



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10925.721911/2016-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.396 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ, CSLL E MULTAS ISOLADAS - SUBVENÇÕES/ICMS
Recorrente ELETROCAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO X SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - LC 160 - PREENCHIMENTO DOS SEUS REQUISITOS - IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Comprovados todos os requisitos pertinentes, notadamente aqueles preconizados pelo art. 3º da LC 160, impõe-se a aplicação da nova regra contida nos §§ 4º e 5º da Lei 12.973/14, introduzidos pela aludida Lei Complementar, para reconhecer o caráter de investimento das subvenções examinadas no processo, a par de qualquer outra condição ou situação de fato porventura apurada no feito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ailton Neves da Silva (Suplente Convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o processo de autos de infração para exigir do recorrente créditos tributários concernentes ao IRPJ e a CSLL, apurados no ano-calendário de 2012, além de multa de ofício e multas isoladas, por falta de pagamento de estimativas mensais.

A autuação, em apertadíssima síntese, decorre da exclusão pretensamente indevida do lucro líquido, realizada pelo contribuinte, de valores relativos à subvenções percebidas na forma de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Mato Grosso do Sul, por meio do programa MS-EMPREENDEDOR, cujo objeto era justamente a redução da base de cálculo do ICMS.

De acordo com a Fiscalização, como tratava o próprio programa, instituído pela Lei Complementar Estadual de nº 93/2001, não demandava o emprego, na íntegra, dos recursos percebidos na expansão do parque industrial dos beneficiários e não tipificava a hipótese descrita no art. 443 do antigo RIR e, por força dos preceitos do art. 392, I, do mesmo diploma normativo, deveriam compor o resultado fiscal.

Acresce, para além das características do próprio programa, que dos pouco mais de R\$ 66 milhões percebidos pela empresa, cerca de apenas R\$ 199.000,00, aproximadamente, foram investidos na expansão de unidades produtoras do contribuinte instaladas em Nova Andradina - MS, evidenciando, ainda mais, o caráter de custeio das preditas subvenções.

Por tais razões, promoveu-se as autuações em análise, utilizando-se dos prejuízos fiscais acumulados e se recalculando os balancetes de suspensão levantados pela empresa, o que culminou com o lançamento, também, das multas isoladas.

Em 2016 o recorrente apresentou a sua impugnação administrativa por meio da qual sustentou:

a) em preliminar, a impossibilidade de cumulação de multa de ofício com as multas isoladas lançadas;

b) no mérito, tece críticas ao trabalho fiscal (em especial por, pretensamente, não ter sido feito o cotejo da norma concessiva dos benefícios com os ditames da Lei 1.598/77) para, em seguida, defender o caráter de investimento das preditas subvenções, notadamente pelo que se deduz dos diversos termos aditivos juntados aos autos, firmados junto ao Estado do Mato Grosso do Sul; e

c) ainda no mérito, sustenta a impossibilidade de se exigir juros sobre a multa de ofício.

A DRJ de São Paulo, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação do contribuinte, cujas razões são resumidas a partir da ementa abaixo reproduzida:

RECURSOS PÚBLICOS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. VINCULAÇÃO E SINCRONIA.

Os recursos fornecidos pela Administração Pública às pessoas jurídicas somente são classificados como subvenção para investimento e podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, quando houver vinculação e sincronia com a aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, quando desvinculada de forma integral e concomitante da aquisição de bens e direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais concomitantemente com multa proporcional referente ao imposto devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de hipóteses punitivas distintas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão de mérito relativa ao julgamento da impugnação do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na da contribuição social sobre o lucro líquido, em relação aos mesmos fatos que ensejaram o lançamento daquele.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

A divergência informada anteriormente, ficou adstrita à exigência da multa isolada; no caso, o Auditor Antônio Miguel Kalil, Relator, teria votado pela exclusão destas penalidades, defendendo a aplicação, mesmo após a modificação da redação do art. 44 da Lei 9.430/96, dos preceitos da Súmula/CARF de nº 105, no que, como dito, restou vencido.

A empresa foi intimada do resultado do julgamento acima em 04/09/2017 (e-fl. 565), tendo interposto seu recurso voluntário em 04/10/2017 (e-fl. 566), em que reprisa todos os argumentos despendidos em sua impugnação.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

I - Da aplicação ao caso concreto dos preceitos do art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/17.

A par de toda a discussão tratada no feito, e das extensas considerações propostas pelo contribuinte em suas razões de impugnação e, também, recursais, o fato é que o caso em análise desafia a aplicação dos preceitos do art. 30, §§4º e 5º, da Lei 12.973, com a redação dada pelo art. 9º da Lei Complementar de nº 160, cujo teor reproduzo a seguir:

Art. 9º O art. 30 da [Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30.

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

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

Verdade seja dita, com o advento da regra acima transcrita, a aplicação dos recursos percebidos em decorrência das subvenções concedidas pelos Estados em projetos de expansão dos parques industriais, bem como a concomitância temporal entre a percepção dos preditos benefícios e sua versão em investimentos necessários ao crescimento da atividade econômica, ficaram em segundo plano.

As questões que, agora, demandam exame dos órgãos colegiados administrativos (especialmente porque a regra contida no aludido § 4º acima reproduzido tem aplicação imediata a todos os processos ainda não definitivamente julgados - § 5º) fica adstrita ao cumprimento dos pressupostos elencados pelo 3º da citada LC 160, ou, **se for o caso**, àqueles contemplados pelo *caput* do art. 30 da Lei 12.973, cuja redação permaneceu inalterada.

E, vejam bem, mesmo que o contribuinte não tenha suscitado a aplicação dos ditames da predita LC 160 ao caso concreto, o seu conhecimento de ofício é medida que se impõe, justamente por força dos preceitos do § 5º do aludido art. 30, anteriormente citado.

Particularmente quanto aos requisitos formais contidos no art. 3º supra referido, destaca-se a necessidade de adoção, pelo Estado Federado subvencionante, dos procedimentos ali descritos, especialmente:

a) a ratificação dos benefícios porventura concedidos unilateralmente (isto é, sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito às regras contidas no art. 155, §2º, inciso XII, "g", da CRFB), mediante publicação de decreto, portaria ou quejandos (inciso I);

b) "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" em "a", acima.

Preenchidos tais pressupostos, diga-se, as subvenções tratadas no feito serão, a despeito de quaisquer exigências adicionais (§ 4º do art. 30 da Lei 12.973), consideradas "para investimento".

II - Pelo TVF, não foram identificados vícios nos registros contábeis dos benefícios, tornando-se desimportante qualquer consideração acerca dos requisitos descritos no *caput* do art. 30 da Lei 12.973.

De acordo com o art. 30, *caput*, citado no subtítulo acima, "*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](#)*".

Notadamente a luz deste preceito, e se considerando que semelhante requisito também se encontrava descrito no Decreto-lei 1.598, art. 38, § 2º, há quem defenda que, mesmo com a nova redação do § 5º da Lei 12.973, e a dispensa de qualquer outra exigência, a escrituração dos benefícios ainda deva obedecer aos ditames do citado art. 30, *caput*, alhures invocado.

Peço, contudo, aos meus pares, especial atenção ao trecho do TVF constante de e-fl. 28, em que a D. Fiscalização deixa extrema de dúvidas a correção dos registros realizados pelo contribuinte, relacionados às subvenções ora tratadas:

Vale dizer que o tratamento contábil das subvenções foi alterado a partir de 2008. Até então, a contabilização das doações e subvenções para investimentos era feita em conta de reserva de capital. Com o advento da Lei nº 11.638/2007, que revogou a alínea "d" do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, as subvenções passaram a transitar pelo resultado. Mas a alteração contábil não significou mudança do tratamento tributário aplicável às subvenções, até porque em nenhum momento a Lei nº 11.638/2007 dispôs sobre tributação de doações e subvenções governamentais. Ao contrário, permanecem em vigor os dispositivos que dispõem sobre a tributação, ou não, desses recursos governamentais, embora agora tenham que transitar pelo resultado.

Ou seja, para além de dúvidas razoáveis, o trabalho fiscal parte da premissa de que a escrita contábil do contribuinte atendeu aos ditames legais vigentes à época dos fatos geradores aqui examinados; toda construção fático-teórico erigida pela D. Auditoria (e para tanto basta se ler o restante da fundamentação constante do TVF), partiu, apenas e tão somente, da caracterização das subvenções com sendo de "investimento" ou "custeio", nada se criticando, ou perquerindo, quanto ao requisito tratado, insista-se, no art. 38 do Decreto-lei 1.598 ou mesmo no art. 30 da Lei 12.973.

Dito isto, a análise do núcleo temático dos autos de infração perpassará, tão só, pelo cumprimento dos preceitos do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar 160.

III - Do cumprimento, pelo Estado do Mato Grosso do Sul, aos requisitos prescritos pelo art. 3º da LC 160.

Pois bem. Assentado o limite do juízo a ser realizado neste feito, observa-se que em março de 2018 o Governo do Estado do Mato Grosso do Sul publicou o Decreto 14.979, cujo art. 1º assim dispôs:

Art. 1º Publica-se a relação dos atos normativos, constante do Anexo deste Decreto, vigentes em 8 de agosto de 2017, instituidores das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS, para efeito da remissão, da anistia e da reinstituição de que trata o Convênio ICMS 190/17, celebrado com base na Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, em razão de terem sido editados em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

A relação dos atos concessivos se encontra descrita no anexo I, publicado juntamente com o Decreto supra, verificando-se no seu item 20 a menção expressa aos benefícios contemplados pela Lei Complementar Estadual de nº 93 (regulamentada pelo Decreto Estadual de nº 10.604/2001). Veja-se:

1.	Decreto	10.604/2001	Regulamenta a Lei Complementar nº 93, de 5 de novembro de 2001, que institui o Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR), e dá outras providências.	26.12.2001	26.12.2001
----	---------	-------------	--	------------	------------

Ou seja, o decreto acima mencionado, e seu anexo, comprova que a aludida Unidade Federativa cumpriu o pressuposto preconizado pelo art. 3º, inciso I, da LC 160/17, tendo, pois, convalidado, expressamente, os benefícios tratados pela Lei Complementar Estadual de nº 93/2001, regulamentada pelo Decreto, igualmente Estadual, de nº 10.604/01. Resta, agora, verificar se o Estado do Mato Grosso do Sul também superou a exigência contida no inciso II do aludido preceptivo de Lei Complementar.

Para tanto, reproduzo abaixo o conteúdo do Certificado de Registro de nº 28/18, emitido pelo CONFAZ, em prol do Ente Federado acima, disponível para consulta no site do aludido Conselho na internet (https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/mato-grosso-do-sul/2018/sei_mf-0909880-certificado-de-registro-e-deposito-29-18.pdf - acessado em 28/01/2019):

Que o ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, representado pelo seu Secretário de Fazenda Guaraci Luiz Fontana, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Mato Grosso do Sul, por meio do Decreto nº 14.979, de 27 de março de 2018, no dia 28 de março de 2018.

Considerando-se que o benefício obtido pelo recorrente é de natureza financeiro-fiscal (redução da base de cálculo do ICMS, diferimento e isenção, conforme cláusula II do Termo de Acordo constante de e-fl. 181) e, mais, o preenchimento pela predita Unidade da Federação dos requisitos estabelecidos pelo art. 3º da LC 160/17, é de se reconhecer, nos termos do por vezes mencionado art. 30, § 4º, com observância impositiva por força do § 5º do mesmo preceptivo, o caráter de "investimento" das subvenções ora examinadas.

Consentaneamente, impõe-se igualmente reconhecer a legitimidade das exclusões realizadas pelo contribuinte, nos termos do art. 38 do Decreto-Lei 1.598 e, assim, considerar indevidas as exigências plasmadas nos autos de infração ora questionados, restando prejudicadas todas as demais questões aventadas no feito (concomitância de multas e incidência de juros de mora sobre a penalidade de ofício).

IV - Conclusão.

A de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca