presente a intenção do Estado em transferir capital para a iniciativa privada, com o intuito de promover o desenvolvimento, bem como a incorporação dos recursos no patrimônio da empresa, que os aplicará, necessariamente, no seu negócio (pois que vedada a distribuição), os incentivos se configuram como genuína subvenção para investimentos.

Em face do exposto, manifesto-me por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional. *(negritos do original, grifos acrescentados)*

Os trechos grifados evidenciam que as referências presentes na lei concessiva, acerca do acompanhamento que seria feito quanto à *implantação do projeto base do Programa*, assim como a equiparação da renovação de máquinas e equipamentos a empreendimento novo, foram suficientes para este Colegiado, em antiga composição, concluir que havia obrigação de

investimento em *implantação ou expansão de empreendimento econômico*. Já no presente caso, analisando o mesmo programa de incentivo, a autoridade lançadora entendeu que esta finalidade prevista em lei era insuficiente para caracterizar a subvenção como de investimento, vez que ao admitir a *fruição do benefício por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento, com o objetivo de reduzir os seus custos de produção*, haveria a possibilidade de outra destinação aos benefícios auferidos pela Contribuinte. O Colegiado *a quo*, por sua vez, endossa este entendimento referindo o *teor do contrato de empréstimo entre a contribuinte e o agente financeiro do Programa DESENVOLVE*.

Constata-se, a partir desta análise, que os diferentes Colegiados do CARF analisaram o mesmo programa de incentivo, mas demandaram diferentes especificações do que seria obrigação de investimento em *implantação ou expansão de empreendimento econômico*. No acórdão recorrido, os indícios de que a Contribuinte não estava obrigada a expansão do empreendimento por já estar instalada no Estado, assim como por inexistir obrigação neste sentido no contrato firmado com o agente financeiro, ensejaram a conclusão de que a subvenção seria destinada a custeio, enquanto no paradigma os contornos gerais do programa estabelecidos em lei foram suficientes para concluir que a subvenção seria de investimento.

Sob esta ótica, portanto, resta caracterizado o dissídio jurisprudencial.

O mesmo se verifica em relação ao paradigma n.º 1202-000.616, vez que, embora a parte inicial de seu voto condutor refira julgados administrativos que analisaram outros incentivos e, inclusive, dispensaram efetiva implantação de empreendimento, a argumentação subsequente está baseada, em termos semelhantes aos do primeiro paradigma, a obrigação de investimento em *implantação ou expansão de empreendimento econômico* a partir dos termos da legislação estadual que instituiu o programa DESENVOLVE. Veja-se:

A questão apresentada – qual seja, definição da natureza da subvenção (se para custeio ou investimento) consistente na concessão, por Estado-Membro, de créditos de ICMS ao contribuinte -, já foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Recurso Especial n.º 141.268, de 17 de maio de 2010. Vejamos:

“Recurso n.º 141.268 – Especial do Contribuinte

Acórdão n.º 9101-00.566 —1ª Turma

Sessão de 17 de maio de 2010

Matéria IRPJ E OUTRO

Recorrente COMPAZ COMPONENTES DA AMAZÔNIA S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

*Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, **notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.** O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado." (grifos nossos)

Verifica-se da leitura da ementa acima que a Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou que a aplicação dos valores recebidos, por conta do benefício fiscal, na efetiva implantação do empreendimento, ao contrário do quanto disposto no PN/CST 112/1978, não é obrigatória para a caracterização da subvenção na categoria "para investimento".

Este também foi o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF), como pode se verificar na leitura da ementa do Acórdão n.º 108-09.767, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 13 de novembro de 2008 (vide também no mesmo sentido Acórdão 107-09.492, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U. em 02 de março de 2009), *in verbis*:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2003, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta (Decr. 70.235/72, art. 59, § 3º).

IRPJ - REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER - SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO - NÃO-CARACTERIZAÇÃO - Os incentivos concedidos pelo estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere a art. 392 do RIR/99. O Parecer Normativo CST 112/78 faz interpretação em desacordo com o art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 1.730/79.

LANÇAMENTOS DECORRENTES E MULTAS ISOLADAS - Aplica-se aos lançamentos decorrentes (CSLL) as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal. Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais. Recurso Voluntário Provido." (grifos nossos)

Com efeito, é bastante claro o voto do Conselheiro Relator Claudemir Rodrigues Malaquias nos autos do Acórdão 9101-00.566, transcrito anteriormente e acolhido por unanimidade pelos demais Conselheiros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao consignar o seguinte:

"Concluindo esta análise, em resumo resta claro o entendimento de que:

a) as transferências de recursos do Estado do Amazonas, realizadas com base na Lei Estadual n.º 1.939/1989, constituem subvenção para investimento, pois visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região;

b) a concessão do benefício, conforme o Decreto Estadual n.º 12.814-A/1990, está condicionada a determinadas exigências documentais que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;

c) as exigências legais, traduzidas pelos benefícios sociais, nada mais representam que a contraprestação do favor fiscal, pois não possuem o condão de fixar o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos; e

d) os recursos decorrentes da restituição do ICMS, devidamente contabilizados em conta de Reserva de Capital, estão de acordo com a condição estabelecida pelo referido § 22 do art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598/77". (págs. 11/12, grifos nossos)

O caso ora analisado possui as mesmas características que foram examinadas e julgadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do referido Acórdão 9101- 00.566.

Como no item “a” acima transcrito, a concessão de dilação de prazo para pagamento do ICMS, bem como de desconto na antecipação da parcela do ICMS incentivado, por meio da Lei n.º 7.980/2001 e do Decreto n.º 8.205/2002, teve o intuito de **incrementar o investimento na indústria do Estado**. Esta intenção está **expressamente** declarada no artigo 3º da Lei e 1º do Decreto, *in verbis*:

Lei n.º 7.980/2001

“Art. 3º Os incentivos a que se refere o artigo anterior **têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão**, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

§ 1º Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - nova indústria, a que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - expansão industrial, o aumento resultante de investimentos permanentes de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido;

III - reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;

IV - modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica dos quais resultem aumento significativo da competitividade do produto final e melhoria da relação insumo/produto ou menor impacto ambiental.

§ 2º Considera-se, também, expansão, o aumento da transformação industrial que objetive ganhos de escala ou de competitividade, ou a conquista de novos mercados ou que implique em aumento real no valor da produção total do empreendimento.”

Decreto n.º 8.205/2002

“Art. 1º O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei n.º 7.980, de 12 de dezembro de 2001, **tem por objetivos de longo prazo** complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, mediante diretrizes que tenham como foco:

*I - o fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e à **expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados**;*

II - a desconcentração espacial dos adensamentos industriais e formação de adensamentos industriais nas regiões com menor desenvolvimento econômico e social;

III - a integração e a verticalização das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado;

IV - o desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e assimilação de novas tecnologias; V - a interação da empresa com a comunidade em que pretenda atuar;

VI - a geração de novos produtos ou processos e redução de custos de produtos ou processos já existentes;

VII - prevenção dos impactos ambientais dos projetos e o relacionamento da empresa com o ambiente.

§ 1º Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - novo empreendimento, a implantação de projeto que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - expansão, o aumento projetado, resultante de investimentos permanentes, de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física anual em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido;

III - reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;

IV - modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica que resulte, cumulativa ou alternativamente, em:

a) aumento significativo da competitividade do produto final;

b) melhoria da relação insumo/produto;

c) menor impacto ambiental.

§ 2º Considera-se, também, expansão, o aumento da transformação industrial que implique em acréscimo no valor real da produção total do empreendimento ou que objetive ganhos de escala, elevação da competitividade ou conquista de novos mercados.” (grifos nossos)

Da mesma forma que no item “b” acima transcrito, o Decreto nº 8.205/2002 instituiu obrigações acessórias, de maneira a garantir que os recursos estatais fossem transferidos apenas às pessoas jurídicas que investissem em seu parque industrial, alcançando os objetivos estabelecidos pela Lei nº 7.980/2001. Vejamos a redação dos artigos 7º a 9º do referido Decreto:

“Art. 7º O Conselho Deliberativo, órgão de orientação e deliberação superior do DESENVOLVE, terá as seguintes atribuições:

I - examinar e aprovar os projetos propostos, estabelecendo as condições de enquadramento para fins de fruição dos benefícios, observando a conveniência e a oportunidade do projeto para o desenvolvimento econômico, social ou tecnológico do Estado, bem assim sua compatibilidade com os objetivos fundamentais do programa e o cumprimento de todas as suas exigências;

II - acompanhar, por sua Secretaria Executiva, a execução do cronograma de implantação, expansão, reativação ou dos investimentos em pesquisa e tecnologia, a evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até o fim do prazo de fruição dos benefícios concedidos;

III - aprovar o Regimento Interno do Conselho Deliberativo do Programa e suas normas operacionais;

IV - acompanhar, controlar e avaliar o desempenho das atividades do Programa, submetendo ao Governador do Estado relatório semestral de desempenho do Programa;

V - exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento dos objetivos do Programa.

Parágrafo único. A Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE será exercida pela Superintendência de Indústria e Mineração - SIM, da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração a quem competirá fazer a análise prévia dos protocolos de intenção de investimentos celebrados entre o Governo deste Estado e empresas ou empreendedores.

Art. 8º Preliminarmente a empresa apresentará Carta Consulta de Investimento à Secretaria Executiva do Conselho, com as informações básicas do projeto e de acordo com modelo a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Art. 9º Após a resposta à Carta-Consulta de Investimento, a empresa que pretenda habilitar-se aos benefícios do Programa deverá apresentar à Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE:

I - requerimento dirigido ao Presidente do Conselho, solicitando a sua habilitação;

II - projeto completo do empreendimento;

III - certidão de arquivamento, na Junta Comercial, dos atos constitutivos da empresa, bem como da sua última alteração;

§ 1º O projeto de que trata o inciso II desde artigo, a ser apresentado pela empresa, deverá obedecer às especificações técnicas do roteiro aprovado por esse Conselho.

§ 2º A empresa que apresentar certidão, ou documentação equivalente, que comprove ter sido o projeto aprovado por banco de desenvolvimento, poderá optar por modelo simplificado de projeto, como for definido em Resolução do Conselho Deliberativo.

O cumprimento do item “c” acima transcrito consiste na contraprestação do contribuinte ao benefício concedido, pois o próprio investimento deve ser realizado pelos beneficiários, e sua exigência de comprovação pode ser facilmente identificada no artigo 16 do Decreto nº 8.205/2002, *in verbis*:

“Art. 16. A manutenção dos incentivos é condicionada à comprovação contábil e física da integral realização do investimento projetado, comprovada por laudo de inspeção emitido pela Secretaria Executiva do DESENVOLVE, e, quando necessária, com assistência do DESENBAHIA.” (grifos nossos)

No que tange ao item “d” acima descrito, é importante mencionar que os benefícios concedidos foram corretamente registrados em conta de reserva de capital no patrimônio líquido da Recorrente, não tendo sido distribuídos aos sócios. Além disso, vale notar que a própria Fiscalização faz referência à correta contabilização dos benefícios fiscais concedidos, conforme indicado no item 7 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 33), não havendo qualquer menção a eventual descumprimento deste requisito.

Assim, os documentos apresentados pela Recorrente no decorrer deste processo demonstram que a totalidade dos investimentos decorrentes de referida subvenção vem sendo integralmente aplicada como investimento para a ampliação do empreendimento econômico exercido pela Recorrente no Estado, razão pela qual deve ser caracterizada como *subvenção para investimento*, nos termos já decididos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo próprio CARF (vide, neste sentido, Acórdão 1802-00.565, da 1ª Seção de Julgamento, de 02 de agosto de 2010).

O presente voto, assim, é por CONHECER do recurso especial da Contribuinte nesta segunda matéria e em face dos dois paradigmas indicados.

No mérito da parte conhecida, esta Conselheira, em regra, discorda dos critérios da I. Relatora afastar a incidência sobre subvenção para custeio, e reclassificá-la como subvenção como de investimento, como bem historiado em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-005.508.

Contudo, em outra oportunidade esta Conselheira examinou acusação semelhante à presente, deduzida em face do mesmo sujeito passivo referido no paradigma nº 1202-000.616, e concluiu pela insuficiência das análises acerca da obrigação imputada ao beneficiário do programa DESENVOLVE. No voto condutor do Acórdão nº 1101-001.193, que teve por objeto as exigências de Contribuição ao PIS e de Cofins decorrentes dos mesmos fatos referidos nas exigências de IRPJ e CSLL decididas no paradigma nº 1202-000.616, esta Conselheira consignou que:

A acusação fiscal consta às fls. 24/36 e tem por referência os fundamentos expostos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em Solução de Consulta que analisou o Programa Desenvolve instituído pelo Estado da Bahia e concluiu tratar-se de subvenção para custeio. Os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal sintetizam esta conclusão:

Desta forma, o benefício concedido pelo Estado da Bahia - DESENVOLVE, apresenta a característica de Subvenção para Custeio, uma vez que em nenhum momento sua legislação regulamentadora determina a vinculação do incentivo com sua aplicação em atividades de implantação ou expansão. Também não existe a disciplinação para que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, ou a forma de utilização dos valores.

Assim, concluí-se que tal benefício se enquadra no conceito de Subvenção para Custeio ou Operação, e não de subvenção para investimento. Conseqüentemente

segue-se o artigo 392 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99) que dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

A autoridade fiscal discorre sobre o momento de ocorrência do fato gerador, vinculando-o ao efetivo recebimento da subvenção, caracterizado pela antecipação do pagamento do ICMS com desconto de 90%, demonstra as receitas mensalmente auferidas em 2006, e relativamente às exigências de COFINS e Contribuição ao PIS, aqui em litígio, consigna que:

11 -COFINS

Partindo de que as subvenções aqui tratadas são as subvenções para custeio, e, portanto RECEITAS integrantes dos Resultados Operacionais, essas estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS em virtude do §1º, art. 3º da Lei n.º 9.718/98. Desta forma foi construída a seguinte planilha demonstrando os valores a serem lançados.

[...]

12-PIS

Seguido o determinado pelo artigo 1º da Lei n.º 10.637, de 2002 e §1º, art. 3º da Lei n.º 9.718/98, que estabelecem que a premissa para o cálculo da contribuição devida ao PIS/Pasep é o faturamento mensal, assim entendido, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil; foi confeccionada a seguinte planilha demonstrativa da diferença do tributo a ser lançada.

[...]

O voto condutor da decisão recorrida afirmou correta a exigência porque em conformidade com o Parecer Normativo CST n.º 112/78, e acrescentou ser *pouco frutífera a discussão em torno do tipo de subvenção, se para investimentos ou para custeio, visto que tal diferenciação só tem repercussão na determinação do lucro real na apuração do Imposto de Renda, sendo essa diferenciação irrelevante para a tributação pelo PIS e pela Cofins*. Na seqüência, respondeu às alegações apresentadas em impugnação nos seguintes termos:

Por fim, alega a impugnante que, independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, as subvenções jamais poderiam ser consideradas como receitas para fins de tributação, pois não integram o patrimônio em definitivo, visto que não podem ser capitalizadas ou distribuídas, e representam meras recuperações de custos que não se confundem com a entrada de novas receitas.

Todavia, note-se que as cobranças em tela se amparam em legislação federal válida, que determina como base de cálculo do PIS e da Cofins a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003:

Lei n.º 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei n.º 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos dispositivos seguintes das respectivas leis citadas, constam, de forma taxativa, as exclusões permitidas da base de cálculo das contribuições, dentre as quais não se encontram as subvenções.

Como já sabido, o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 faz a distinção entre o que seja subvenção para custeio e subvenção para investimento. A primeira trata-se de transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-las nas suas operações, custos e despesas, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. Já a subvenção para investimento consiste também na transferência de recursos, todavia não com o escopo de auxiliá-la em suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, o incentivo fiscal do ICMS tem natureza de subvenção que, a teor do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, trata-se de verba que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica, como se tivesse sido aportada pelos sócios, sem que “isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação”.

Assim, o benefício fiscal em tela constitui receita, uma vez que reduz o ICMS a recolher, acarretando a baixa do passivo sem a concomitante diminuição do ativo. Correto, portanto, o entendimento do autuante.

As orientações oriundas da doutrina contábil não divergem da legislação tributária. Observe-se, a respeito, a posição de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke a respeito das subvenções (“Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, 2ª Edição, Editora Atlas, 1988, página 309), *in verbis*:

II – Subvenções

Há diversos casos de subvenções, e são mais comuns aqueles concedidos às empresas pelo governo (federal, estadual ou municipal) como incentivo ou ajuda a setores econômicos ou regiões em cujo desenvolvimento haja interesse especial.

Um exemplo são os recursos concedidos pelo governo a empresas públicas e sociedades de economia mista, destinados à aplicação em imobilizações para expansão, sem contrapartida representada por recebimento de ações (quase não mais existe na atualidade). Nesse caso, são verdadeiras doações com o nome de subvenções para investimentos que não devem ser registradas como receita, mas creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital.

No caso de subvenções para atender a despesas de custeio (cobertura de prejuízos, déficits), seu registro deve ser como receita do exercício. Nesse caso, tal receita deve ser registrada separada e destacadamente do resultado das operações normais.

Em relação às empresas privadas, as subvenções para investimento mais comuns, dentro da aceção legal ainda existente, são as na forma de devolução, isenção ou redução de impostos devidos pela empresa.

As subvenções para investimentos não são computadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda, desde que registradas como reserva de capital (art. 443, inciso I, Decreto nº 3.000/99).

Tratando-se de subvenções destinadas a investimentos (expansão empresarial), são creditadas diretamente nessa conta de Reserva de Capital – Doações e Subvenção para Investimento – para a qual a empresa deve ter subcontas por natureza de subvenção recebida. São alguns exemplos:

1) isenção ou redução do imposto de renda: é o caso de empresas incentivadas nas áreas da Sudene, Sudam etc. O valor do imposto de renda que deixa de ser pago deve ser apropriado a crédito dessa Reserva. Essa apropriação é comumente feita contra recebimento integral da despesa de imposto de renda do exercício.

2) *incentivo de ICMS: para determinados empreendimentos, devido a sua localização ou ramo de atividade, a critério da respectiva Legislação Estadual, poderão ser concedidas, como incentivo fiscal, reduções do ICMS devido ou devoluções de ICMS recolhido.*

Tal incentivo é uma subvenção e os recursos correspondentes devem ser obrigatoriamente aplicados na expansão da empresa. (grifou-se)

Em resumo, as subvenções para investimentos integram o resultado não-operacional, e as subvenções para custeio integram o resultado operacional da pessoa jurídica, o que é irrelevante para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins. Para estas contribuições inexistente hipótese de exclusão ou isenção que contemple as subvenções (sejam de custeio ou de investimento), sendo que tais valores integram a base de cálculo e deverão sofrer a tributação.

Nestes termos, afirmando que o presente caso trata de subvenção para custeio, a autoridade julgadora rejeitou a alegação da contribuinte de que ainda assim estas parcelas não se sujeitariam à incidência de COFINS e Contribuição ao PIS. Logo, não se verificou qualquer acréscimo à motivação do lançamento e o cabimento da discussão acerca da classificação das subvenções para investimento como receitas tributáveis pela COFINS e Contribuição ao PIS somente será avaliado se afastado o entendimento firmado pela autoridade lançadora de que o benefício auferido pela contribuinte representaria subvenção para custeio.

Apreciando as exigências correlatas de IRPJ e CSLL, a 2ª Turma da 2ª Câmara desta 1ª Seção decidiu, por unanimidade de votos, tratar-se aqui de subvenção para investimento. Do acórdão n.º 1202-000.616 transcreve-se o voto condutor de lavra do Conselheiro Geraldo Valentim Neto:

[...]

A autoridade lançadora, por sua vez, valeu-se do que consignado em solução de consulta nos seguintes termos:

7, Na legislação aplicável ao Programa Desenvolve não há qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. É o que se conclui a partir da leitura dos seguintes dispositivos da Lei n.º 7.980, de 2001:

[...]

8. O Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto n.º 8.205, de 2002, também não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria. Nessa mesma linha, a Resolução n.º 14, de 8 de abril de 2003, do Conselho Deliberativo do Desenvolve (fl. 30), que habilitou o consulente aos benefícios do programa. Esse fato retira dos valores em foco, para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, a característica de subvenção para investimento, o que os faz tributáveis a teor do disposto no art. 392 do RIR, de 1999."

O trecho transcrito de solução de consulta não explicita o motivo da constatação de que *o Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto n.º 8.205, de 2002, também não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria.* De outro lado, como transcrito no voto condutor do Acórdão n.º 1202-000.616, referido Decreto, reafirmando o objetivo de *complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado* e tendo em foco, dentre outras, a diretriz de *fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e à expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados*, inclui, dentre as atribuições do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, o exame dos projetos de desenvolvimento, para fins de fruição dos benefícios ali tratados. E assim o faz no mencionado *Regulamento do Programa Desenvolve*, aprovado pelo Decreto n.º 8.205/2002, apreciado na solução de consulta, como acima transcrito.

Especificamente em relação ao benefício usufruído pela contribuinte autuada, o Regulamento do Programa DESENVOLVE, em seu art. 3º, permite a dilação de prazo *do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo* e estabelece critérios para definição do prazo concedido e do percentual do saldo devedor diferido em razão dos investimentos promovidos. Na seqüência, em seu art. 6º, trata do desconto concedido em razão da liquidação antecipada da parcela incentivada e diferida nos termos do art. 3º, do qual resulta a subvenção aqui em debate.

Considerando estas circunstâncias e a sua vinculação ao projeto que deveria ter sido apresentado ao Conselho Deliberativo para habilitação ao Programa DESENVOLVE, referidos nos arts. 7º a 9º citados no voto condutor do Acórdão n.º 1202-000.616, a conclusão fiscal de que *em nenhum momento a legislação regulamentadora do benefício DESENVOLVE determina a vinculação do incentivo com sua aplicação em atividades de implantação ou expansão* exigiria a análise dos procedimentos adotados especificamente pela contribuinte para se beneficiar das vantagens aqui tributadas. De fato, nos termos do Decreto n.º 8.205/2002, a contribuinte poderia ter sido beneficiada com a *dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo*, e posteriormente antecipado o pagamento desta dívida com desconto de 90%, revertendo em seu favor parte do ICMS devido em razão dos investimentos antes promovidos. Ou seja, a *aplicação em atividades de implantação ou expansão* pode ter ocorrido antes da subvenção ser efetivada, dado o modelo escolhido para sua concessão.

No mais, a autoridade fiscal também observa que *não existe a disciplinação para que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, ou a forma de utilização dos valores*, mas está reconhecido nos autos que a contribuinte destinou as vantagens auferidas para conta do Patrimônio Líquido, e a mencionada utilização, como já dito, verificou-se antes, no momento dos investimentos que geraram saldo devedor parcialmente revertido em subvenção. Significa que inicialmente a contribuinte pode ter empenhado recursos próprios para o desenvolvimento do projeto incentivado, e passando a ser devedora do ICMS por aquela razão, recuperou parte de seu investimento com recursos públicos, destinando-os a reserva de capital.

Ainda, observa-se nos autos (fls. 57/64) as Resoluções emitidas pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE de 11/02/2003 a 23/03/2005, inicialmente em face de JOSSAN S/A, e posteriormente em face da autuada, em razão de diferentes projetos (reativação das instalações industriais da Indústria de Papéis Santo Amaro S/A, expansão da capacidade produtiva de arame farpado e outros produtos em Feira de Santana, e implantação da fabricação de produtos trefilados de aço em Feira de Santana), concedendo por 12 (doze) anos benefícios de:

I – diferimento do ICMS *em determinadas aquisições*

II – dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado [...]

Há também benefício de *diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativo às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação*, nas hipóteses de *importação de bens do exterior, operações internas relativas às aquisições de bens produzidos na Bahia e aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas*.

Infere-se, destes termos, que ao longo da execução dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, a contribuinte pratica fatos geradores de ICMS, mas é dispensada de seus recolhimento, inicialmente mediante diferimento e depois mediante redução de parte do valor devido caso antecipado o recolhimento antes diferido. A beneficiária, portanto, compromete-se a promover os investimentos e, efetivando-os, recebe, em troca, a redução da carga tributária afetada por aqueles investimentos, mediante dispensa dos recolhimentos que seriam devidos.

Talvez as autoridade fiscais que apreciaram o benefício concedido pelo Estado da Bahia não tenham vislumbrado a necessária vinculação exigida pela lei tributária porque as atividades de implantação ou expansão são promovidas antes de a contribuinte ser favorecida financeiramente com a subvenção. Contudo, os atos instituidores do benefício estabelecem a vinculação da subvenção com a aplicação precedente, na medida em que limitam as vantagens ao saldo devedor de ICMS decorrente da implementação dos projetos referidos. Em tais condições, não há dúvida que a subvenção é *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, consoante exige o §2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, mormente porque a beneficiária é obrigada a apresentar projeto de reativação, implementação ou ampliação de empreendimento econômico, e somente com a aprovação deste o incentivo é concedido, sempre sob a condição de *comprovação contábil e física da integral realização do investimento projetado, comprovada por laudo de inspeção emitido pela Secretaria Executiva do DESENVOLVE, e, quando necessária, com assistência do DESENBAHIA*, nos termos do art. 16 do Decreto nº 8.205/2002.

Reitere-se: os projetos de reativação, implementação ou ampliação de empreendimento econômico são apresentados antes de o benefício ser formalmente concedido. Desta forma, o fato de a vantagem tributária verificar-se depois de implementadas as aplicações necessárias ao empreendimento econômico não é suficiente para afirmar que a subvenção destinou-se à cobertura de déficits ou custeio de operações correntes. Os investimentos foram realizados com a expectativa deste retorno.

Por tais razões, para caracterizar os valores em questão como subvenção para custeio necessário seria demonstrar o descompasso entre o saldo devedor de ICMS que deixou de ser recolhido e os projetos que, apresentados ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, foram vinculados aos incentivos antes descritos. Presente a possibilidade desta vinculação, a subvenção em tela pode ter sido *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, assim caracterizando-se como subvenção para investimento.

Nestes autos, tem-se nos atos concessivos apresentados pela Contribuinte durante o procedimento fiscal, a Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE nº 03/2002, que considera habilitado aos benefícios *o projeto de implantação da MONSANTO NORDESTE S/A, localizado no município de Camaçari – Bahia, para produzir ácido fosfometil iminodiacético (PMIDA), concedendo prazo de 12 anos para fruição dos benefícios, contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado*. Os outros documentos juntados se referem a notícia jornalística acerca da inauguração da empresa em dezembro/2001 e o seu desempenho em 2005, além da reprodução da Lei Estadual nº 7.980/2001, do Decreto Estadual nº 8.205/2002.

Em sua impugnação, a Contribuinte relata que o Protocolo de Intenções inicial, para instalação da unidade industrial em Camaçari, foi assinado em 14/09/98, vinculado ao Programa PROBAHIA. O acordo inicialmente firmado com MOBRAS foi transferido a MONESA, mediante Termo de Reti-Ratificação e em 2001, tendo em vista a extinção do Probahia, com a sua substituição pelo DESENVOLVE, foi celebrado novo Termo de Reti-Ratificação do Protocolo de Intenções (Doc. 08), consignando que a MONESA seria beneficiária dos incentivos fiscais do DESENVOLVE, desde que observasse as condições previstas na legislação desse novo benefício e continuasse o desenvolvimento previsto no Protocolo de Intenções.

Não se localiza, depois da impugnação, o referido “Doc. 08”. Os documentos juntados se encerram no “Doc. 06”. A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, entende que a lei e o decreto em referência, assim como a resolução referida, não impõem a *efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria*.

Em recurso voluntário, a Contribuinte se estende na interpretação da legislação para demonstrar que *o fato de a unidade industrial já estar em operação no momento em que a Recorrente passou a fruir do benefício fiscal do DESENVOLVE não seria hábil a descaracterizar as subvenções para investimento, mediante redução de impostos*, e também esclarece porque a redução de custos alcançada com a implementação do projeto não se presta a caracterizar a subvenção como para custeio, vez que o investimento foi, de fato, feito para reduzir *sensivelmente os custos de importação e logística da empresa*. Não houve juntada de novos documentos em recurso voluntário.

O acórdão recorrido, por fim, refere a análise de *contrato de empréstimo entre a contribuinte e o agente financeiro do Programa DESENVOLVE*, mas não se localiza este documento nos autos.

As evidências, assim, são de que a Contribuinte teria sido favorecida com benefícios fiscais a partir de acordo firmado em 14/09/1998, para instalação de unidade industrial que, nos termos de notícia jornalística juntada pela autoridade fiscal, já estaria em funcionamento desde 2001. Em 2002, porém, a Contribuinte foi habilitada no programa DESENVOLVE com benefícios fiscais por *12 anos contados do início das operações comerciais do projeto incentivado*. O lançamento tem em conta receitas contabilizadas como subvenção para investimento nos anos-calendário 2003 a 2006.

Tem razão a autoridade fiscal, assim, quando observa que o benefício fiscal do DESENVOLVE era passível de fruição *por empresa que já esteja devidamente instalada e em funcionamento*. Contudo, a Contribuinte alega que a instalação da unidade já havia sido projetada sob o incentivo fiscal do PROBAHIA, e que a habilitação no DESENVOLVE se deu por extinção daquele programa, quando a unidade já estava instalada. Não restou esclarecido se os benefícios antes concedidos estariam circunscritos ao período de 1998 a 2002, e se houve ampliação na transferência para o DESENVOLVE, ou apenas vinculação dos mesmos benefícios antes concedidos, mas sob a égide do novo programa. Apenas é certo que a habilitação no DESENVOLVE se deu em razão do projeto de implantação da unidade industrial em referência.

Assim, também aqui impõe-se concluir que as vantagens auferidas depois da instalação do projeto não se prestam a descaracterizar a subvenção como *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*. Seria necessário um maior aprofundamento das investigações fiscais para desvincular a habilitação anterior no PROBAHIA daquela aqui referida no âmbito do DESENVOLVE, para assim ser possível afirmar que os incentivos à implantação da unidade industrial estavam circunscritos ao PROBAHIA.

Ausentes elementos para esta desvinculação, o fato de a legislação estadual estipular diferentes hipóteses para a concessão de benefícios fiscais não é suficiente para negar ao caso concreto o caráter de subvenção para investimento.

Assim, não há motivação suficiente para sustentar a conclusão fiscal de estar *claro que tal benefício se enquadra no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento*. Em consequência, são também insuficientes as investigações para afirmar que *os valores correspondentes aos incentivos constituem receita para a qual não há previsão expressa de exclusão ou isenção* nas bases de cálculo do PIS, da COFINS e da CSLL, para além da base de cálculo da CSLL. E, neste cenário, dispensável é a análise dos efeitos da Lei Complementar nº 160/2017.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA