



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.725713/2015-61
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.804 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de novembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REFRESCOS BANDEIRANTES INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado *paradigma* impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria “*Caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado*”. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.804 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10120.725713/2015-61

Relatório

A recorrente, Fazenda Nacional, inconformada com a decisão no Acórdão nº 1402-005.567, interpôs recurso especial de divergência, relativamente a dois temas: (i) **“Caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado”**; e (ii) **“Possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS”**.

Transcrevemos abaixo a ementa do acórdão recorrido:

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

Ano-calendário: 2010

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. COMPROVAÇÃO REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR 160/2017.

Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos existentes em relação ao IRPJ.

Em relação à primeira divergência (Caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado), foi oferecido o acórdão paradigma nº 9101-004.196, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. DISPENSABILIDADE. FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONFAZ. SÍLIO.

É dispensável a conversão em diligência, com o sobrestamento em diligência, quando a conferência a respeito do registro em reserva de lucros não consta do lançamento tributário e o cumprimento das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 podem ser verificadas no sítio do CONFAZ.

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

Ano-calendário: 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. REQUISITOS.

Aplica-se a Lei Complementar nº 160, de 2017, aos processos pendentes, desde que atendidos os requisitos do art. 30.

O recurso apresentou as seguintes razões:

Embora a lei estadual nº 15.518/2006 tenha admitido a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do desconto, porquanto do montante a ser aplicado na ampliação e/ou implantação do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo PRODUZIR e objeto do empréstimo, o acórdão recorrido, ao analisar o caso, entendeu caracterizado o benefício como subvenção de investimento, nos termos da LC nº 160/17.

Em sentido diametralmente oposto ao Colegiado a quo, decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão paradigma nº 9101-004.196, cuja ementa segue integralmente transcrita:

[Seguiram trechos do voto condutor do paradigma]

Evidente, pois, a divergência jurisprudencial acerca da caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado.

Em caso semelhante ao dos autos, à luz da mesma legislação, especialmente considerada a LC nº 160/2017, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para a devida caracterização da subvenção de investimento, a lei estadual, de forma objetiva, deve fixar parâmetros específicos sobre como os recursos serão destinados na implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos no ente subvencionante, com a indicação de diretrizes, assim consideradas metas a serem cumpridas, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos.

Diversamente, o colegiado a quo considerou caracterizada a subvenção de investimento, sem que a lei estadual tenha indicado qualquer parâmetro ou diretriz sobre a aplicação dos recursos nos empreendimentos econômicos.

Verifica-se claramente a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária (art. 44 da Lei 4506 de 1964, art. 30 da Lei nº 12.973/2014, LC nº 160/2017) na definição de subvenção de investimento. (destaques originais)

Quanto à segunda divergência, “Possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS”, a recorrente indicou o acórdão paradigma nº 1302-003.230, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

DO ENCERRAMENTO PARCIAL DO TIAF.

O encerramento parcial da fiscalização, com a expedição do competente termo por parte do agente autuante, não provoca a nulidade do Auto de Infração, que constituiu crédito tributários relativos a ano-calendário específico, cuja fiscalização foi previamente autorizada por autoridade competente.

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE DIVERSOS TRIBUTOS. MESMO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Nos termos autorizados pelo parágrafo 2º, do artigo 38 do Decreto nº 7.574/11, é possível a formalização de um único processo administrativo para a constituição de créditos tributários de tributos diversos, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14. Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado FOMENTAR, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

Por meio de despacho específico, deu-se seguimento ao recurso.

Cientificado, o contribuinte ofereceu contrarrazões tempestivas, por meio das quais questiona o conhecimento e o mérito do recurso.

Vale apresentar uma síntese das razões, em que o contribuinte se calca para contestar o conhecimento.

Quanto ao conhecimento da primeira divergência, aduz ausência de divergência entre o recorrido e o paradigma 9101-004.196. A divergência apontada pela Procuradoria foi obtida do relatório, o qual reproduz a acusação fiscal. No entanto, os fundamentos citados pela Procuradoria não constariam do voto condutor do recorrido, que, em nenhum momento, teria aduzido a possibilidade de caracterizar uma subvenção como de investimento sem a demonstração da intenção do Estado em conceder o incentivo com o fito de estimular a implantação/expansão de empreendimentos econômicos. O voto, pelo contrário, teria reproduzido entendimento do para 1ª Turma da CSRF, segundo o qual remanesceria a obrigação, para se caracterizar uma subvenção como investimento, de (i) demonstração de que a lei concessiva teve o objetivo de estimular a implantação/expansão de empreendimento e (ii) registro em reserva. Ademais, os acórdãos analisaram incentivos calcados em leis distintas. O recorrido analisou a lei de Goiás, e concluiu que estaria comprovada a intenção do Estado de fomentar. Já o paradigma analisou a lei de Rondônia, que não revela a intenção de incentivar.

No tocante ao conhecimento da segunda divergência, o contribuinte contesta o conhecimento por falta de prequestionamento. Apesar de os dois acórdãos (recorrido e paradigma) tratarem dos mesmos contextos (concessão de incentivo pelo Estado de Goiás). Afinal, o lançamento nos autos teve como único fundamento o fato de a autoridade ter caracterizado a subvenção como de custeio, fundamento este não aceito pelo acórdão recorrido. Já o acórdão paradigma entendeu que, mesmo se tratando de subvenção para investimento, antes da Lei nº 12.973/94, as subvenções para investimento não eram excluídas da base de cálculo do PIS/Cofins, mas este fundamento não foi adotado no lançamento.

É o relatório do essencial.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-006.804 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10120.725713/2015-61

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Com relação à primeira divergência suscitada, o despacho assim se posicionou:

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma.

De fato, está configurada a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária para a caracterização de uma subvenção como sendo subvenção de investimento, sob o mesmo arcabouço jurídico: art. 44 da Lei 4.506 de 1964, art. 30 da Lei nº 12.973/2014 alterada pela Lei Complementar nº 160/2017, que introduziu relevantes modificações na matéria em debate. Também tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma tratam do mesmo período de apuração (2010).

O paradigma, diferentemente do acórdão recorrido, firmou entendimento no sentido de que uma subvenção para que ela seja qualificada como de “investimento” - já sob a égide da Lei Complementar nº 160/2017 - a norma estadual que institui o benefício tem que fixar de modo objetivo os critérios quantitativos e qualitativos para a aplicação dos recursos recebidos, de forma a previamente denotar a intenção de estimular a implantação e expansão de empreendimentos.

Confira-se o fundamento prevalente no referido paradigma:

Os conselheiros que acompanharam pela conclusões compreenderam, em síntese, que o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispôs sobre o conceito das subvenções para investimentos, que se constituem em transferências de recursos dos entes subvencionantes que são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. **Assim, deve restar demonstrada, na legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva, que os recursos decorrentes das subvenções devam ser destinados para estimular a implantação de empreendimentos econômicos, ou expandir empreendimentos econômicos, com parâmetros específicos dispondo sobre a implantação ou expansão do investimento. E, no caso dos autos, não há nenhuma menção na legislação estadual estabelecendo diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos (trazendo metas a serem cumpridas como prazo para instalação ou ampliação da empresa, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos, por exemplo), razão pela qual não podem ser considerados como subvenções para investimentos.**

Procedendo-se a um teste de aderência, verifica-se que a adoção dos critérios empregados pelo paradigma implicaria necessariamente em uma solução diferente daquela que foi dada pelo acórdão recorrido nos presentes autos, que considerou apenas como ponto relevante para a aplicação do estatuído na LC nº 160/2017 a necessidade de comprovação de que “o valor da subvenção foi efetivamente registrado em reserva de lucro de incentivos fiscais”, o que reforça ainda mais a divergência. Confira-se trechos do acórdão recorrido a esse respeito:

[seguiu a transcrição de trechos do acórdão]

A similitude fática entre os acórdãos confrontados também não é desfeita em face de a legislação estadual serem diferentes, eis que de relevante elas tem em comum a inexistência de critérios objetivos que indicassem em tese o estímulo à implantação e

expansão de empreendimentos, previsto no artigo 30, caput, da Lei nº 12.973/2014. Por todo o exposto, proponho que esta primeira divergência seja admitida em face da configuração do dissídio jurisprudencial.

O contribuinte, por outro lado, aduz que o acórdão recorrido teria se embasado em entendimento do para 1ª Turma da CSRF, que exige a demonstração de que a lei concessiva teria por objetivo estimular a implantação/expansão de empreendimento econômico.

De fato, o recorrido cita acórdão da CSRF e destaca a seguinte parte:

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado da em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

No entanto, não aduz, em parte alguma do voto que estaria demonstrada a intenção do Estado em estimular a implantação/expansão de empreendimentos. No seu lugar, aduz que o Estado de Goiás teria cumprido os procedimentos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 para convalidar seus benefícios. Ocorre que tal convalidação não é sinônimo, nem implica a demonstração de que os benefícios concedidos visam a fomentar implantação/expansão de investimentos.

Ademais, o paradigma estabelece a necessidade de a lei estadual não só expor a sua motivação de incentivar a expansão/implantação de investimentos, mas também fixar parâmetros objetivos para avaliação do cumprimento desse intento. Abaixo, transcrevo específico do acórdão:

Os conselheiros que acompanharam pela conclusões compreenderam, em síntese, que o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispôs sobre o conceito das subvenções para investimentos, que se constituem em transferências de recursos dos entes subvencionantes que são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Assim, deve restar demonstrada, na legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva, que os recursos decorrentes das subvenções devam ser destinados para estimular a implantação de empreendimentos econômicos, ou expandir empreendimentos econômicos, com parâmetros específicos dispondo sobre a implantação ou expansão do investimento. E, no caso dos autos, não há nenhuma menção na legislação estadual estabelecendo diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos (trazendo metas a serem cumpridas como prazo para instalação ou ampliação da empresa, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos, por exemplo), razão pela qual não podem ser considerados como subvenções para investimentos.

Ai, está a divergência entre os dois acórdãos a suscitar o conhecimento do recurso nessa parte.

Quanto à segunda divergência, o despacho assim se posicionou:

O Recorrente após transcrever trechos confrontando ambos os acórdãos finaliza a arguição de divergência, nos seguintes termos:

Com efeito, o núcleo essencial da controvérsia é idêntico em ambos os casos confrontados: possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento das receitas obtidas por meio de créditos de ICMS concedidos pelo ente estatal na forma de subvenção.

Para o v. acórdão recorrido, a subvenção de investimento, assim caracterizada na forma do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, com a nova redação da Lei Complementar n.º 160/2017, não integra a base de cálculo do Pis/Cofins.

Por sua vez, o paradigma defende que as subvenções de investimentos, antes da edição da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, por se tratar de receita no conceito amplo delineado no arts. 1º, caput e §1º, das Lei n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, vigente à época dos fatos geradores.

Verifica-se divergência na interpretação do art. 1º da Lei n.º 10.637/2002, do art. 1º da Lei n.º 10.833/2003 e do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, com a nova redação da Lei Complementar n.º 160/2017.

Passa-se à análise da arguição de divergência.

De plano verifica-se que as situações fáticas são assemelhadas, bem assim ambos os julgados também possuem um mesmo arcabouço jurídico. Em todos os acórdãos discute-se a possibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições (no regime não cumulativo) previstos pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 - sobre as receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de subvenção. Em todos os julgados também levou-se em consideração a aplicação retroativa da Lei Complementar n.º 160/2017, visto que seus respectivos julgamentos também se deram após a sua vigência.

É digno ainda de observação ainda os fatos geradores dos julgados confrontados seriam anteriores à vigência da Lei n.º 12.973/2014, que foi alterada pela Lei Complementar n.º 160/2017 que deu uma nova conformação jurídica à matéria, ou seja, são fatos geradores pertencentes ao ano-calendário de 2010 (Ac. recorrido) e 2011 (paradigma); bem assim as receitas subvencionadas em consideração seriam decorrentes de benefícios de ICMS obtidos através do mesmo programa FOMENTAR, criado pelo Governo do Estado de Goiás, através da Lei Estadual n.º 9.489/84.

O Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência, nos termos por ela proposto:

Enquanto o acórdão recorrido decidiu que os valores a título de subvenção de investimento deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) em face do disposto na Lei n.º 12.973/2014 com a nova redação da Lei Complementar n.º 160/2017 (aplicada retroativamente); de outra banda, o paradigma, em situação fática assemelhada, abraçou entendimento diverso, nas palavras do Recorrente, “*que as subvenções de investimentos, antes da edição da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, por se tratar de receita no conceito amplo delineado no arts. 1º, caput e §1º, das Lei n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, vigente à época dos fatos geradores*”.

Por outro lado, o contribuinte aduz que, apesar de se tratar do mesmo contexto, inexistente divergência jurisprudencial a ser dirimida, com o que eu concordo, pois as questões jurídicas são diversas.

O lançamento foi baseado no fundamento de que a subvenção promovida pelo Estado de Goiás seria de custeio, uma vez não provada a intenção estatal de fomentar a implantação/expansão de empreendimentos. O recorrido afasta essa premissa do lançamento e, assim, exonera o IRPJ e também o PIS/Cofins. Já o paradigma adota a posição de comprovação da intenção de fomentar e, consequentemente, estaria comprovada a natureza de subvenção de investimento, como a consequente exoneração do IRPJ, mas com a manutenção do PIS/Cofins, em razão de inexistência de previsão legal para subtração de receitas com a subvenção de

investimento da base de cálculo dessas contribuições ante da Lei nº 12.973/2014, conforme trecho da ementa transcrito abaixo:

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO. Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

Em razão da dessemelhança entre as questões jurídicas, não conheço da segunda divergência.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso da Procuradoria em relação à matéria “*Caracterização da subvenção de investimento, para o efeito de afastar a tributação sobre os recursos decorrentes de incentivo fiscal concedido pelo Estado*”.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado

Fui designado para redigir o voto vencedor do não conhecimento recursal também em relação à *primeira divergência*.

Para tanto, cumpre observar o artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 3432015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

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 diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude** das questões **fáticas** enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Nesses termos, mostra-se imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática comparável ao menos duas Turmas Julgadoras distintas do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para o Julgador se certificar da *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), ele de fato consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a *matéria* fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente quando as soluções jurídicas mostram-se conflitantes em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio jurisprudencial a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

Do voto condutor do recorrido (Acórdão nº **1402-005.567**) extrai-se o quanto segue:

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014, cuja vigência poderia ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2014 ou 2015, conforme a opção do sujeito passivo, foi assim redigido originalmente:

(...)

Ressalta-se que o regramento das subvenções para investimentos foi significativamente alterado pela edição da Lei Complementar nº 160/2017, que assim dispôs:

(...)

Observa-se que foram fixados novos limites para interpretação do conceito de subvenção para investimentos, mediante alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Verifica-se que o presente lançamento foi formalizado em 2015 e tem por referência os anos-calendário 2010, assim reportando-se às disposições do art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79 e aos procedimentos estipulados no art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

Neste contexto, a primeira questão a ser dirimida é se o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com os acréscimos feitos pela Lei Complementar nº 160/2017, produziria efeitos em relação a subvenção contabilizada no ano-calendário 2010.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Verifica-se que a 1ª Turma da CSRF já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendário 2002 e 2003, decidindo, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo em sessão de julgamento de 3 de outubro de 2018, nos seguintes termos do voto condutor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

(...)

Conclui-se que deve ser admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, cumprindo verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, se os requisitos expressos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estão presentes no caso sob análise. Ou seja, nas palavras da Conselheira Cristiane Silva Costa:

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: **(i) intenção do Estado da em estimular a implantação e expansão de empreendimentos** (ii) registro em reserva de lucros.

No presente caso, como demonstrado pela Recorrente, nas petições apresentadas, o Estado de Goiás já cumpriu com os procedimentos necessários à convalidação dos incentivos fiscais concedidos no âmbito do FOMENTAR, nos exatos termos da LC nº 160/2017 e do Convênio ICMS nº 190/2017, o benefício fiscal-financeiro recebido pela RECORRENTE cumpre os requisitos introduzidos pela LC nº 160/17 ao art. 30 da Lei nº 12.973/14 para gozar da isenção concedida às subvenções para investimento.

Constata-se que a RECORRENTE comprovou, mediante cópia de seus registros contábeis, que o valor da subvenção foi efetivamente registrado em reserva de lucros de incentivos fiscais, razão por que deve ser tido como cumprido o requisito formal para o gozo da isenção de IRPJ, CSL, PIS e COFINS.

Ressalta-se que o analisar o processo relativo aos lançamentos efetuados no ano-calendário de 2009, Relator Cons. Paulo Mateus Ciccone, esse colegiado, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário da RECORRENTE, determinando o cancelamento integral do crédito tributário exigido nos autos de infração, conforme a seguinte ementa:

Processo nº 10120.730577/2014-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.936 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrente REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §§ 4º E 5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. APLICAÇÃO DE RECURSOS.

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos.

Com a promulgação e vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, definiu-se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos e que tal entendimento se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.

Atendida pelo Estado de Goiás tal exigência, tendo a contribuinte feito seus registros contábeis consoante previsto no *caput* do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014 e considerando a desnecessidade de atendimento a quaisquer outros requisitos legais para o reconhecimento da subvenção para investimento além dos enumerados no dispositivo acima referido, esta se consolida e, por isso, fica ao largo da tributação do IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos existentes em relação ao IRPJ.

Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017.

Como se vê, a decisão recorrida, à luz da legislação dos incentivos concedidos pelo Estado de Goiás, considerou cumpridos os requisitos para sua equiparação a subvenções para investimento. E que requisitos? Nas palavras do voto, a *i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.*

O paradigma (Acórdão nº 9101-004.196), por sua vez, ao tratar de benefício fiscal concedido pelo **Estado de Rondônia**, registra que:

Nesse caso, além de não restar comprovado nos autos o cumprimento do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 160, de 2017, não existe comprovação da constituição e manutenção da reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que era previsto no inciso III do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, para pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT).

Registro que, por maioria de votos, foi negado provimento ao recurso, e que a maioria dos conselheiros acompanhou a relatora pelas conclusões.

Os conselheiros que acompanharam pela conclusões compreenderam, em síntese, que o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispôs sobre o conceito das subvenções para investimentos, que se constituem em transferências de recursos dos entes subvencionantes que são *concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*. Assim, deve restar demonstrada, na legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva, que os recursos decorrentes das subvenções devam ser destinados para estimular a implantação de empreendimentos econômicos, ou expandir empreendimentos econômicos, com parâmetros específicos dispondo sobre a implantação ou expansão do investimento. E, no caso dos autos, não há nenhuma menção na legislação estadual estabelecendo diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos (trazendo metas a serem cumpridas como prazo para instalação ou ampliação da empresa, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos, por exemplo), razão pela qual não podem ser considerados como subvenções para investimentos.

Verifica-se, contudo, que esse precedente afastou o enquadramento do incentivo fiscal lá analisado como subvenção de investimento em situação fática na qual a contribuinte, além de sequer ter constituído reserva de lucro, não teria demonstrado a intenção do Estado (Rondônia, e não Goiás) de estimular a implementação e expansão de empreendimento econômico.

Ao passo, então, que o acórdão recorrido afastou a infração por entender que a referida intenção se faz presente na legislação do Estado de Goiás, em situação fática que houve registro dos valores subvencionados em conta de reserva, o *paradigma* não viu essa intenção na legislação de Rondônia, em situação de ausência de constituição de reserva pelo contribuinte.

Nesse contexto, prevaleceu o entendimento de que estamos diante de situações fático-jurídicas que não se assemelham para a finalidade pretendida, o que prejudica o conhecimento do Apelo.

Conclusão

Pelo exposto, o recurso especial não deve ser conhecido.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli