



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10242.720216/2014-18  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.196 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 9 de maio de 2019  
**Recorrente** CICLO CAIRU LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de conversão em diligência, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora), Rafael Vidal de Araújo, Lívia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado). Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa e Rafael Vidal de Araújo. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à preliminar de conversão em diligência, a conselheira Cristiane Silva Costa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva. Esgotado o prazo regimental, o conselheiro Daniel Ribeiro Silva não apresentou a declaração de voto, pelo que se considera não formulada.

*(assinado digitalmente)*

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteadó, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Demetrius Nichele Macei, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte CICLO CAIRU LTDA contra o Acórdão n.º 1401-001.621, de 4 de maio de 2016, por meio do qual o colegiado negou provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Na ausência de tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA. ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS

O saldo credor de caixa caracteriza a presunção de omissão de receitas em montante equivalente, se as justificativas do contribuinte são meras alegações, que não encontram respaldo na sua própria contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITAS SUPRIMENTOS DE CAIXA POR SÓCIO.

Não comprovadas com documentação hábil e idônea a origem e a efetiva entrega de numerário escriturado na contabilidade da contribuinte a título de empréstimo junto a seu sócio, procede o lançamento a título de omissão de receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação ao suprimento de numerário; II) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação à subvenção para investimento. Vencidas as Conselheiras Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora) e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acompanhou pelas conclusões. Designado o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos para redigir o voto vencedor.

Trata-se de autuação de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e COFINS, referentes a fatos geradores ocorridos no período de Janeiro a Dezembro de 2010, incluindo juros e multa nos percentuais de 75% e 150%, tendo sido constatadas as seguintes infrações, conforme Relatório Fiscal (fls.62-97):

- Infração 1: exclusão indevida, do Lucro Real, de quantias referentes a subvenções governamentais, pois, com base nas cópias do termo de acordo do regime especial 005/2005, firmado em 7 de julho de 2005, e o termo de acordo do ato concessório n.º 327/10, firmado em 29 de dezembro de 2010, entendeu caracterizar-se o benefício como **subvenções para custeio**, por se tratar de concessão de crédito presumido em função da manutenção da atividade da empresa estabelecida no Estado de Rondônia, com a condição de promover a saída interestadual de mercadoria importada do exterior, sendo tal condição insuficiente para enquadrá-lo como **subvenção para investimentos**, nos termos do art. 38 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

- Infração 2: compensação indevida de prejuízo fiscal referente ao 4º trimestre de 2009, gerado por conta da exclusão indevida de subvenções governamentais;

- Infração 3: compensação indevida de base de cálculo negativa referente ao 4º trimestre de 2009, gerada por conta da exclusão indevida de subvenções governamentais;

- Infração 4: omissão de receitas, presumida em razão da existência de saldo credor de caixa;

Infração 5: omissão de receitas, presumida por conta da não comprovação do suposto suprimento de caixa por sócios e administradores.

O voto vencedor do acórdão recorrido considerou plenamente válida a conclusão constante da decisão de piso, no sentido de que as subvenções recebidas pela contribuinte constituem subvenções para custeio devendo se sujeitar à tributação pelo IRPJ e CSLL.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso especial (e-fls.744 e ss.), alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias decididas pelo acórdão recorrido:

1. O valor contabilizado a título de subvenção para investimento não ostentaria tal natureza, porquanto não demonstrada a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, indicando como paradigmas os Acórdãos n.ºs 1102-000.868 (2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento - CARF) e 9101-001.094 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CARF);

2. A configuração da omissão de receitas decorre da não comprovação por meio de provas hábeis e idôneas da origem e da entrega de numerário escriturado sob a forma de empréstimo junto aos sócios, indicando como paradigmas os Acórdãos n.ºs 9101-001.263 (1ª

Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CARF) e 1102-000.940 (1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento - CARF).

O recurso especial foi admitido parcialmente pelo Presidente da Câmara, através do despacho de admissibilidade de e-fls.3847 e ss., apenas em relação à primeira matéria: caracterização da subvenção para investimento.

Cientificada desse despacho, a PFN apresentou contrarrazões (e-fls.3875 e ss.) em que pede que seja negado provimento ao recurso do contribuinte, sustentando, em síntese, a possibilidade de tributação dos recursos oriundos do incentivo de redução do ICMS, ante a sua natureza de subvenção para custeio, citando especificamente os arts. 392, I, e 443 do Regulamento do Imposto de Renda e o Parecer Normativo (PN CST) n.º 112/78.

Após sorteio entre os membros da 1ª Turma da CSRF, o relator André Mendes de Moura propôs despacho de saneamento para o retorno dos autos para a unidade preparadora, para apreciação da petição de e-fls. 3892/3893 e confirmar se seria realizado o pedido de adesão ao parcelamento.

Após desmembramento do processo e retorno dos autos ao CARF, em 27/04/2018, foi determinado o novo sorteio do processo no âmbito da 1ª Turma da CSRF, em conformidade com o art. 50, §6º, do Anexo II da Portaria MF n.º 343 de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF, tendo em vista o afastamento temporário do relator originário.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Relatora

### **Conhecimento**

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, a teor do art. 67 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Como relatado, o recurso especial do contribuinte foi admitido parcialmente, apenas em relação à matéria "caracterização da subvenção para investimento", e a Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões, não questiona o seguimento da matéria, mas apenas o mérito das alegações formuladas.

Presentes os pressupostos recursais, conheço do recurso nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls.3847 e ss.

### **Mérito**

Cabe a este Colegiado analisar a matéria em litígio, no que diz respeito à natureza das subvenções concedidas pelo governo do Estado de Rondônia ao contribuinte ora recorrente.

Veja-se que o acórdão recorrido decidiu pela necessidade de vinculação e sincronia entre subvenção e investimento, nos seguintes termos:

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Na ausência de tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Do voto vencedor do acórdão recorrido se extraem as seguintes informações:

Conforme relatado, a subvenção em apreço foi concedida à recorrente sob a modalidade de crédito presumido de ICMS, com fundamento na Lei Estadual RO n.º 1.473/2005, a qual, no seu artigo 1.º, previa o seguinte à época da concessão do benefício (fls. 74/75):

Art. 1.º. Fica concedido ao contribuinte de ICMS enquadrado no artigo 2.º um crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior.

A contribuinte, por meio do Regime Especial n.º 005/2005 (fls.500 a 503), datado de 07 de julho de 2005, foi incluída no referido benefício fiscal, tendo ficado condicionado, além do disposto na Lei Estadual-RO n.º 1.473, às seguintes exigências:

I – manutenção da garantia já prestada no montante de 2.000 (duas mil) UPF/RO, pelo prazo de 60 (sessenta) meses, deverá ser renovada 30 (trinta) dias antes do seu vencimento, ou ainda completada quando o débito declarado ultrapassar aquele valor; II – realize exclusivamente operações de entradas por importação e saídas interestaduais das mercadorias importadas, permitida as saídas internas; III – entregue quinzenalmente à Gerência de Fiscalização – GEFIS da Coordenadoria da Receita Estadual arquivo magnético de seus registros fiscais; IV – não realize operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados ou não de petróleo.

A contribuinte também aderiu a outro Regime Especial, o de n.º 022/07 (fls. 506 a 507), assinado em 24 de setembro de 2007, que conferiu à empresa o direito a crédito presumido de ICMS nas saídas de peças para bicicletas e motocicletas.

Em 29/12/2010, foi assinado o Termo de Acordo para Concessão de Regime Especial – Ato Concessório n.º 0327/10 (524 a 526), o qual revogou o Regime Especial de n.º 022/07, mas manteve o direito a crédito presumido de ICMS nas saídas de peças para bicicletas e motocicletas, sob outra forma.

[...] A autoridade fiscal contestou o procedimento do contribuinte, apurando a partir dos documentos que serviram de comprovação dos regimes especiais concedidos pelo Governo do Estado de Rondônia que as exigências e propósitos dos acordos não possuem a qualificação necessária para o perfeito enquadramento como subvenção para investimentos, e efetuou a lavratura de auto de infração com fulcro, em especial, no art. 38 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, arts. 392 e 443 do RIR/99 e Parecer Normativo CST n.º 112, de 29 de dezembro de 1978. Além disso, considerou que a Lei Estadual n.º 1.473, de 13 de maio de 2005, que dá amparo ao Regime Especial n.º 005/2005, em sua redação original que vigorava no AC 2010, também não estabelece condições necessárias para caracterizar tal incentivo como subvenção para investimentos, tal qual disposto no PN CST n.º 112/78.

Verificou-se, ainda, que o benefício, concedido em 07/07/2005 (Regime Especial n.º 005/2005) e em 24/09/2007 (Regimes Especiais n.ºs 022/07 e 327/10), tem prazo indeterminado de fruição.

Como fundamento principal para a manutenção do lançamento, sustenta o voto vencedor do recorrido que, a teor do Parecer Normativo CST n.º 112, de 29 de dezembro de 1978, *"as subvenções de investimento apresentam "características bem marcantes", quais sejam: (a) ser o beneficiário da subvenção sempre aquele que vai suportar o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico; e (b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, em bens ou direitos específicos para implantar ou expandir empreendimento econômico, havendo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado."*

Ocorre que, em julgamentos semelhantes, realizados nas últimas sessões, esta 1ª Turma da CSRF tem considerado o disposto na Lei Complementar n.º 160, de 07/08/2017, aplicável, em tese, aos processos administrativos fiscais pendentes de decisão definitiva.

A Lei Complementar n.º 160, de 2017 conferiu nova redação ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 13/05/2014, incluindo os §§4º e 5º, de sorte que a atual redação do dispositivo estabelece:

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.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

**§ 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.**

**§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (grifou-se)**

O art. 155, II, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal estabelece:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Verifica-se que a lei complementar que fixou as novas regras teve caráter retroativo, na medida em que determinou que fossem ser aplicadas aos processos pendentes de julgamento, para considerar como subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma do art. 155, II, da Constituição Federal, vedada a exigência de qualquer requisito não previsto no próprio art. 30. Trata-se de legislação superveniente a ser observada pelo colegiado.

Nesse sentido, entendo que a aplicação do disposto nos §§4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, pode ser considerada no âmbito do presente processo.

Cumprido ter em mente que, quando da aprovação da Lei Complementar nº 160, de 2017, o Congresso Nacional rejeitou o veto do Presidente da República às partes do projeto referentes aos arts. 9º e 10, demonstrando a intenção do legislador no sentido de permitir aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Além de pretender amenizar a guerra fiscal entre os Estados, ao estender aos processos em curso, percebe-se a intenção do legislador em tentar resolver um enorme passivo de litígios sobre a matéria, competindo aos Estados e ao Distrito Federal definir quais das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais teriam sido reconhecidos como subvenção para investimento. Ou seja, os dispositivos inseridos na norma complementar destinavam-se aos entes federados, a quem competiria conceder as referidas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Ademais, nota-se que a lei complementar determinou a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do art. 30, aos benefícios anteriormente concedidos, inclusive aqueles em desacordo com o disposto no art. 155 da Constituição Federal, desde que atendidas as exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos arts. 10 e 3º:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, **desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito**, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

.....  
Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, **quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais**, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Em cumprimento à Lei Complementar nº 160, de 2017, foi aprovado o Convênio ICMS nº 190, de 15/12/2017, que dispõe sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições, estabelecendo o procedimento para o reconhecimento dos benefícios fiscais, nos seguintes termos:

Cláusula segunda - As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstuição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstuição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

E o prazo para atendimento aos requisitos está tratado pela Cláusula Terceira do Convênio:

Cláusula terceira - A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

O prazo para registro e depósito, por sua vez, é veiculado pela Cláusula Quarta:

Cláusula quarta - O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Após a publicação dos atos normativos pelo Estado, como prevê o inciso I da Cláusula Segunda, e com o registro dessas normas no CONFAZ, como estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como determina a Cláusula Quinta:

Cláusula quinta - A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.

No presente caso, a lei do Estado de Rondônia, em sua origem, não teria deixado claro a intenção de vinculação da subvenção ao investimento efetivo, o que a tornaria questionável quanto ao enquadramento nessa categoria, como se vê do texto abaixo reproduzido:

Lei Estadual nº 1.473, de 13 de maio de 2005.

Art. 1º. Fica concedido ao contribuinte do ICMS enquadrando no artigo 2º um crédito presumido de até 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior, que efetivamente esteja estabelecida no Estado de Rondônia e cumpra os requisitos exigíveis para a geração de emprego e renda à população. (NR dada pela Lei nº 2389, de 10.01.11- efeitos a partir de 11.01.11)

Redação Original: Art. 1º. Fica concedido ao contribuinte do ICMS enquadrado no artigo 2º um crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior.

Art. 2º. A fruição do benefício de que trata esta Lei condiciona-se ao cumprimento das exigências indicadas no artigo 3º, nos termos da legislação tributária, e a que o contribuinte: (NR dada pela Lei nº 2389, de 10.01.11- efeitos a partir de 11.01.11)

Redação Original: Art. 2º. A fruição do benefício de que trata esta Lei condiciona-se ao cumprimento das exigências indicadas no artigo 3º e a que o contribuinte:

I – realize exclusivamente operações abrangidas por esta Lei, permitidas as saídas internas, não abrangidas pelo benefício e desde que acompanhadas de prévio recolhimento do imposto devido;

II – entregue quinzenalmente à Coordenadoria da Receita Estadual arquivo magnético com seus registros fiscais;

III – não realize operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados ou não de petróleo; e

IV – celebre Termo de Acordo com a Coordenadoria da Receita Estadual comprometendo-se a cumprir os termos desta Lei.

Parágrafo único. A opção pelo benefício indicado nesta Lei implica a vedação de aproveitamento de outros créditos relativos à entrada de mercadorias, bens ou serviços, inclusive os concedidos por Lei de Incentivo Fiscal.

No mesmo sentido o disposto no normativo abaixo:

REGIME ESPECIAL Nº 005/2005, de 7 de julho de 2005.

**Cláusula primeira.** Fica concedido à ACORDANTE o crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior.

**Cláusula segunda.** A fruição do benefício de que trata a Cláusula anterior fica condicionada ao cumprimento das seguintes exigências:

I – manutenção da garantia já prestada no montante de 2.000 (duas mil) UPF/RO, pelo prazo de 60 (sessenta) meses, deverá se renovada 30 (trinta) dias antes do seu vencimento, ou ainda complementada quando o débito declarado ultrapassar aquele valor;

II – realize exclusivamente operações de entradas por importação e saídas interestaduais das mercadorias importadas, permitidas as saídas internas;

III – entregue quinzenalmente à Gerência de Fiscalização – GEFIS da Coordenadoria da Receita Estadual arquivo magnético de seus registros fiscais;

IV – não realize operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados ou não de petróleo.

Parágrafo único. São permitidas as saídas internas, desde que não abrangidas pelo benefício, devendo ser previamente recolhido o imposto devido.

Pode-se entender, contudo, que essa ausência de intenção, inicialmente, expressa teria sido superada pela remissão efetuada a partir do Convênio ICMS nº 190, de 2017, com a comprovação do registro e depósito nele referidos, por parte do ente da Federação concedente da benesse.

Todavia, deve-se interpretar a norma por inteiro, consoante a boa técnica de redação e interpretação legislativas, que determina que os parágrafos, por exemplo, são subdivisões do assunto do *caput*, enquanto os incisos são exemplificações do assunto do parágrafo ou do próprio *caput*.

Analisando mais detidamente a matéria para fins desta relatoria, compreendi que, se, de um lado, o legislador destinou ao ente federado a norma que permite o posterior reconhecimento expresso quanto aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, anteriormente concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, que devem ser considerados subvenções para investimento, ao inserir os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, por outro, não afastou a exigência dos requisitos ou condições previstos no mesmo artigo.

Assim, além da referida intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos, entendo que remanesce a exigência de caráter objetivo de registro em reserva de lucros, para fins de cumprimento dos requisitos do *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, como se vê abaixo em destaque:

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 nº 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.

Nesse sentido, cabe reproduzir o disposto no art. 195-A da Lei n.º 6.404/76, incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007, e que trata da Reserva de Incentivos Fiscais:

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007)

Adotando-se a interpretação sistemática, não se pode desconsiderar que a legislação acima encontrava-se plenamente vigente à época dos fatos geradores objeto de autuação (ano-calendário 2010).

Ademais, tratando-se de pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição - RTT, cumpre destacar que o novo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), trouxe as mesmas regras e ainda acrescentou referência expressa à disposição transitória sobre a matéria, assim dispondo:

#### Seção IV Das subvenções para investimento e doações públicas

Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (Lei n.º 12.973, de 2014, art. 30, **caput**):

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do **caput**, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei n.º 12.973, de 2014, art. 30, § 1º).

§ 2º As doações e as subvenções de que trata o **caput** serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no **caput**, inclusive nas hipóteses de (Lei n.º 12.973, de 2014, art. 30, § 2º):

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos estabelecidos no **caput**, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei n.º 12.973, de 2014, art. 30, § 3º).

#### **Disposição transitória quanto à pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição**

Art. 524. Até 31 de dezembro de 2013, ou 31 de dezembro de 2014, conforme disposto no art. 211, o valor das subvenções para investimento concedidas pelo Poder Público,

como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos por meio de doações, isenções ou reduções de impostos não deve ser computado para fins de determinação do lucro real se a pessoa jurídica sujeita ao RTT, nos termos estabelecidos no art. 213, observou os procedimentos exigidos à época da concessão (Lei n.º 11.941, de 2009, art. 18).

Nesse sentido dispunha o art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009, até ser revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: ~~(Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência)~~ (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

**III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;**

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

No presente caso, consoante o Relatório Fiscal (e-fls.67-92), o contribuinte esclareceu que *procedeu aos registros em atendimento à Lei 11.638/2007 que padronizou a contabilidade com as Normas Internacionais, os valores das Subvenções e Doações Governamentais foram contabilizados em OUTRAS RECEITAS e transitaram no resultado do*

*exercício. E, em atendimento a Lei 11.941/2009, que instituiu o RTT (Regime de Transição Tributário) que em seus artigos 15 ao 18 determinou a exclusão dos valores recebidos a título de Subvenções e Doações Governamentais do Livro de Apuração do Lucro Real.*

Assim, em princípio, estariam atendidos os incisos I e II do art. 18 acima referidos. Todavia, não há nos autos comprovação da manutenção em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício, consoante previsto no inciso III do art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009.

Veja-se que a própria Lei Complementar n.º 160, de 2017, prevê a sua aplicação aos processos em curso. Todavia, deve-se buscar assegurar a aplicação regular das disposições dessa lei complementar e do Convênio ICMS acima citados, sem se olvidar de que a comprovação do cumprimento dos requisitos legais é ônus do interessado.

Nesse caso, além de não restar comprovado nos autos – até o presente momento – o cumprimento do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar n.º 160, de 2017, não existe comprovação da constituição e manutenção da reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, nos termos do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, o que já era previsto no inciso III do art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009.

Assim, considerando que não consta dos autos a completa demonstração do atendimento aos requisitos previstos na legislação retro mencionada, faz-se necessário, por cautela, permitir que as partes se manifestem para que se possa apreciar, em sua inteireza, o panorama traçado pela Lei Complementar n.º 160/2017 e pelo Convênio ICMS n.º 190/2017.

Nesse sentido, entendo que se faz necessária a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal:

a) intime o contribuinte a comprovar o cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, caput e §§4º e 5º, o que inclui a demonstração do registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404/76, assim como dos requisitos previstos nas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS n.º 190/2017;

b) elabore relatório conclusivo sobre a diligência;

c) devolva o processo ao CARF para que seja dada ciência à PFN com possibilidade de manifestação nos autos e, após, o prosseguimento do julgamento.

Todavia, essa proposta restou vencida na sessão de julgamento. Assim, vencida na proposta de conversão do julgamento em diligência, passo ao exame do mérito.

### **Mérito**

Em razão de todo o exposto, na ausência dos elementos que demonstrem o atendimento à legislação pertinente ao caso, entendo que não há como dar provimento ao recurso do contribuinte.

Se o contribuinte interessado sustenta que a subvenção de que trata os autos teria caráter de subvenção para investimento de forma a contestar a autuação fiscal, cumpre a ele demonstrar, no mínimo, que ele próprio deu o tratamento contábil e fiscal de subvenção para investimento, ainda que o ente federado somente tenha reconhecido isso expressamente a partir do Convênio n.º 160/2017.

Nesse sentido, a comprovação de que esse tratamento era dado ocorre a partir do registro da subvenção recebida em conta de reserva de lucros prevista no art. 195-A da Lei n.º 9.430/96, consoante o disposto no art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014:

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:

Destaca-se que, no caso de pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT), o art. 18 da Lei n.º 11.941, de 2009, até ser revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014, já determinava a manutenção *em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício (inciso III)*.

Nesse caso, além de não restar comprovado nos autos o cumprimento do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar n.º 160, de 2017, não existe comprovação da constituição e manutenção da reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404/76, nos termos do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, o que era previsto no inciso III do art. 18 da Lei n.º 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 n.º 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.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do recurso apresentado pelo contribuinte e, no mérito, nego provimento.

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner

Fl. 16 do Acórdão n.º 9101-004.196 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10242.720216/2014-18

## Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Apresento o presente voto vencedor para esclarecer as razões pelas quais divergi da D. Relatora quanto à conversão em diligência. Com efeito, a Ilustre Relatora manifestou-se pela diligência nos seguintes termos:

Nesse sentido, entendo que se faz necessária a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal:

- a) intime o contribuinte a comprovar o cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caput e §§4º e 5º, o que inclui a demonstração do registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404/76, assim como dos requisitos previstos nas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS nº 190/2017;
- b) elabore relatório conclusivo sobre a diligência;
- c) devolva o processo ao CARF para que seja dada ciência à PFN com possibilidade de manifestação nos autos e, após, o prosseguimento do julgamento.

Ocorre que é dispensável a diligência nos presentes autos, tanto porque o Auto de Infração (e Relatório que o acompanha) não questionou o registro em reserva de lucros, a despeito de já vigor – ao tempo da lavratura do lançamento – a atual redação do artigo 195-A, da Lei nº 6.404/1964.

Com efeito, a exigência de registro em reserva de lucros – da subvenção para investimento – foi estabelecida pela Lei nº 11.638/2007, alterando a Lei nº 6.404/1964, *verbis*:

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).  
(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

A Lei nº 12.973/2014, fruto da Conversão da Medida Provisória nº 627/2013, reproduziu a exigência de registro em reserva de lucros, *verbis*:

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 no 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.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

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

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

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

O lançamento tributário foi lavrado em 23/06/2014, sem que conste qualquer referência à eventual ausência de registro na forma do artigo 195-A, da Lei nº 6.404/1964 ou ao artigo 29, da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014. Extraí-se trecho do Relatório fiscal, justificando a autuação:

Contatou-se nos documentos que serviram de comprovação dos regimes especiais concedidos pelo Governo do Estado de Rondônia que as exigências e propósitos dos acordos não possuem a qualificação necessária para o perfeito enquadramento como subvenção para investimentos. Em nenhum momento houve a menção aos propósitos necessários que caracterizam tal subvenção para investimentos como bem explanado no PN CST nº 112/78 acima transcrito, como aplicação específica em bens ou direitos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...)

Assim, percebe-se dos documentos supracitados que o benefício fiscal concedido se trata apenas de concessão de crédito presumido em função da manutenção da atividade da empresa estabelecida no Estado de Rondônia, com a condição de promover a saída interestadual de mercadoria importada do exterior. Porém, tal condição é insuficiente para enquadrar o benefício como subvenção para investimentos como exposto no PN CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978.

Assim, é vedada a alteração do critério jurídico da autuação fiscal, como assegura o artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Portanto, é desnecessária a baixa para comprovação do registro em reserva de lucros, na medida em que não constitui fundamento do auto de infração e não poderia – neste momento processual – ser avaliado se há registro em reserva de lucros.

Ademais, revela-se desnecessário o sobrestamento para análise do cumprimento de condições das Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017, eis que é possível a conferência dos dados no site do CONFAZ quanto aos benefícios já depositados e registrados (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1>).

Acrescento que o caso dos autos trata de benefício regulado pela Lei Estadual de Rondônia nº 1.473/2005, que, aparentemente foi expressamente legitimado pelo Decreto Estadual nº 22.699/2018, disponível no diário oficial do Estado (<http://www.coad.com.br/>)

Ademais, este benefício foi devidamente depositado e registrado perante o CONFAZ, como se verifica pelo acesso ao sítio ([https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/rondonia/2018-1/sei\\_mf-0952884-certificado-de-registro-e-deposito-34-18.pdf](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/rondonia/2018-1/sei_mf-0952884-certificado-de-registro-e-deposito-34-18.pdf))

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I,

II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria n.º 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar n.º 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e CERTIFICA o seguinte:

Que o ESTADO DE RONDÔNIA, representado pelo seu Secretário de Fazenda Franco Maegaki Ono, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das PLANILHAS

DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado de Rondônia, por meio do Decreto n.º 22.699, de 26 de março de 2018, no dia 26 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 28 de junho de 2018 por meio do Ofício n.º 041/2018/GAB/CRE/SEFIN041/2018/GAB/CRE/SEFIN acompanhado de mídia física (pendrive) na forma do Despacho n.º 96/18, de 25 de julho de 2018. (...)

O depósito efetuado foi registrado sob n.º 34/2018.

Assim, desnecessária a conversão em diligência para converência do cumprimento dos requisitos das Cláusulas do Convênio ICMS 190/2017.

Por tais razões, voto por **negar a conversão em diligência.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

## **Declaração de Voto**

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para justificar as razões pelas quais acompanhei a D. Relatora pelas conclusões, para negar provimento ao recurso do contribuinte.

Em julgamentos precedentes, pronunciei-se a respeito da aplicação da Lei Complementar n.º 160/2017 aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30 (v.g. acórdão **9101-004.108**).

Ocorre que no caso dos autos não restou comprovado o cumprimento de um dos requisitos previstos pelo artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014.

Com efeito, o artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade, com as alterações veiculadas pela Lei Complementar n.º 160/2017:

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 no 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.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

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

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

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

**§ 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 nº 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)**

A despeito da aplicação aos processos pendentes, remanesce 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.

O lançamento tributário que originou o presente processo administrativo não trata do registro em reserva de lucros, sendo vedado ao julgador administrativo modificar o critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Não obstante isso, consta expressamente do Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração que o benefício concedido à contribuinte não revela a intenção do Estado da em estimular a implantação e expansão de empreendimentos, mas apenas de manutenção da atividade da empresa:

Além disso, a Lei Estadual nº 1.473, de 13 de maio de 2005, que dá amparo ao regime especial supracitado, em sua redação original que vigorava no AC 2010, também não

estabelece condições necessárias para caracterizar tal incentivo como subvenção para investimentos, tal qual disposto no PN CST n.º 112/78. (...)

Com a redação atual, em vigor a partir de 11 de janeiro de 2011, a Lei n.º 1.473, acima transcrita, em seu Art 1º prevê a concessão do benefício ao contribuinte do ICMS que efetivamente esteja estabelecida no Estado de Rondônia e cumpra os requisitos exigíveis para a geração de emprego e renda à população. Ora, tais requisitos de geração de emprego e renda não são condição suficiente para caracterização do benefício fiscal concedido como subvenção para investimentos, sob pena de todo e qualquer benefício ser caracterizado como subvenção para investimentos.

Do mesmo modo, com relação ao Termo de Acordo para Concessão de Regime Especial n.º 327/10, firmado em 29 de dezembro de 2010, este prevê a concessão de crédito presumido do ICMS em função das saídas de peças, acessórios e pneus de bicicletas e de peças e acessórios de motocicletas enquanto a Ciclo Cairu LTDA (Acordante) mantiver suas atividades como comércio atacadista de peças, acessórios para motocicletas e bicicletas, inclusive pneus para esse último veículo, estabelecido no Estado de Rondônia. Segue abaixo a transcrição de partes do referido Termo de Acordo.

(...)

Assim, percebe-se dos documentos supracitados que o benefício fiscal concedido se trata apenas de concessão de crédito presumido em função da manutenção da atividade da empresa estabelecida no Estado de Rondônia, com a condição de promover a saída interestadual de mercadoria importada do exterior. Porém, tal condição é insuficiente para enquadrar o benefício como subvenção para investimentos como exposto no PN CST n.º 112, de 29 de dezembro de 1978.

A análise dos atos concessórios constantes dos autos confirma o acerto do lançamento tributário nesse ponto, não se comprovando a intenção de estímulo à implantação e expansão de empreendimentos, como exige o artigo 30, *caput*, da Lei n.º 12.973/2014

Diante disso, **nego provimento ao recurso do contribuinte**, adotando as razões acima expostas.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

## Declaração de voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto a fim de esclarecer as razões pelas quais, no mérito, divergi da Relatora, especificamente quanto aos requisitos para que valores relativos a créditos presumidos de ICMS sejam tratados, para fins fiscais, como subvenção para investimento.

É que, no caso, compreendo que os créditos presumidos de ICMS 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.

Isso porque compreendo o crédito presumido de ICMS como uma 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 fato costuma ser tratado como -- uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de flor<sup>1</sup>).

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. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “transferências de renda” e as subvenções para investimento como “transferências de capital” (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685). Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

Também nessa linha, o Parecer Normativo CST 112/1979, 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 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, já 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

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

*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 enquadrada como subvenção para investimento. Cita então alguns exemplos -- todos eles, destaque-se, envolvendo a efetiva transferência de recursos ao beneficiário -- valendo destacar o seguinte:

"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." (grifamos)

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 (...)*".

Percebe-se 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, se e quando se revestirem das características destas.

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento<sup>2</sup>, a isenção ou redução de impostos poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será 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.

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, por outro lado, não importa transferência de recursos, tratando-se de benefício fiscal que não exige dotação orçamentária e que é caracterizado como **renúncia de receita** por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/2000 (grifamos):

---

<sup>2</sup> 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.

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 em linguagem orçamentária as subvenções não se confundem com 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 (grifamos):

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 em impor condição impossível ao contribuinte, eis que, em não havendo a transferência de valores por parte do poder público, o

beneficiário do incentivo sequer recebe recursos subvencionados passíveis de serem assim aplicados.

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 nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 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 nº 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 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 nº 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 nº 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 nº 160, de 2017)

De se notar que a Lei 12.973/2014 é resultado da conversão da MP 627/2003, 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 em reserva de lucros.

Assim, buscando uma síntese de todo o exposto, compreendo, com a devida vênia aos posicionamentos em sentido diverso, que o crédito presumido de ICMS 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 o crédito presumido de ICMS não se exige a vinculação, isto é, aplicação direta e exclusiva dos recursos a projetos determinados, eis que tal requisito é aplicável apenas às subvenções para investimento em sentido estrito (isto é, às transferências de recursos por parte do Poder Público, despesa pública). Nesse contexto, é suficiente, para a não tributação pelo IRPJ e CSLL dos valores relativos a crédito presumido de ICMS, o respectivo controle e registro em reserva de lucros nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e, mais recentemente, artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Dáí porque, no caso, acompanhei a Relatora quanto à preliminar de conversão em diligência para, em homenagem à verdade material, ser verificado, dentre outros dados, como foi realizado o registro de tais valores pelo contribuinte. Não obstante, superada tal preliminar e sendo o colegiado instado a julgar o mérito, compreendo que trata-se de informação que deveria constar dos autos como base para a autuação, sendo, assim, matéria da acusação e não ônus exclusivo da defesa. Desse modo, se a conclusão é de que não há provas da forma como o contribuinte registrou os valores, a acusação é que não foi devidamente instruída, sendo o caso de cancelamento do auto de infração.

Estas são, assim, as razões do meu voto no presente caso.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano