



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.725957/2017-45</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1302-001.365 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ESMALTEC S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

**Miriam Costa Faccin** – Relatora

Assinado Digitalmente

**Sérgio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** (e-fls. 02/07) e de

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (e-fls. 08/12) relativos ao **ano-calendário de 2013** e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de **R\$ 26.290.037,61**, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa (75%), a seguir discriminados:

	<b>TRIBUTO (principal)</b>	<b>JUROS DE MORA</b>	<b>MULTA</b>	<b>TOTAL</b>
<b>IRPJ</b>	8.915.237,75	3.729.243,95	6.686.428,31	19.330.910,01
<b>CSLL</b>	3.209.485,59	1.342.527,82	2.407.114,19	6.959.127,60
<b>TOTAL</b>				<b>26.290.037,61</b>

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

**“IRPJ:**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2013	35.660.951,01	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 30 da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do R1R/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

**CSLL:**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo discriminadas, com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

**EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL**  
**INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2013	35.660.951,01	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96;

art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

- Conforme se verifica do “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 13/17), a Fiscalização analisou o tratamento dado pela empresa quanto aos valores recebidos em 2013, a título de subvenção de ICMS concedida pelo Estado do Ceará, no montante de R\$ 35.660.951,01.
- De acordo com o relatório, a Contribuinte considerou tais valores como subvenção para investimento, registrando-os no resultado do exercício e posteriormente excluindo-os no LALUR para fins de apuração do Lucro Real, além de não incluí-los na base de cálculo do PIS e da COFINS, com fundamento na Lei nº 11.941/2009.
- Contudo, a Fiscalização entendeu que o benefício fiscal concedido não se caracteriza como subvenção para investimento. Isso porque, conforme verificado no contrato firmado com o Banco do Estado do Ceará, os valores recebidos tinham destinação ao capital de giro da empresa, não havendo previsão contratual que vinculasse os recursos à implantação ou expansão de empreendimento, nem à realização de investimentos específicos.
- Diante disso, concluiu-se que o benefício possui natureza de subvenção para custeio, razão pela qual os valores recebidos deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, não sendo cabível sua exclusão do LALUR nem das referidas contribuições. Confira-se:

“Não obstante, o que se vê no caso em tela é que os valores são recebidos, de forma periódica, sem que haja qualquer exigência de que tais valores sejam aplicados em investimentos; ao contrário, o que está firmado no contrato de

financiamento é que os valores serão destinados ao capital de giro da empresa, mais especificamente para a formação e/ou complementação do capital de trabalho (vide cláusula I-A da Resolução CEDIN 2002/014 de 04/04/2002). Nessa esteira, vimos que pela própria natureza de continuidade da subvenção, esses valores não podem ser entendidos como estímulo a implantação, o que deveria, para esse propósito, ser um valor por tempo determinado, até a empresa cobrir os gastos com a implantação. Relativamente à questão da expansão, seria necessário que houvesse, contratualmente, cláusulas que vinculassem as expansões aos valores subvencionados, o que não se observa nos documentos apresentados pela empresa.

É importante que se observe, ainda, o Parecer Normativo CST 128/78, que dispõe que são subvenções para investimento os benefícios fiscais que apresentem as seguintes características: a) intenção do subvencionador de destiná-los para investimento; b) efetiva e específica aplicação, por seu beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) seu beneficiário deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento.

Sob essa orientação, a Receita Federal considera como subvenções para investimento apenas aquelas transferências de numerários ou reduções de tributo cujos valores se revertam em ativos ou outros investimentos explicitamente mensuráveis, ligados à implantação ou expansão dos projetos fomentados, e que sejam compatíveis com a quantia disponibilizada pelo Poder Público.

Nesta ótica, não há como duvidar que a subvenção concedida pelo Estado do Ceará à fiscalizada é meramente subvenção para custeio, tendo em vista não haver qualquer vinculação contratual a investimentos de implantação ou expansão; pelo contrário, repita-se, o que se vê no contrato de mútuo é que a destinação da subvenção é para o capital de giro da empresa. Frisa-se ainda que, da leitura do contrato, verificou-se não haver qualquer cláusula que evidencie a intenção do subvencionador, no caso o Governo do Estado do Ceará, de que os recursos oriundos da subvenção concedida sejam destinados a investimentos”.

7. A Contribuinte foi cientificada do lançamento e apresentou Impugnação (e-fls. 71/112), por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Preliminarmente, requer a nulidade do Auto de Infração, alegando violação ao artigo 11 da Portaria RFB nº 1.687/2014, que fixa prazo de 120 dias para a conclusão do procedimento fiscal, regulamentando o artigo 196 do Código Tributário Nacional.
- (ii) Sustenta que a prorrogação desse prazo somente poderia ocorrer mediante decisão fundamentada e expedida por Autoridade competente dentro do

prazo regular de fiscalização, requisitos que, segundo afirma, não foram observados no caso concreto.

- (iii)** Argumenta ainda que houve irregularidade no procedimento fiscal, pois o “Termo de Início do Procedimento Fiscal” mencionava apenas a verificação do IRPJ, sem referência à CSLL, o que teria prejudicado o exercício de sua ampla defesa.
- (iv)** No mérito, a empresa sustenta que os valores recebidos no âmbito do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), por meio do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN), constituem subvenções para investimento, e não subvenções para custeio, como entendeu a Fiscalização. Para tanto, apresenta conceitos doutrinários e fundamentos legais sobre subvenções, com base na Lei nº 4.320/1964 e no Decreto-Lei nº 1.598/1977, defendendo que os incentivos concedidos pelo Estado do Ceará visam estimular a implantação e expansão de atividades industriais.
- (v)** Alega também que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem reconhecido que os benefícios concedidos no âmbito do FDI/PROVIN configuram subvenções para investimento, citando precedentes que tratam da legislação cearense de incentivos fiscais.
- (vi)** Contesta ainda a aplicação do Parecer Normativo CST nº 112/78, afirmando que tal ato teria inovado indevidamente na legislação ao exigir vinculação contratual expressa entre a subvenção e investimentos específicos. Sustenta que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 não exige que os recursos sejam aplicados necessariamente em ativo permanente, nem determina a existência de cláusula contratual específica vinculando os valores recebidos à implantação ou expansão de empreendimentos.
- (vii)** Afirma que o incentivo concedido pelo Estado do Ceará decorre de sua relevância econômica e de seu papel no desenvolvimento industrial da região, tendo sido formalizado por meio do Contrato de Mútuo – Operação FDI/PROVIN nº 33.0319. Destaca que o próprio contrato prevê a utilização dos recursos nos negócios relativos ao projeto apresentado e às expansões futuras, o que demonstraria a natureza de subvenção para investimento.
- (viii)** Sustenta ainda que os valores recebidos foram regularmente contabilizados em conta de reserva de lucros ou capital, sendo utilizados para ampliação da unidade industrial, aquisição de ativos imobilizados e modernização da capacidade produtiva, bem como para treinamento de pessoal. Afirma também que tais recursos não foram utilizados para custear despesas operacionais nem distribuídos aos sócios, o que, segundo argumenta, reforça a natureza de investimento da subvenção.

- (ix) Menciona ainda soluções de consulta e decisões do CARF que reconhecem a caracterização de subvenção para investimento quando os valores são aplicados na aquisição de melhorias ou expansão de estabelecimentos industriais. Sustenta que, no caso concreto, ficou demonstrada a destinação dos recursos à expansão do empreendimento econômico.
- (x) Além disso, invoca o princípio da verdade material, defendendo que a Autoridade Julgadora administrativa deve buscar a efetiva realidade dos fatos. Também contesta a multa aplicada, alegando que seria abusiva, desproporcional e de caráter confiscatório.
- (xi) Por fim, requer a produção de prova pericial, indicando perito e formulando quesitos destinados a verificar se o tratamento contábil adotado pela empresa foi compatível com o regime aplicável às subvenções para investimento, bem como se houve correta contabilização em reservas e ausência de distribuição dos valores aos sócios. Ao final, pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a declaração de nulidade do lançamento por vícios no procedimento fiscal e, no mérito, a improcedência do Auto de Infração, com a possibilidade de produção de todas as provas admitidas em direito.

8. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 31 de julho de 2018, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”), em Acórdão de nº 02-87.082 (e-fls. 127/152), entendeu pela **improcedência** da Impugnação, com base nos seguintes fundamentos:

- (i) A Autoridade Julgadora rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pela impugnante. Entendeu que o lançamento observou as formalidades exigidas pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 e que não se verificou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do mesmo diploma, uma vez que não houve ato praticado por Autoridade incompetente nem cerceamento do direito de defesa.
- (ii) Também concluiu que a Fiscalização observou as regras da Portaria RFB nº 1.687/2014, pois o TDPF foi regularmente emitido, disponibilizado eletronicamente e prorrogado dentro da sistemática prevista.
- (iii) Quanto à alegação de que a CSLL não constava expressamente no TDPF, consignou que, nos termos do artigo 8º da Portaria, infrações relativas a tributos apuradas com base nos mesmos elementos de prova consideram-se incluídas no procedimento fiscal, ainda que não haja menção expressa. Acrescentou, ainda, que o TDPF é instrumento interno de planejamento e controle da fiscalização, de modo que eventual irregularidade em sua emissão, ainda que existente, não teria o condão de invalidar o lançamento.

- (iv)** No mérito, a Autoridade Julgadora concluiu que os valores recebidos pela empresa no âmbito do FDI/PROVIN, do Estado do Ceará, não se caracterizam como subvenções para investimento, mas sim como subvenções para custeio. Destacou que, embora os recursos tenham origem em programa de incentivo industrial, a legislação aplicável exige, para o enquadramento como subvenção para investimento, que haja efetiva vinculação dos valores à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Segundo a decisão, essa exigência decorre do próprio Decreto-Lei nº 1.598/1977, e não apenas de atos normativos infralegais. A Autoridade também ressaltou o entendimento da Receita Federal consolidado no Parecer Normativo CST nº 112/1978 e na Solução de Consulta Cosit nº 336/2014, segundo os quais é indispensável a demonstração da intenção do ente subvencionador de destinar os valores a investimento, bem como a sua efetiva aplicação em expansão ou implantação do empreendimento.
- (v)** No caso concreto, a decisão enfatizou que os próprios instrumentos concessivos deixam claro que os recursos se destinavam ao capital de giro da empresa, conforme previsto expressamente na cláusula 1.4 do contrato de mútuo, o que afasta a natureza de subvenção para investimento. Assinalou, ainda, que a Impugnante não comprovou, com elementos concretos, a efetiva e específica aplicação dos recursos em investimentos voltados à expansão do empreendimento, limitando-se a alegações genéricas. Por isso, entendeu correta a conclusão fiscal de que os valores deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mantendo-se a glosa das exclusões efetuadas.
- (vi)** A Autoridade Julgadora também afastou os demais argumentos da Impugnante. Quanto à jurisprudência do CARF invocada na defesa, consignou que tais decisões não vinculam a Autoridade Administrativa Julgadora, além de não representarem entendimento uniforme naquele Conselho.
- (vii)** Em relação à multa de ofício, afirmou que sua aplicação decorre de expressa previsão legal, constante do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, não podendo ser afastada na via administrativa sob alegação de confiscatoriedade ou inconstitucionalidade, diante da vedação do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972.
- (viii)** No tocante ao pedido de perícia, concluiu que ela era desnecessária, pois a controvérsia não dizia respeito propriamente ao tratamento contábil dado às subvenções ou à distribuição de valores aos sócios, mas sim à natureza jurídica do benefício fiscal recebido, questão já suficientemente esclarecida nos autos. Também registrou que a produção de provas deve acompanhar a Impugnação, salvo hipóteses excepcionais não demonstradas no caso.

- (ix) Por fim, observou que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário já decorre automaticamente da apresentação da Impugnação, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, e que o pedido de sustentação oral não encontra previsão no processo administrativo fiscal.
- (x) Em síntese, a Autoridade Julgadora concluiu pela regularidade formal do lançamento e pela procedência da exigência fiscal, mantendo o entendimento de que os valores recebidos no âmbito do FDI/PROVIN tinham natureza de subvenção para custeio, e não de subvenção para investimento.

9. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.**

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2013

**APURAÇÃO DA CSLL.**

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

10. A Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 02-87.082, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 157) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 160/206), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

11. Posteriormente ao protocolo do Recurso Voluntário, a Contribuinte apresentou Manifestação complementar, por meio qual suscitou as seguintes alegações:

- (i) Afirma que os valores recebidos no âmbito do FDI/PROVIN, do Estado do Ceará, configuram subvenções para investimento, razão pela qual sua exclusão da base tributável seria legítima e amparada pela legislação aplicável.

- (ii) Defende que não ficou comprovada qualquer infração à legislação tributária federal, nem a ocorrência de prejuízo ao Erário, motivo pelo qual o Auto de Infração deveria ser julgado improcedente.
- (iii) Invoca a Lei Complementar nº 160/2017, especialmente os artigos 9º e 10, que acrescentaram os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Segundo a Recorrente, esses dispositivos estabeleceram que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal devem ser considerados subvenções para investimento, vedando-se a exigência de requisitos ou condições não previstos em lei. Ressalta ainda que essa regra se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.
- (iv) Argumenta também que o artigo 10 da LC nº 160/2017 estendeu esse tratamento inclusive aos benefícios fiscais de ICMS eventualmente concedidos em desacordo com a Constituição, desde que atendidas as exigências de publicação, registro e depósito previstas no artigo 3º da própria lei.
- (v) Sustenta que tais requisitos foram efetivamente cumpridos pelo Estado do Ceará, por meio da edição do Decreto nº 32.563/2018, que relacionou os atos normativos concessivos dos benefícios fiscais, inclusive a Lei nº 10.367/1979 e o Decreto nº 29.183/2008, além dos posteriores Decretos nº 32.755/2018 e nº 32.766/2018, complementares àquele.
- (vi) Afirma, ainda, que o Estado do Ceará procedeu ao registro e depósito, perante a Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, conforme demonstrariam os Certificados de Registro e Depósito nº 12/2018, 30/2018 e 42/2018. Com isso, entende que houve a regular convalidação da legislação estadual instituidora do benefício fiscal.
- (vii) Sustenta que, diante da superveniência da LC nº 160/2017 e da observância dos requisitos nela previstos, deve ser reconhecido que os benefícios fiscais do FDI/PROVIN possuem natureza de subvenção para investimento, independentemente de comprovação de aplicação dos recursos em empreendimentos específicos. Argumenta que a nova legislação afastou a exigência de outros requisitos não expressamente previstos em lei.
- (viii) Invoca ainda a aplicação dos fatos supervenientes, com fundamento no artigo 493 do Código de Processo Civil, para defender que a Autoridade Julgadora deve considerar, no momento da decisão, a alteração legislativa e os atos posteriores que convalidaram o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará.

(ix) Por fim, a Recorrente conclui que, sendo os valores recebidos caracterizados legalmente como subvenções para investimento, eles não devem compor o lucro real, nem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, requer a total improcedência do Auto de Infração, ao argumento de que a legislação superveniente impõe o reconhecimento da natureza não tributável dos incentivos fiscais recebidos.

12. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 224), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

13. É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

### I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

14. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023<sup>1</sup> - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

15. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **03.08.2018** (e-fl. 157), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **03.09.2018** (e-fl.

<sup>1</sup> **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

**I** - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

**II** - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

**III** - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

**IV** - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

**V** - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

**VI** - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

**VII** - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

159), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972<sup>2</sup>.

16. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, entretanto, **constato que não se encontra em condições de julgamento**, conforme discorrido a seguir.

17. Senão vejamos.

## II – Da Necessidade de Conversão em Diligência

18. De início, convém registrar trecho do “Termo de Verificação Fiscal”, no qual se descreve o **benefício fiscal de ICMS** objeto do presente julgamento, permitindo delimitar, com precisão, a natureza do incentivo examinado. Confira-se:

“A empresa ESMALTEC S/A **recebeu** no ano calendário de 2013, a título de **subvenção do ICMS no Estado do Ceará**, o valor de R\$ 35.660.951,01.

Pelo fato de o contribuinte considerar referidos valores como subvenção para investimento, estes valores transitaram pelo resultado do exercício e, posteriormente, foram registrados nas exclusões do cálculo do Lucro Real, em consonância com a legislação acima citada, não tendo sido, portanto, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, conforme se verifica no Livro de Apuração do Lucro Real do contribuinte, em anexo, nem tampouco incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

[...]

Nesta ótica, não há como duvidar que **a subvenção concedida pelo Estado do Ceará à fiscalizada é meramente subvenção para custeio**, tendo em vista não haver qualquer vinculação contratual a investimentos de implantação ou expansão; pelo contrário, repita-se, o que se vê no contrato de mútuo é que a destinação da subvenção é para o capital de giro da empresa. Frisa-se ainda que, da leitura do contrato, verificou-se não haver qualquer cláusula que evidencie a intenção do subvencionador, no caso o Governo do Estado do Ceará, de que os recursos oriundos da subvenção concedida sejam destinados a investimentos”.  
(g.n.)

19. Com efeito, registra o “Termo de Verificação Fiscal” que, a empresa recebeu, no ano-calendário de 2013, o montante de R\$ 35.660.951,01 a título de **subvenção relacionada ao ICMS no Estado do Ceará**. Por entender tratar-se de subvenção para investimento, a Recorrente registrou os valores no resultado do exercício e, posteriormente, os excluiu da apuração do Lucro Real, não os submetendo à tributação do IRPJ e da CSLL, nem os incluindo nas bases do PIS e da COFINS.

<sup>2</sup> **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

20. A Fiscalização, entretanto, concluiu que o benefício não se caracterizaria como subvenção para investimento, mas como **subvenção para custeio**. Segundo o Fisco, a operação ocorre por meio de contrato de mútuo com o Banco do Estado do Ceará (posteriormente Banco Bradesco), no qual 75% do valor do ICMS recolhido mensalmente pela empresa é emprestado pelo banco, sendo posteriormente quitado pelo Estado, desde que cumpridas determinadas condições.

21. Para a Autoridade Fiscal, não há no contrato cláusulas que indiquem a intenção do Estado de vincular os recursos a investimentos em implantação ou expansão do empreendimento. Com base no Parecer Normativo CST nº 128/78, entendeu-se que não estariam presentes os requisitos necessários para caracterizar a subvenção como de investimento, razão pela qual os valores deveriam ser tributados.

22. A Recorrente, por sua vez, sustenta que o benefício fiscal concedido no âmbito do FDI foi regularmente convalidado, pois o Estado do Ceará teria cumprido as exigências da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS nº 190/2017 do CONFAZ. Argumenta ainda que atendeu aos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e que as subvenções para investimento não se enquadram no conceito de renda, não podendo compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

23. Acrescenta que a **legislação posterior** equiparou, para fins fiscais, os incentivos de ICMS às subvenções para investimento e que, mesmo sob interpretação diversa, os valores recebidos deveriam ser excluídos da apuração do Lucro Real. Sustenta também que, após as alterações promovidas pelos artigos 9º e 10 da LC nº 160/2017, não seria necessária a comprovação de que os recursos foram aplicados em investimentos específicos.

24. Pois bem. No âmbito jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) enfrentou a matéria ao analisar a tributação de incentivos fiscais de ICMS. Inicialmente, no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, reconheceu-se que a inclusão desses incentivos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL poderia violar o pacto federativo.

25. Como bem frisado por Luís Eduardo Schoueri e Ricardo André Gallendi Júnior (In: *Ensaio em Direito Público: os 10 anos da Ministra Regina Helena Costa no Superior Tribunal de Justiça*. Londrina/PR: Thorth, 2023, p. 277/278):

“Com a edição da LC 160/2017, provocou-se o STJ para decidir sobre a influência das alterações produzidas pelos §§ 4º e 5º sobre o entendimento firmado no precedente analisado.

Em relação a esse tema, bem se reconheceu que “o julgamento do tema feito neste Superior Tribunal de Justiça partiu de premissas outras que não as postas acima” [relativas à classificação das subvenções]. Considerou-se que “para o precedente aqui firmado e agora aplicado, restou irrelevante a discussão a respeito da classificação contábil do referido benefício/incentivo fiscal”, já que este “foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64”.

De maneira categórica, afirmou-se que, conforme a decisão do **STJ**, em que se decidiu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com fulcro na existência de violação ao princípio federativo, **“tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo/benefício fiscal como ‘subvenção para custeio’, ‘subvenção para investimento’ ou ‘recomposição de custos’”**. Mais ainda, seriam **“irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9ª e 10 da Lei Complementar n. 160/2017”**. (g.n.)

26. Posteriormente, o tema foi novamente examinado pelo STJ no **Tema Repetitivo nº 1.182**, no qual se firmou entendimento de que os benefícios fiscais de ICMS somente podem ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando observados os **requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014**. Nesse contexto, a Corte também esclareceu que não se exige prova prévia de que o incentivo foi concedido como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento. Confira-se:

“1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

**2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”. (g.n.)

27. Assim, considerando que o **Auto de Infração** foi lavrado anteriormente às alterações introduzidas pela **Lei Complementar nº 160/2017** e à **consolidação da jurisprudência** do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no **Tema Repetitivo nº 1.182**, impõe-se a conversão do presente julgamento em diligência, a fim de verificar o efetivo cumprimento dos requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

28. Nesse contexto, mostra-se necessária a conversão do julgamento em diligência, para apurar se a Recorrente observou os requisitos legais exigidos pela referida norma.

29. Assim, diante da situação noticiada, proponho a conversão do presente julgamento em Diligência, para que a Autoridade de Origem adote as seguintes providências:

**i)** intime a Recorrente a apresentar documentos, no tocante à comprovação dos requisitos estabelecidos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;

**ii)** elabore relatório conclusivo e devidamente motivado, indicando de forma expressa: se a Recorrente observou os requisitos estabelecidos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, notadamente: **a)** o registro dos valores em conta de reserva de lucros; e **b)** a não distribuição desses valores aos sócios, direta ou indiretamente.

**iii)** que seja dado prazo de 30 (trinta) dias para que a Recorrente se manifeste sobre o resultado do relatório de diligência.

29. Após a manifestação da Recorrente, ou decorrido o prazo sem apresentação de manifestação, retornem os autos a esta Turma para prosseguimento do julgamento.

30. É como voto.

Assinado Digitalmente

**Miriam Costa Faccin**