



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.725593/2015-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.174 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E N CLAUDINO & CIA LTDA

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

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DA PARAÍBA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado da Paraíba cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram por negar-lhe provimento. Prejudicado o exame de mérito do recurso da Fazenda Nacional. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

((documento assinado digitalmente))
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

((documento assinado digitalmente))
Alexandre Evaristo Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz

Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Processo que retorna de diligência, após resolução proferida por esta turma em 08 de setembro de 2021, quando ainda em relatoria do Conselheiro Caio Quintela. Por economia processual, reproduzo o relatório ali adotado, complementando-o ao final com o que entender necessário:

Trata-se de Recurso Especial (fls. 497 a 519) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Recurso Especial interposto pela Contribuinte (fls. 565 a 576) em face do v. Acórdão nº 1401-002.087 (fls. 472 a 495), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 20 de setembro de 2017, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Para caracterizar a subvenção para investimentos é necessária a previsão legal, o protocolo de intenções firmado com o ente público em que se discrimine o investimento a ser realizado, o controle pelo subvencionador da realização do projeto e, evidentemente, a própria realização do projeto na medida mínima dos valores subvencionados.

PIS COFINS. SUBVENÇÕES.

Independentemente do regime de apuração destas contribuições, se cumulativo ou não cumulativo, o PIS e a COFINS não incidem sobre subvenções estaduais relativas ao ICMS, mesmo não caracterizadas como subvenções para investimento.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, dos anos-calendário de 2011 e 2012,

exigidas por meio de Autuação contra a Contribuinte, entendendo que os valores de crédito presumido de ICMS, concedidos pela legislação do Estado da Paraíba, tratados como subvenção de investimento, não atendiam aos requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78, estando igualmente ausente a legítima intenção de Ente de subvencionar, sendo submetidos à tributação. Também foram aplicadas multa de ofício e penalidades isoladas em relação às estimativas mensais dos tributos sobre a renda.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Tratam-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos aos anos calendários de 2011 e 2012, em razão da requalificação de receitas de subvenção para investimento.

Relativamente à acusação fiscal (termo de verificação fiscal de fls. 5171), merecem ser destacados os seguintes trechos:

9. Esta auditoria identificou que a fiscalizada, no preenchimento de suas DIPJ dos anos-calendário objeto desta fiscalização (2011 e 2012), nas fichas de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, excluiu os valores de R\$ 14.171.569,03 (ano de 2011) e R\$ 14.792.822,14 (ano de 2012), respectivamente, a título de “Doações e Subvenções para Investimentos”.

10. Relativamente a tais exclusões, em 04/05/2015 a fiscalizada foi solicitada a explicar as bases que a levou a proceder tal exclusão, notadamente, a explicação e comprovação de que tais subvenções poderiam ter o tratamento fiscal como de subvenção para investimentos.

11. Como resposta, a empresa vem informar que: que obteve incentivos fiscais do Estado (redução do ICMS) para se fortalecer na Paraíba e gerar emprego e desenvolvimento; que era a intenção do governo local ao subvencionar o contribuinte era “de modo a fortalecer as empresas existentes e estimular a instalação de novos empreendimentos, promovendo um incremento na geração de mão-de-obra e renda.”; e faz anexo, diversos comprovantes de inversões fixas realizadas pela empresa.

12. Relativamente a essas exclusões efetuadas pela fiscalizada passamos a tecer as nossas considerações e entendimento, para ao final concluir com as suas consequências tributárias:

(...) [na parte aqui suprimida a autoridade tece considerações teóricas sobre o tema]

2.2. Do Regime Especial de Tributação do Crédito Presumido do ICMS do Estado da Paraíba e sua classificação fiscal:

Subvenção para Custeio

30. O Regime Especial de Tributação de ICMS, na modalidade de Crédito Presumido de ICMS, foi criado pelo Decreto do Estado da Paraíba nº 23.210/2002, de 29 de julho de 2002 e alterações.

31. Examinando este Decreto, observamos, já no caput do seu art. 1º, que ele tem por finalidade a adoção de Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto em relação às atividades nele relacionadas:

“Art. 1º - A Secretaria das Finanças, através de celebração de Termo de Acordo com estabelecimentos industriais ou comerciais devidamente inscritos neste Estado, poderá adotar Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto.

Art. 2º O disposto neste artigo somente se aplica às atividades de:

- I – torrefação e moagem de café;
- II – produção sucroalcooleira;
- III – comércio atacadista em geral, inclusive importações;
- IV – central de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo;
- V – comércio varejista de produtos de informática;
- VI – comércio varejista de veículos novos;
- VII – industrialização e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves.

Parágrafo único. Considera-se estabelecimento atacadista, para os efeitos deste Decreto, empresas cujas vendas mensais a outros contribuintes do ICMS correspondam, no mínimo, a 90% (noventa por cento) do total.

Nova redação dada ao art. 2º pelo art. 1º do DECRETO Nº 30.484 (DOE de 29.07.09).

Art. 2º O disposto neste artigo somente se aplica às atividades de:

- I – torrefação e moagem de café;
- II – comércio atacadista em geral, inclusive importações;
- III – central de distribuição;
- IV - industrialização, e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves.

Acrescentado o inciso V ao “caput” do art. 2º pelo art. 1º do Decreto nº 33.698/13 DOE de 20.02.13.

V – industrialização náutica ou similar.”

32. No seu art. 3º, a seguir transcrito, estabelece as condições a que estarão sujeitos os contribuintes submetidos ao Regime Especial:

“Art. 3º O Termo de Acordo condicionará o contribuinte a:

I efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento mínimo de ICMS entre 3% (três por cento) e 6% (seis por cento) do valor das saídas mensais, conforme percentual estabelecido de acordo com a atividade econômica exercida;

Nova redação dada ao inciso I do art. 3º pelo art. 2º do DECRETO Nº 30.484 (DOE de 29.07.09).

I – efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento de ICMS nunca inferior a 3% (três por cento) do valor das saídas internas e, nas operações interestaduais, em percentual a ser estabelecido de forma a garantir a competitividade das empresas deste Estado, mediante a concessão de benefícios de porte similar aos oferecidos por outras unidades da Federação.

II – estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há mais de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 10 (dez) empregos diretos;

III – estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

IV – estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), no caso de centrais de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo, devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

V – manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e apresentar, mensalmente, à Secretaria das Finanças informações completas e detalhadas da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, na forma estabelecida no Anexo 06 – Manual de Orientação/Processamento de Dados, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

VI – estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias.

Parágrafo único. Para concessão de Termo de Acordo aos estabelecimentos de que trata o inciso II deste artigo, é necessário que o faturamento médio mensal dos últimos 12 (doze) meses de atividade seja superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).”

33. Em sua resposta à nossa intimação a fiscalizada apresentou o Termo de Acordo nº 2008.000205, celebrado com o Governo do Estado da Paraíba em 30/12/2008, estabelecendo as condições gerais para a adoção do Regime Especial de Tributação de ICMS do qual ele é partícipe, dentre as quais, destacamos:

"CLÁUSULA PRIMEIRA Nas saídas de mercadorias, neste Estado, será concedido crédito presumido de ICMS, de modo que a carga tributária máxima resulte:

I- 3% (três por cento) nas operações internas;

II - 1% (um por cento) nas operações interestaduais;

III - 1% (um por cento) nas saídas de mercadorias adquiridas de estabelecimento industrial localizado neste Estado;

(...)

§ 4º O direito a utilização do crédito presumido mensal de que trata esta cláusula ficará condicionado ao pagamento do ICMS nos prazos estabelecidos no Regulamento do ICMS, e a apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o Inciso I da Cláusula Décima Terceira.

(...)

CLÁUSULA NONA A Empresa se obriga a cumprir as disposições da legislação tributária do Estado da Paraíba não excepcionadas no presente Termo de Acordo e, seu descumprimento, além do contido neste acordo, implicará no seu cancelamento, sem prejuízo da aplicação das sanções contidas na referida legislação, bem como do estorno do crédito presumido utilizado indevidamente nos meses em que as irregularidades foram cometidas.

CLÁUSULA DÉCIMA A Empresa se obriga, ainda, a:

I – emissão e escrituração de documentos fiscais através de processamento eletrônico de dados, na forma definida no Regulamento do ICMS;

II – apresentar junto à Gerência Executiva de Arrecadação e Informações Econômico Fiscais GEAIEF, através da GIM, informações da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, em meio eletrônico, os registros do tipo 10, 11, 50, 53, 54, 74, 75, 88 e 90, na forma estabelecida nos Anexos 06 e 46 do RICMS/PB;

III - manter, em caráter permanente, no mínimo 30 (trinta) empregos diretos;

VI – manter-se estabelecida em local compatível com a atividade desempenhada, inclusive com espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias;"

(....)

(grifos nossos)

34. Ora, na análise da legislação que disciplina o Regime Especial de Tributação de ICMS do Estado da Paraíba (Decreto 23.210/2002), e das cláusulas do Termo de Acordo nº 2008.000205, não visualizamos nenhum dispositivo que aponte a intenção do Governo do Estado em criar tal subvenção com a finalidade específica de investimentos, nem a existência de qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal resultantes da adoção do Regime Especial de

Tributação do ICMS e a aplicação, por parte do beneficiário, desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

(...)

38. Consequentemente, o benefício fiscal aqui tratado não pode ser reconhecido como uma subvenção para investimento, a como tal, poder ser excluído das bases de tributação do IRPJ e CSLL; eis que, no caso, estão ausentes duas das cláusulas conclusivas do PN CST nº 112/78 para que uma subvenção seja admitida como de investimento e passível de exclusão, a recordar:

7.1(...)

II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

(...)

A autoridade também inseriu as receitas de subvenção na base de cálculo do PIS e da COFINS, lançou multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, bem como glosou deduções indevidas de estimativas de IRPJ e de CSLL que superaram o valor efetivamente pago. Aqui, já adianto que a DRJ afastou este último item de autuação, o qual não foi objeto de recurso de ofício.

(...)

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de primeiro grau (fls. 376-406) deu provimento parcial à impugnação apenas para afastar a infração relativa a suposto aproveitamento a maior de estimativas. Abaixo, reproduzimos os principais trechos da decisão.

(...)

Dedução a maior de estimativas Em relação a deduções a maior de estimativas, deu provimento à impugnação, mas não recorreu de ofício por corresponder a valor inferior ao limite de alçada.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 413 a 438.

Nessa peça, consignou as mesmas razões oferecidas na impugnação ao lançamento.

É o relatório do essencial.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte, apenas para reduzir o valor das exigências referente às

supostas deduções a maior de estimativas, mantendo os demais elementos do lançamento de ofício.

Inconformada com a procedência apenas parcial de sua defesa, a ora Recorrida apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações referentes às infrações remanescentes, defendendo ter sido devido o tratamento da benesse de ICMS como subvenção de investimento e pugnando pela impossibilidade de cumulação de multa de ofício com multas isoladas.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária a quo, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, cancelando as multas de ofício aplicadas em concomitância com as multas de ofício aplicadas e afastando a tributação de tais valores pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Ciente, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração, interpondo diretamente o Recurso Especial sob análise, demonstrando a existência de suposta divergência jurisprudencial em relação a matéria da cumulação de penalidades isoladas, referente às estimativas, com as multas de ofício, a partir do ano-calendário de 2007.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 523 a 526, entendendo que os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-002.414, de 2016, e 1401-000.761, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto (...) de forma que conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Intimada, a Contribuinte apresentou, primeiro Embargos de Declaração (fls. 534 a 543), alegando a presença de contradições, omissão e obscuridade e requerendo a aplicação da Lei Complementar n.º 160/17 e do Convênio CONFAZ ICMS n.º 190/17 ao feito, com efeitos infringentes.

Por meio do r. Despacho de Embargos de fls. 551 a 557 foram afastados os supostos vícios da r. Decisão e, em relação à Lei Complementar n.º 160/17 e o novo Convênio do CONFAZ se entendeu que de plano, no que tange à alteração de norma legal, consubstanciada nos dispositivos da Lei Complementar n. 160/2017, entendendo que não assiste razão à interessada. Isso porque o surgimento de inovação legal posterior ao acórdão refoge ao escopo dos aclaratórios, de sorte que descabe, neste passo, analisar os seus efeitos, posto que a decisão, na forma e modo prolatados, é perfeita no tempo e no espaço. Eventual análise dos efeitos da Lei Complementar n. 160/2017 sobre a questão das subvenções de investimento deverá ser feita em momento processual adequado, no qual seja possível (re)apreciar o mérito da questão, circunstância que não se observa em sede de embargos, dado que os fundamentos legais para a alteração do mérito em relação ao que restou decidido sequer existiam ao tempo em que o Colegiado deliberou a questão. Não há, portanto, como acolher os embargos quanto a este tópico.

Na sequência, a Contribuinte também interpôs Recurso Especial, demonstrando o dissídio regimentalmente exigido, referente ao tema da

natureza e da tributação das subvenções de investimento pelos tributos sobre a renda, requerendo também a aplicação da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio CONFAZ ICMS nº 190/17 ao feito, pugnando pela reforma do v. Acórdão de Instância ordinária.

Igualmente, a Particular ofertou Contrarrazões às fls. 605 a 611, defendendo a manutenção do v. Acórdão nessa parte questionada pela Fazenda Nacional e a rejeição do Recurso Especial do I. Procurador.

Ao seu turno, o Apelo Especial da Contribuinte foi admitido pelo r. Despacho de Admissibilidade de fls. 627 e 631, registrando-se que para o acórdão recorrido todos os requisitos previstos no Parecer Normativo CST nº 112/78 devem ser cumpridos; já para os acórdãos paradigmas a inobservância de um dos requisitos ali previstos, relacionado à obrigatoriedade de aplicação dos recursos em ativos específicos, não impede o enquadramento de determinado incentivo fiscal como sendo “subvenção para investimento”. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Ainda, a Fazenda Nacional apresenta suas Contrarrazões (fls. 633 a 650), pugnando apenas pelo desprovisionamento meritório do Recurso Especial da Contribuinte.

Em sessão realizada em 08/09/2021, os recursos foram conhecidos, nos seguintes termos:

Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento estava sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte oferta Contrarrazões, mas nada aduz sobre o conhecimento do Apelo fazendário, ainda que requeira formalmente, apenas no pedido, que este não seja admitido. Sem dialeticidade e fundamento anterior correspondente, o pedido, isoladamente, é vazio e inócuo.

A Contribuinte entende que o debate da cumulação da multa de ofício com as penas isoladas não teria mais sentido, na medida que a Lei Complementar nº 160/17 endossaria seu direito, sendo improcedente a Autuação. Tal temática é meritória e não se confunde com a admissão recursal.

Nas suas razões, a Fazenda Nacional expressamente defende o cabimento da sua reclamação, mesmo em face da Súmula CARF nº 105, justificando porque tal verbete não seria aplicado aos fatos geradores tratados na presente demanda – ocorridos após 2007. Certamente, não incide aqui o §3º do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Superadas as alegações da Recorrida e os óbices regimentais objetivos, uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 9101-002.414 e n.º 1401-000.761, paradigmas trazidos para questionar a matéria da possibilidade de cumulação das penalidades de ofício e isoladas a partir do ano-calendário de 2007, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão n.º 1401-002.087, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do Apelo interposto pela Fazenda Nacional, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 551 a 557.

Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento estava sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona seu conhecimento em Contrarrazões.

Assim, considerando tal silêncio, uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 9101-002.329 e n.º 9101-00.566, paradigmas trazidos e acatados para questionar a matéria dos requisitos para se considerar um subsídio estatal subvenção de investimento, para fins de tributação sobre a renda, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão n.º 1401-002.087, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do Apelo interposto pela Fazenda Nacional, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 627 e 631.

Ao analisar o mérito, o colegiado decidiu converter o julgamento em diligência, encaminhando os autos à Unidade Local de devida jurisdição, a fim de que o Contribuinte seja intimado para demonstrar, no prazo de 15 (quinze) dias, a adoção pelo Estado da Paraíba das providências estabelecidas nos arts. 3º e 10 da Lei Complementar n.º 160/17 e Das cláusulas do Convênio ICMS 190/17.

Intimado o contribuinte apresenta documentação que demonstra o cumprimento dos referidos requisitos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se

ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

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

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

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

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

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

Inexistindo questionamento quanto à caracterização da divergência jurisprudencial suscitada, entendo que ambos os recursos devem ser conhecidos nos termos do despacho de admissibilidade, em conformidade com o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Mérito

No mérito, como visto, há uma relação de prejudicialidade entre os Recursos da Contribuinte e da Fazenda Nacional, pois enquanto aquela discute a tributação da subvenção, esta questiona as penalidades aplicáveis ao caso.

Assim, passo inicialmente à análise do Recurso Especial da Contribuinte.

O tema das subvenções tradicionalmente é um dos mais controversos em discussão no âmbito do CARF.

A subvenção, em sentido lato, pode ser entendida como o auxílio ou subsídio pecuniário que se dá a alguém ou a alguma entidade com a finalidade de protegê-lo ou para que cumpra seus objetivos³.

A adjetivação das subvenções (como “de custeio”) surgiu a partir do artigo 44, IV, da Lei n. 4.506/64⁴, que estabelece que as subvenções para custeio ou operação integram a receita bruta operacional.

Por outro lado, a adjetivação para as subvenções “de investimento” surgiu a partir do artigo 182, § 1º, da Lei n. 6.404/76 e do artigo 38, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598/77, sem que seja trazida uma definição do que elas seriam exatamente.

Em sua redação original, o artigo 182 da Lei n. 6.404/76 determinava que as doações e subvenções de investimento deveriam ser classificadas como reservas de capital⁵.

E no que tange à tributação das subvenções de investimento, a redação original do artigo 38, § 2º do Decreto-lei n. 1.598/77 estabelecia que 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 estas fossem registradas como “reserva de capital”, que somente poderia ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social⁶.

³ ATALIBA, Geraldo. *Isenção e Subvenção – Distinção entre os institutos – Irretroatividade da lei – Direito Adquirido*. In: Revista dos Tribunais n. 508, Fevereiro de 1978. p. 52.

⁴ Lei n. 4.506/64: “Art. 44. *Integram a receita bruta operacional: (...) IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais*”.

⁵ Lei n. 6.404/76: “Art. 182. *A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada*.”

§ 1º *Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

d) as doações e as subvenções para investimento”.

⁶ Decreto-lei n. 1.598/77: “Art 38. (...)”

§ 2º - *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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Diante das diferenças de tratamento fiscal para as subvenções de custeio e para as de custeio, foram editados os Pareceres Normativos CST n. 142/73⁷, 2/78 e 112/78, que tiveram por finalidade estabelecer os parâmetros de diferenciação entre as modalidades de subvenções.

Nas conclusões constantes no item 7.1 do Parecer Normativo CST n. 112/78, foi manifestado o entendimento de que as subvenções de custeio integram o resultado operacional da pessoa jurídica, ao passo que as subvenções de investimento integram o resultado não operacional quando não tivessem sido registradas como reserva de capital.

O item 7.1 ainda assinala que as subvenções de investimento são as que apresentam as seguintes características: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a 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.

Dessa forma, segundo o Parecer Normativo CST n. 112/78, a principal diferença entre a subvenção de custeio e a subvenção de investimento seria o fato de que a última requer a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Não existia qualquer outro dispositivo normativo que venha a trazer uma definição **mais precisa** do que sejam as subvenções de custeio ou de investimento, tampouco estabelecendo as diferenças conceituais entre elas.

Como consequência, de acordo com as normas tributárias e societárias vigentes até a edição da Lei n. 11.648/07, as subvenções de custeio eram tributadas pelo IRPJ, sendo registradas contabilmente no resultado do período, ao passo que as subvenções de investimento não eram tributadas pelo IRPJ desde que registradas contabilmente no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital, muitas vezes denominada: “Reserva de Incentivos Fiscais”.

No contexto de convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais (IFRS), a Lei n. 11.638/07 revogou as supramencionadas alíneas ‘c’ e ‘d’ do § 1º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76 que dispunham sobre a classificação como reservas de capital das doações e subvenções de investimentos, assim como o prêmio recebido na emissão de debêntures.

Além disso, a Lei n. 11.638/07 incluiu o artigo 195-A na Lei n. 6.404/76, que dispôs que a assembleia geral poderá destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos⁸.

A partir da leitura do artigo 195-A da Lei n. 6.404/76, é possível inferir que as doações e subvenções de investimento deverão ser registradas contabilmente no resultado do exercício (ao invés de serem registradas como reserva de capital no patrimônio líquido).

Assim, somente após o trânsito das doações e subvenções de investimento pelo

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)”.

⁷ O Parecer Normativo CST n. 142/73 foi editado antes que existisse a adjetivação “subvenção de investimento”, no entanto, já existiam dúvidas se todas as subvenções deveriam ser tributadas de forma igual, pois algumas subvenções exigiam contrapartidas de investimentos em ativo fixo relacionados a programas de estímulo à industrialização.

⁸ Lei n. 6.404/76: “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)”.

resultado do período, tais valores poderão ser destinados para conta contábil de reserva de incentivos fiscais localizada no patrimônio líquido.

Ademais, houve a edição do Pronunciamento Técnico CPC n. 7 “Subvenção e Assistência Governamentais” (CPC 7), que dispõe sobre a contabilização e a divulgação de subvenções governamentais e na divulgação de outras formas de assistência governamental.

Nos termos do item 12 do CPC 7, *“uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”*.

Desse modo, não restam dúvidas que desde então as doações e subvenções de qualquer natureza deverão ser registradas contabilmente no resultado do período como uma receita, não havendo margem para registro no patrimônio líquido tal qual existia antes da edição da Lei n. 11.638/07.

No tocante à tributação das subvenções, vale destacar que, em um primeiro momento, a Lei n. 11.941/09 determinou em seu artigo 18 que de acordo com o regime do Regime Tributário e Transição (RTT), a pessoa jurídica deveria registrar contabilmente as doações e subvenções de investimento no resultado do período, no entanto, tais valores poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ através do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)⁹.

⁹ Lei 11.941/09: “Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

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

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598/77, 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”.

A Lei n. 12.973/14 extinguiu o RTT, prevendo disposições específicas sobre a tributação a partir de 2015 de diversos reflexos econômicos decorrentes da adoção dos novos critérios contábeis.

Com relação às subvenções, o artigo 30 da Lei n. 12.973/14 estabeleceu que 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. 6.404/76¹⁰.

Dessa forma, a Lei n. 12.973/14 condicionou a não tributação das subvenções de investimento ao registro delas na reserva de incentivos fiscais prevista no artigo 195-A da Lei n. 6.404/76.

Ainda assim, o contencioso tributário relativo às subvenções permanecia relevante, sendo que a principal discussão dizia respeito ao enquadramento ou não de cada incentivo fiscal como subvenção de custeio ou de investimento.

Neste cenário de muitas controversas, surge a Lei Complementar n. 160/17, que objetivando a pacificação da questão, introduziu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, que atribuiu aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo distrito Federal à natureza jurídica de subvenção para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos nesse artigo, estendendo esse tratamento aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados:

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

¹⁰ Lei n. 12.973/14: “Lei n. 12.973/14: “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. 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”.

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, bem como quanto àqueles destinados a templos de qualquer culto e a entidades beneficentes de assistência social; (Redação dada pela Lei Complementar nº 170, de 2019)

II - 31 de dezembro do décimo quinto 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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 186, de 2021)

III - 31 de dezembro do décimo 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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 186, de 2021)

IV - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e às prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; (Redação dada pela Lei Complementar nº 186, de 2021)

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

§ 2º-A. A partir de 1º de janeiro do décimo segundo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, a concessão e a prorrogação de que trata o § 2º deste artigo deverão observar a redução em 20% (vinte por cento) ao ano com relação ao direito de fruição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais vinculados ao ICMS destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, às prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura e à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional. (Incluído pela Lei Complementar nº 186, de 2021)

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, de registro e de 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 dos §§ 2º e 2º-A deste artigo. (Redação dada pela Lei Complementar nº 186, de 2021)

§ 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 dos §§ 2º e 2º-A deste artigo, enquanto vigentes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 186, de 2021)

Ainda que tal dispositivo possa ser discutível sob o ponto de vista da Ciência Política, o fato é que os legisladores se debruçaram sobre um tema usual, relevante e controverso e aprovaram os referidos dispositivos normativos, de forma que não há dúvidas sobre o fato de que eles deverão ser aplicados pelas autoridades tributárias, julgadores administrativos e membros do Poder Judiciário.

No caso concreto, resultou da diligência fiscal o cumprimento dos requisitos do art. 3º da Lei Complementar n. 160/2017. Dessa forma, com a publicação, registro e depósito do incentivo em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para que seja dado o efeito de não tributação da subvenção devidamente registrada no resultado do exercício e registrada na Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais.

Questão ainda controversa diz respeito ao alcance do §4º do artigo 30 da Lei n. 12.973/14:

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: (Vigência)

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)

Considerando que o caput do artigo 30 da Lei n. 12.973/14 se refere às subvenções de investimento, o §4º do artigo 30 da Lei n. 12.973/14 se refere a outras subvenções, isto é, as subvenções de custeio relativas ao ICMS.

O referido dispositivo normativo determina em outras palavras que as “subvenções de custeio de ICMS” “são consideradas subvenções de investimento”, “sendo vedada a exigência de outros requisitos”.

Estamos aqui diante de um caso de ficção legal, isto é, o legislador está atribuindo o regime jurídico das subvenções de investimento para as subvenções de custeio.

Ao tratar do conceito de ficção jurídica, Luís Eduardo Schoueri propugna que:

“ficção jurídica é uma norma, através da qual o legislador determina que se apliquem, a dada hipótese de incidência (“hipótese ficta”), determinadas sanções previamente definidas para outra situação (base da ficção). A ficção configura, assim, mera remissão legal”¹¹.

Como se observa, no caso concreto, o legislador tributário estabeleceu que se aplique às subvenções de custeio o consequente jurídico das subvenções de investimento, isto é, a base de ficção.

Dessa forma, entendo que não há que se retomar uma análise se há na subvenção discutida algum estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sob pena de: (i) fazer com que a ficção jurídica determinada pelo legislador tributário seja invalidada; e (ii) fazer com que a discussão analítica das subvenções de custeio e investimento retorne com mais força, ainda que o legislador tributário tenha querido acabar ou a menos mitigar tal contencioso tributário.

No caso concreto, segundo o Termo de Verificação Fiscal, a subvenção não apresentaria as seguintes características: "a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

O acórdão recorrido, adotando as mesmas premissas do TVF entendeu que:

Para caracterizar a subvenção para investimentos é necessária a previsão legal, o protocolo de intenções firmado com o ente público em que se discrimine o investimento a ser realizado, o controle pelo subvencionador da realização do projeto e, evidentemente, a própria realização do projeto na medida mínima dos valores subvencionados.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Distribuição Disfarçada de Lucros. São Paulo: Dialética, 1996.

(...)

"Nada obstante, esses empreendimentos não estavam acordados com o poder público e nem havia a previsão de verificação da sua implantação. A característica do acompanhamento não está presente na subvenção promovida pelo Estado da Paraíba. A única contrapartida, nos próprios termos da defesa que reproduz ato do poder concessor, seria ""fortalecer as empresas existentes e estimular a instalação de novos empreendimentos, promovendo um incremento de na geração de mão-de-obra e renda"". Note-se que o caráter da "contrapartida" é genérico e, portanto, isoladamente considerado, o controle efetivo da sua implementação, inclusive para revogar o benefício para o caso de não cumprimento. Também não está presente, por decorrência do caráter genérico da concessão, a sincronia entre um específico propósito de subvencionar, em que se apontam os empreendimentos a se realizar, com a sua efetiva implementação. (...)

Em suas contrarrazões, a i. PGFN busca evidenciar a necessidade de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, mas o faz indicando acórdão proferido em momento anterior à promulgação da Lei Complementar n. 160/2017, que restringiu justamente os requisitos para dedutibilidade das subvenções.

Com efeito, entendo que a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, a única exigência, para fins de reconhecimento da não tributação de uma subvenção alusiva a benefícios fiscais relativos ao ICMS, é o registro em reserva de lucros de incentivos fiscais. E que isto se aplica aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Ademais, no caso não há questionamento em relação ao item II, e, do excerto do voto vencedor, o Programa tem como contrapartida, ainda que genérica, **fortalecer as empresas existentes e estimular a instalação de novos empreendimentos, promovendo um incremento de na geração de mão-de-obra e renda**, portanto, ainda que algum conselheiro julgador tenha a interpretação de que haveria a necessidade de que a subvenção fosse destinada à implantação ou expansão do empreendimento, tal requisito me parece preenchido no caso em tela.

Além disso, cumpre dizer que uma interpretação restritiva do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para exigir contrapartidas das subvenções de custeio faz tal dispositivo letra morta.

Diante do exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso da Contribuinte, o que prejudica a análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Em que pese o valoroso voto do ilustre relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, e de seus fundamentados argumentos, peço vênia para dele divergir.

Em que pese minha discordância também em relação conhecimento do recurso especial do Contribuinte por entender que o paradigma admitido converge com o entendimento constante do acórdão recorrido, solicitei o direito de declarar meu voto por escrito a fim de esclarecer o porquê do meu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, cujos fundamentos, se baseiam naqueles proferidos nos Acórdãos nº 9101-005.508 e nº 9101-005.850, que, naquela oportunidade, serviram para manifestar meu entendimento acerca do cancelam as exigências, mas, pelas vicissitudes do caso concreto, servirão para encaminhamento de meu voto a favor do pleito fazendário.

Em relação ao tratamento das subvenções, no que atine ao tratamento contábil, o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 07 define esses incentivos fiscais como sendo espécie de assistência governamental, em geral de natureza pecuniária, concedidas a determinadas entidades, em regra, com o compromisso passado ou futuro do cumprimento de determinadas condições sempre relacionadas às suas atividades operacionais¹².

Contudo, conforme bem delineado no voto do Relator, as normas contábeis e tributárias se alteraram no que diz respeito ao registro e efeitos dessas subvenções.

Na seara tributária, o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978 diferenciou as subvenções para custeio (e para operações), das subvenções para investimentos: estas destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos –, enquanto que aquelas dizem respeito a incentivos por da destinação de recursos a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações.

Em relação às subvenções para custeio, a ciência contábil e a legislação tributária sempre a trataram de maneira similar: essas devem ser compor o resultado do período, uma vez que se caracterizariam como receitas. Nesse sentido, o art. 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/99) determinava que as subvenções correntes para custeio ou operação deveriam ser computadas na determinação do lucro operacional (entendimento mantido no art. 441 do RIR/2018).

Por outro lado, as subvenções para investimento não compunham o resultado do exercício, devendo ser então registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do art. 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76). Tal cenário se manteve até o advento da Lei nº 11.638/2007.

Nesse mesmo sentido, o art. 443 do RIR/99 determinava que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos - não seriam computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital que somente poderiam ser utilizadas para absorver prejuízos ou ser incorporadas ao capital social.

¹² CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC- 07 R1: Subvenção e assistência governamentais. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2019.

Entretanto, com o advento da Lei nº 11.638/2007, o CPC 07, em seu item 12, determinou que as todas subvenções, inclusive as para investimento, deveriam ser contabilizadas como receitas, ou seja, deveriam compor o resultado do exercício.

Sob o ponto de vista tributário, e frente ao novo tratamento contábil dado às subvenções para investimento, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (base legal do art. 523 do RIR/2018) determinou que as subvenções para investimento – concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público - não serão computadas na determinação do lucro real desde que registradas posteriormente no Patrimônio Líquido, mais especificamente na conta Reserva de Incentivos Fiscais¹³, condicionando ainda sua utilização apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

No que concerne ao PIS e à Cofins, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram alteradas pelos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, passando a constar expressamente que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos, “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”¹⁴⁻¹⁵, - não deveriam integrar as bases de cálculo dessas contribuições.

Assim sendo, embora as subvenções para investimento tenham passado a ser registradas como receitas, desde que cumpridas as exigências fiscais, não se sujeitariam à incidência de tributos federais.

No que diz respeito ao PN CST nº 112/78, talvez o ponto de maior controvérsia seja a exigência de sincronismo entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento.

Contudo, com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o art. 9º dessa Lei Complementar inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no *caput* de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, **inclusive**, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Nesse novo contexto, na primeira oportunidade em que esta 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema (sessão de 18/01/2018 e com composição significativamente distinta da atual), por meio da Resolução nº 9101-000.039, decidiu-se, ainda que de modo precário, que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que houvesse o registro e depósito

¹³ Nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76

¹⁴ O § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dispõe ainda que as subvenções para investimentos serão tributadas inclusive quando houver capitalização da subvenção em caso de redução de capital já realizada nos cinco anos anteriores à data da subvenção, ou ainda posterior restituição aos sócios da pessoa jurídica em caso de futuras reduções de capital, e, por fim, se o montante percebido integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

¹⁵ Durante a vigência do denominado Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/2009 (anos-calendário de 2008 a 2013), as subvenções para investimento também puderam ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 18), praticamente nas mesmas condições posteriormente adotadas pela Lei nº 12.973/2014. No que diz respeito ao PIS e à Cofins, em seu art. 21 determinou-se que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas de suas bases de cálculo.

dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplicar-se-ia o novel tratamento dado às subvenções para investimento: para que o benefício fiscal estadual fosse considerado subvenção para investimento somente poderia ser exigido o cumprimento dos requisitos contidos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber: (a) **intenção** do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; (b) registro em Reserva de Lucros. Entretanto, antes da análise do mérito, o colegiado achou por bem converter o julgamento em diligência a fim de aguardar o prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/17 para que o Estado subvencionador promovesse o registro e depósito exigidos pela nova legislação.

Nesse mesmo sentido decidiu no Acórdão nº 9101-003.841 (sessão de 03/10/2018): por unanimidade de votos o recurso especial do contribuinte foi provido, cancelando-se integralmente a exigência em razão de o ente subvencionador já ter promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se o efeito retroativo absoluto dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003. Ademais, por se tratar de exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, refutou-se a possibilidade de dar tratamento distinto ao de subvenção para investimento ao incentivo fiscal percebido pelo contribuinte pela ausência de aplicação desses valores em Ativo “Permanente”.

Nessa mesma linha de raciocínio, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em julgamentos realizado nas sessões de março de 2019, converteu dois julgamentos em diligência: na Resolução nº 1402-000.833, afastou-se a discussão sobre sincronismo entre a subvenção e o efetivo investimento por ser exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, consignando-se que somente haveria necessidade de examinar se a lei estadual que concedeu a subvenção previa o "estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos", sendo necessário ainda constatar se os registros contábeis da subvenção referem-se à absorção de prejuízos ou aumento de capital. Para tanto, converteu-se o julgamento em diligência para a averiguação do cumprimento de tais requisitos. Na Resolução nº 1402-000.835, por sua vez, constatou-se que os atos concessórios não traziam qualquer referência que permitisse o colegiado extrair a intenção de incentivar empreendimentos econômicos, convertendo-se o julgamento em diligência a fim de se averiguar se o incentivo concedido teria como propósito o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Diversos outros julgados da 1ª Turma da CSRF voltaram a se debruçar sobre o tema, envolvendo benefícios fiscais de diversos Estados, e reafirmando a jurisprudência sobre a aplicação da Lei Complementar nº 160 aos processos pendentes, diante do registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, quando cumpridos os requisitos referidos pelo artigo 30, da Lei nº 12.973/2014.

No Acórdão nº 9101-004.108 (sessão de 10/04/2019), por exemplo, cancelou-se a exigência que dizia respeito à tributação do montante recebido a título de benefício concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul. O julgamento se deu após o registro e depósito de tal benefício junto ao CONFAZ. O lançamento dizia respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009 – portanto anteriores à edição da Lei nº 12.973/2014 -, e tinha como fundamento a ausência de sincronismo entre investimento e subvenção. Nesse caso, por unanimidade de votos, julgou improcedente a exigência de IRPJ e tributos reflexos, aplicando o citado artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, concluindo-se que a “sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento”.

Já no Acórdão 9101-004.196 (sessão de 09/05/2019), que dizia respeito a benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia, a conclusão do colegiado foi diversa, mantendo-se a exigência em razão de ausência de previsão em legislação daquele Estado que revelasse o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito que foi expressamente mencionado na motivação do lançamento e que consta do artigo 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014.

Reafirmando a aplicação da Lei Complementar nº 160, o Acórdão nº 9101-004.336 (sessão de 07/08/2019) reexaminou o benefício concedido pelo Estado do Paraná. A exigência também envolvia a possibilidade de tributação de incentivo fiscal semelhante concedido pelo Estado de Santa Catarina. Os dois incentivos concediam crédito presumido de ICMS aos contribuintes como contrapartida de investimentos em pesquisa e desenvolvimento. Novamente a 1ª Turma da CSRF reconheceu a legitimidade da classificação como subvenção para investimento quanto aos anos de 2007 e 2008, mas manteve a exigência quanto ao ano-calendário de 2006, pois havia fundamento adicional e autônomo no lançamento: o contribuinte não houvera contabilizado a subvenção em reserva de capital, como exigida a legislação então vigente.

Examinando o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará, no Acórdão nº 9101-004.486 (sessão de 05/11/2019) concluiu-se que o referido incentivo previa a modernização da unidade industrial e implementação da produção industrial em conformidade com cronograma definido. A exigência dizia respeito a fatos geradores ocorridos nos anos de 2007 e 2008, fundamentando-se em suposta ausência de *“vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo”*. Considerando-se que vinculação e efetiva aplicação de valores não são requisitos exigidos pelo art. 30, da Lei nº 12.973/2014 para classificação a subvenção como sendo para investimento, e uma vez demonstrada a intenção do legislador estadual na expansão de empreendimentos econômicos, cancelou-se a exigência.

Pois bem, feito esse necessário introito, passo à análise do caso concreto.

Especificamente em relação ao incentivo fiscal concedido pelo **Estado da Paraíba pelo Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002**, não identifiquei qualquer dispositivo que ao menos indicasse o *“estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*. Embora tal menção conste nos “considerandos” do referido decreto, em seu conteúdo propriamente dito o máximo que há de indicação é a instituição de um *“Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando o incremento do faturamento e da arrecadação do imposto”* (art. 1º). No mais, exige-se valores mínimos de receitas em determinados períodos, mas sem qualquer exigência de seus acréscimos em relação a períodos pretéritos e muito menos qualquer conexão com o esperado estímulo à expansão ou implantação de empreendimentos econômicos.

Esclareço que meu entendimento não é o de examinar circunstâncias de fato e a efetividade do investimento realizado pelo contribuinte, ou ainda os aspectos temporais da legislação estadual quanto a realização de novo investimento a partir de determinada data futura ou do início do benefício fiscal em questão, assim como os efeitos da sua incorporação ao capital social.

Isso porque, como não há dúvidas de que o benefício fiscal em questão diz respeito ao ICMS, incide o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973/2014, inserido pela Lei Complementar nº 160/2017, *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: (Vigência)

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) [destaquei]

§ 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)

Ocorre que no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que as subvenções para investimento ***concedidas*** como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão determinadas na apuração do lucro real, e, no caso concreto, conforme esclarecido alhures, a norma estadual que o instituiu não preenche, sequer em abstrato, essa exigência estampada no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014

Ora, conforme se observa, com o evidente objetivo de resolver a litigiosidade entre o Fisco Federal e os contribuintes, em especial no que diz respeito à aplicação de diversas exigências e requisitos contidos no Parecer Normativo CST nº 112/1998. E, nesse ponto, o legislador acabou por determinar que se observe tão somente ***o intuito do legislador estadual*** quanto à concessão de benefício fiscal envolvendo o ICMS: se tiver como escopo o estímulo da implantação ou expansão do investimento (aliado a questões de caráter formal de registro e destinação desse incentivo, matérias não litigiosas no presente caso), não há que se falar em cômputo desses benefícios na apuração do lucro real, mas, não havendo tal intuito, a tributação se impõe.

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou por meio da Solução de Consulta nº 145/2020, conforme se extrai de sua ementa:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160/2017 os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real ***desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*** [destaques inseridos]

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/ 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160/2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112/1978; IN RFB nº 1.700/2017, art. 198, § 7º.

É de se destacar que, nessa interpretação trazida pela Receita Federal, esclarecem-se e demonstram-se, inclusive, as alterações introduzidas na IN RFB nº 1700/2017 em razão da edição da Lei Complementar nº 160. Pede-se vênia para reproduzir-se partes dos fundamentos dessa importante Solução de Consulta. Confira-se:

21 Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item “II”, as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a 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.

22 Vale destacar que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, em sua publicação original incorporou em seu texto a compreensão acima manifestada, a qual, diga-se, vigora desde a década de 70:

Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual 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 prevista no 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 No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. [destaques da própria Solução de Consulta]

23 Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos, os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.

24 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

§ 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) [grifos da Solução de Consulta]

§ 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)

25 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, dentre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

26 Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

Art. 198.

.....

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019) [grifos da Solução de Consulta]

27 Por força desta alteração implementada na IN RFB 1.700, de 2017, não se pode exigir que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a que alude o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devam observar o prescrito pelo § 7º do art. 198 daquela IN, ainda que as disposições ali contidas não representem requisitos, mas sim características inerentes ao próprio conceito de subvenção para investimento.

28 Destaque-se, entretanto, que nem o § 8º do art. 198 da IN 1700, de 2017, nem o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastaram integralmente as exigências previstas em seus artigos, ou seja, as determinações ali dispostas continuam a ser exigíveis, inclusive para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

29 Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam as demais prescrições previstas naquele artigo.

Com efeito, vê-se que a Receita Federal, acertadamente, reconhece que, tratando-se de benefícios fiscais relativos ao ICMS, esses são considerados subvenção para investimentos e terão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 caso *tenham sido concedidos* como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Por conseguinte, no entendimento da Receita Federal, com o qual concordo integralmente, tratando-se de benefícios fiscais de ICMS *concedidos* como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, e desde que cumpridos os demais requisitos de caráter formal prescritos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, não há que se falar em incidência de tributos federais sobre os valores usufruídos pelo contribuinte no âmbito desses benefícios fiscais estaduais.

Portanto, particularidades do programa, tais quais condições e controles utilizados pelo ente estadual para aferir o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício, não mais podem ser óbice para a não tributação dessas subvenções.

E, no caso concreto, não identifiquei no incentivo fiscal concedido pelo **Estado da Paraíba pelo Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002**, qualquer conotação de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

Entendo que tal circunstância é mais do que suficiente para negar a esse benefício fiscal o tratamento dado pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de modo a permitir a incidência de IRPJ e de CSLL sobre os valores registrados pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo e, tendo sido vencido nesse ponto, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto