



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

**Processo nº** 10980.723869/2016-69  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.599 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 18 de outubro de 2018  
**Assunto** IRPJ E CSLL  
**Recorrente** FURUKAWA ELECTRIC LATAM S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Sergio Abelson (suplente convocado), Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

## **Relatório**

Trata o presente processo de Auto de Infração tendo por objeto o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e CSLL, relativo aos períodos de apuração de 2012, 2013 e 2014.

Os fatos apurados pela Autoridade Fiscal estão descritos no “RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO” (v. e-fls. 1.522/1.565), onde é apontado que a Autuada teria recebido subvenções governamentais concedidas pelo Governo do Estado do Paraná para

investimento, sob a forma de crédito presumido de ICMS, e que teriam sido compensados com o montante de ICMS a recolher, bem assim como exclusões na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

A Fiscalização concluiu que os valores considerados como sendo subvenção para investimento, materialmente, constituía subvenção para custeio, e que, portanto, deveria integrar o grupo das receitas operacionais, devendo ser considerada na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

A Autoridade Fiscal, em seu Relatório, discorre sobre os aspectos fiscais das subvenções para investimento, suas características e natureza jurídica. Cita o Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, o qual estabeleceu critérios de diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento. Argumenta que a natureza jurídica das subvenções, sejam elas para custeio ou investimento, é de receita, que, como regra geral, seria tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica.

Afirma a Autoridade Fiscal que, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, portanto, não abrangida pela base de cálculo do IRPJ (e CSLL), apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico pré-definido, não sendo suficiente a realização dos propósitos meramente almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Cita a Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 (alterada pela IN RFB nº 1.556/2015), que em seu art. 112, § 7º, estabelece que não pode ser excluído da apuração do lucro real 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.

Frisa que dentre as normas vigentes à época dos fatos estaria o art. 18 da Lei nº 11.941/2009 (norma que instituiu o “*Regime Transitório de Tributação (RTT) de apuração do lucro real*”, de aplicação opcional nos anos-calendário 2008 e 2009 e obrigatória a partir do ano-calendário 2010), que estabelece que somente as subvenções para investimentos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos poderiam ser excluídas da base de cálculo do lucro real.

Essa mesma regra teria sido mantida com a nova redação dada pelo Art. 30, da Lei 12.973/2014, confirmando a disciplina vigente no período auditado.

Ainda, que da comparação entre a redação inicial da matéria (prevista no Art. 38, § 2º, do Decreto-Lei 1.598/1977), o texto legal que estava em vigor à época dos fatos (o supracitado Art. 18, da Lei nº 11.941/2009) e a disciplina legal em vigor na época da autuação (constante do Art. 30, da Lei 12.973/2014), com destaque para a regulamentação dada pelo Art. 112, § 7º, da IN RFB nº 1.515/2014 (alterada pela IN RFB nº 1.556/2015), restaria clara a intenção do legislador de vincular a concessão de subvenção para investimento à aplicação da totalidade dos recursos recebidos no imobilizado da empresa, de forma a existir uma perfeita sincronia e vinculação entre a vantagem recebida e a utilização dos recursos disponibilizados.

Ao analisar o Decreto nº 1.922/2011, do Governo do Estado do Paraná (alterado no período objeto da auditoria pelo Decreto nº 2.224/2011 e pelo decreto nº 4.174/2012), normas que instituíram e regulamentaram o benefício concedido à Contribuinte, verificou a Autoridade Fiscal que a real natureza do benefício usufruído era de mera subvenção para custeio ou operação, razão pela qual a exclusão realizada pela empresa deveria ser considerada irregular. Constatou-se que as normas citadas não impunham qualquer obrigação de investimentos ligados à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos ao interessado, bastando o cumprimento do disposto na Lei Federal nº 8.248/1991, que trata de investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação.

Cita vários precedentes do CARF que determinam ser impossível a qualificação do incentivo como subvenção para investimento quando a lei concessiva do benefício fiscal não contiver elementos que permitam garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, tenham sido efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento.

Também é citada a Solução de Consulta COSIT nº 336, de 2014, que esclarece ser inadmissível a exclusão da apuração do lucro real de subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não seria suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção tornar-se-ia tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ.

Conclui que o que teria ocorrido no caso em apreço é que o Governo do Paraná apenas atrelou, como um *bônus tributário*, a concessão do benefício local ao cumprimento de condições estabelecidas na legislação da União (Lei Federal nº 8.248/1991, a qual não trata de investimentos, mas de capacitação e competitividade da indústria nacional), inexistindo, por isso, qualquer indício de sincronia e vinculação entre a vantagem percebida pela contribuinte e a aplicação dos recursos disponibilizados.

Diante de todo o exposto, resolveu por bem a Autoridade Fiscal considerar como irregulares as exclusões dos créditos presumidos do ICMS realizadas pela autuada nos anos-calendário de 2012 a 2014, efetuando a glosa dos valores envolvidos em tais lançamentos (posto considerar tratar-se de mera subvenção para custeio ou operação), a fim de recompor a base de cálculo do lucro real do período e obter o montante do IRPJ incidente no mesmo, bem assim a diferença tributária a ser exigida. Os valores glosados foram os seguintes:

ANO-CALENDÁRIO	GLOSA DE EXCLUSÃO INDEVIDA DE SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO
2012	R\$ 16.611.690,61
2013	R\$ 27.721.654,00
2014	R\$ 32.425.066,12

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, seriam aplicáveis as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ, conforme legislação regente.

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 75% do tributo lançado, conforme previsão contida no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Também foi objeto da exigência a multa isolada sobre as estimativas do IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas mensalmente.

Irresignada com o lançamento, cientificado em 13/10/2016 (v. e-fls. 1.645), a Contribuinte apresentou peça de impugnação (v. e-fls. 1.656/1.699) em 11/11/2016 (v. e-fls. 2.521), onde, em apertada síntese, defendeu-se alegando o seguinte:

- 1) Preliminarmente, requer seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, vez que a autoridade fiscal desqualificou as subvenções recebidas pela impugnante de forma abstrata, a partir da redação do Decreto nº 1.922/11, sem analisar as ações e os investimentos efetivamente realizados pela impugnante;
- 2) No mérito, sustenta que as subvenções concedidas pelo Estado do Paraná por meio do Decreto nº 1.922/11 constituem *subvenções para investimento*, nos termos da jurisprudência do CARF e de sua CSRF, e as metas previstas foram integralmente cumpridas pela Impugnante, e a contabilização feita observou fielmente as previsões da Lei 11.941/09 e do Pronunciamento CPC 07, sendo correta a sua exclusão da apuração do lucro real;
- 3) A caracterização da subvenção como *para investimento* depende de uma análise (i) da intenção do subvencionador – estimular a implantação ou a expansão do empreendimento econômico, (ii) da efetiva ação do subvencionado e (iii) da lei que institui a subvenção, pois cabe ao Poder Concedente definir qual a espécie da subvenção que está sendo transferida ao patrimônio de terceiros, e quais os objetivos pretendidos;
- 4) Dos recentes julgados do CARF e da CSRF, as subvenções para investimento apresentam os seguintes elementos:
  - a. As transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (intenção do subvencionador);
  - b. Dentro de um período de tempo determinado, um montante proporcional às transferências recebidas deve ser aplicado na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e
  - c. Os investimentos devem ser devidamente escriturados.
- 5) Prevalece no Conselho o entendimento de que “a caracterização de subvenção para investimento não depende da vinculação da aplicação dos recursos *recebidos em empreendimentos*. Para fins da subvenção, a vinculação é relacional ao propósito da subvenção” (Acórdão nº 110300.555);
- 6) Deve-se afastar um equívoco muito frequente no estudo das *subvenções para investimento* – qual seja, a interpretação das subvenções de forma

- muito restritiva, a partir do Parecer Normativo CST 112/78, que vincula o *investimento* a aplicações em ativo fixo. Esta visão restritiva do conceito de *investimento*, feita inclusive pelo fiscal autuante, não deve prevalecer;
- 7) Mediante o Decreto nº 1.922/11, o Estado do Paraná concedeu crédito presumido do ICMS a título de subvenção para investimento, para estimular o desenvolvimento de projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, e fomentar investimentos na área, estabelecendo as seguintes condições:
- a. Investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido pelos arts. 4º e 11 da Lei nº 8.248/91, que prevê:
    - i. Investimento anual de no mínimo 5% do faturamento bruto da venda de produtos beneficiados em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação a serem realizadas no País; e
    - ii. Investimento anual de no mínimo 2% do faturamento bruto da venda de produtos beneficiados mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades brasileiras de ensino, sendo ao menos 30% deste investimento em universidades, faculdades, entidades de ensino e centro ou institutos de pesquisa, criados ou mantidos pelo Poder Público Federal, Distrital ou Estadual;
  - b. A apresentação de projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda;
  - c. Investimento de ao menos 1% do faturamento bruto com a venda de produtos beneficiados mediante convenio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;
  - d. Investimento de ao menos 2,7% de faturamento bruto com a venda de produtos beneficiados internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação.
- 8) Assim, as contrapartidas exigidas pelo Decreto nº 1.922/11 são muitas e todas elas estão diretamente ligadas à ampliação do empreendimento econômico e à realização de investimentos internos (na própria empresa) e externos (mediante convênios com instituições de ensino e pesquisa);
- 9) Como o Decreto prevê de forma clara as metas e contrapartidas a serem atingidas pela empresa subvencionada, é desnecessária a celebração de qualquer “protocolo, acordo ou convênio” com o Estado, que, aliás, nem é um requisito legal;
- 10) A Impugnante apresentou projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda (docs. 03 a 06) em todos os exercícios englobados pela Fiscalização

(2012 a 2014). Além disso, em todos os anos a Impugnante apresentou Relatórios informando os resultados dos projetos e os montantes investidos. Assim, a Impugnante cumpriu o requisito exigido pelo art. 1º, §2º, I, do Decreto nº 1.922/11;

- 11) Neste mesmo período, a Impugnante manteve convênios com dois Centros de Pesquisa e Tecnologia – quais sejam, o Centro Internacional de Tecnologia de Software (CITS) e o Instituto LACTEC. Por meio destes convênios (anexos – Doc. 07 e 08), foram realizados investimentos no valor de R\$ 4.791.255,20 entre 2012 e 2014, o que corresponde a 1,10% do faturamento bruto da empresa com a venda de produtos beneficiados no período. Este valor pode ser confirmado pelos Relatórios enviados anualmente pela Impugnante aos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda (Docs.04 a 06);
- 12) Na hipótese de as subvenções apuradas pela Impugnante serem consideradas *subvenções para custeio* (o que não se espera), requer seja reconhecida a inexigibilidade da multa isolada, seja (i) pela impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário/apuração do ajuste, seja (ii) pela impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício, conforme Súmula 105 do CARF, cuja observância é obrigatória;
- 13) Requer seja excluída a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício imposta.

O recurso de impugnação foi julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - DRJ/SPO, em sessão de 27 de julho de 2017, cujo acórdão, de nº 16-78.858, recebeu a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2012, 2013, 2014*

***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.*

***CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.***

*Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento ou devolvida pelos governos estaduais a contribuintes de ICMS, a título de crédito presumido, quando desvinculada de concomitante 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.*

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

*Ano-calendário: 2012, 2013, 2014*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA.*

*A decisão de mérito relativa ao julgamento da impugnação do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado 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.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Não satisfeita com a decisão retro, a Recorrente protocolou recurso voluntário a este CARF, vide e-fls. 2.599/2.638, através do qual apresenta suas discordâncias em relação ao acórdão proferido, calcado praticamente nas mesmas razões já deduzidas na sua impugnação, com os seguintes acréscimos:

- 1) Cita decisão recente desta mesma Turma Julgadora, consubstanciada no Acórdão nº 1401-001.622, de 09/01/2017, que analisou o Decreto nº 5.375/02 do Paraná, que instituiu benefício semelhante ao analisado nos presentes autos, evidenciando trecho da referida decisão, que reproduzo abaixo:

“Entrevejo na espécie, sim, **exemplo cabal de subvenção para investimento**, e não de subvenção de custeio. [...] Subvenção de investimento, por tudo o que se relatou, é, em meu entendimento, aquela que, ao ser concedida pelo órgão público, tenha por finalidade proporcionar incrementos de investimentos no respectivo domínio de abrangência, nos termos definidos pela legislação outorgante. [...]

**Os termos que informam o Decreto estadual nº 5.375/02 ratificam o entendimento ora externado. O Executivo paranaense, aliás, chegou a querer direcionar o investimento, assegurando que o desenvolvimento setorial ou regional pretendido se materializasse, parcialmente, sob a forma de estímulo às pesquisas na área do desenvolvimento da tecnologia da informação.**

É importante ressaltar, no entanto, que a observância desta condição – inversão de fundos em **pesquisa – não desnatura ou caracteriza (sic) a subvenção.**

Ela apenas **cria uma obrigação** para os contribuintes poderem gozar dos créditos presumidos.

Tal dever **não implica** em que os valores subvencionados devam ser investidos **somente** nessa seara, sob pena de tributação, como quis afirmar a d. Representação Fiscal.

Afinal de contas, ainda que inexistisse essa prévia condição, **continuará** o benefício a **apresentar feições de subvenção para investimento**, haja vista ser este o **fim visionado** pela entidade pública concessora. [...]

Eventualmente, segundo ocorrido in casu, **pode** acontecer de o **Estado subvencionador prescrever condições precedentes** para o gozo da benesse – que, inclusive, podem se materializar mediante a obrigatoriedade de realização de **aportes em determinada esfera**. Tal situação não tange, entretanto, à finalidade do incentivo, que remanesce a mesma”. (destacou-se)

- 2) Em relação à contabilização dos valores recebidos a título de subvenção para investimento, ressalta a Recorrente que teria atendido rigorosamente ao arcabouço normativo aplicável, tanto no que diz respeito às disposições regulamentares de âmbito contábil, quanto o que dispõe especificamente a lei. Ressalta ter atendido ao disposto no Pronunciamento Técnico CPC 07, que determina que as subvenções governamentais devam ser primeiramente reconhecidas no resultado, para só então serem creditadas no patrimônio líquido da entidade subvencionada;
- 3) Já em relação à exigência contida na Lei nº 11.941/2009, em seu art. 18, alega a Recorrente que cumriu integralmente os ditames legais, escriturando as subvenções recebidas pelo regime de competência, lançando-as a débito na conta de passivo “ICMS a Recolher” e a crédito na conta de resultado “Crédito Presunido ICMS PR – Decreto 1922/2011”, pertencente ao grupo “Outras Receitas”. Após, teriam sido revertidas para o Patrimônio Líquido, na conta “Reserva de Subvenção para investimentos”, conforme comprovado em resposta ao TIF 07 (e-fls. 1.132/1.137). Assim, o montante das subvenções recebidas **não teriam sido distribuídos de modo algum aos acionistas da companhia**, pois a conta “Reserva de Incentivos Fiscais” não é destinada à distribuição;

O processo foi pautado para julgamento no dia 18/10/2018. Porém, no dia 09/10/2018, a Recorrente apresentou a petição de e-fls. 2.722/2.725, onde comunica a ocorrência de fato superveniente, nos termos do art. 16, § 4º, "b", do Decreto nº 70.235/72.

Informa que o Estado do Paraná teria cumprido com as determinações contidas no art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 160/2017, depositando e registrando no CONFAZ os atos concessivos dos benefícios fiscais concedidos pelo ente federado. O referido registro e depósito estaria comprovado com a emissão do Certificado nº 27/2018, emitido pelo CONFAZ e juntado aos autos às e-fls. 2.746.

Conclui assentando o seguinte (v. e-fls. 2.725):

*Portanto, resta comprovado que o Estado do Paraná **cumpriu as obrigações previstas no art. 3º da Lei nº 160/17** quanto ao benefício fiscal do **Decreto nº 1.922/11**. Em*

*decorrência, este incentivo fiscal deve ser considerado subvenção para investimento, nos termos do art. 30, §4º, da Lei nº 12.973/14.*

*Por fim, a LC nº 160/17 se aplica "inclusive aos **processos administrativos** e judiciais ainda não definitivamente julgados" (art. 30, § 5º, da Lei nº 12.973/14). A CSRF já manifestou que "há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso", o que vem sendo feito pelas Turmas do CARF.*

Afinal, vieram os presentes autos a este Conselheiro para relatar e votar.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Prefacialmente, a Turma deve decidir se aceita ou não a juntada da petição e dos documentos apresentados às vésperas do julgamento por parte da Recorrente e que foram anexados ao processo às e-fls. 2.722/2.746.

A decisão quanto a este ponto é crucial para a continuidade do julgamento, haja vista que, em não sendo aceitos os documentos recentemente juntados ao processo, a solução proposta por este Relator é a baixa do processo à Unidade de Origem para complementar a sua instrução.

Ocorre que a proposta de diligência seria no sentido de buscar junto à Contribuinte a juntada, justamente, dos documentos ora anexados por ela.

Assim, por uma questão de economia processual, e também por se tratar de caso que se enquadra no disposto pelo art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72, mesmo porque foram produzidos recentemente, através de atos administrativos emanados da Secretaria de Fazenda do Estado do Paraná e também pelo CONFAZ, proponho sejam aceitos os documentos ora juntados.

### ***Quanto ao mérito da questão a ser discutida***

A matéria sob julgamento é por demais conhecida da Turma e vem sendo objeto de apreciação, inclusive, por parte da CSRF, onde fui buscar a fundamentação para o presente voto. Reporto-me ao Acórdão nº 9101-000.053, proferido em 08 de maio de 2018, recentíssimo, portanto.

Abaixo reproduzo excerto do referido voto, proferido pela CSRF no âmbito do processo nº 11080.731977/2013-79, de lavra da Ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, e que servirá de base para a decisão a ser tomada nestes autos.

"O recurso especial trata da identificação de benefício fiscal estadual (**Rio Grande do Sul**) como subvenção para custeio, quando o acórdão recorrido tratou-o como subvenção para investimento.

A subvenção para investimento é regradada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

*Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*

*I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado do **Rio Grande do Sul**, consistente em créditos presumidos de ICMS, como relatado no acórdão recorrido:

*Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 02053.779, da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP. Adoto o relatório constante na decisão de primeira instância para compor em parte este relatório:*

*Define como objeto da Verificação Fiscal IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009, nos quais foi constatado que o fiscalizado percebeu subvenções governamentais para investimento sob a forma de crédito presumido de ICMS, que foram contabilizadas como receitas não operacionais e, posteriormente, excluídas na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, com fundamento no artigo 18 da Lei 11.941/2009. Contudo, após análise da documentação apresentada pelo contribuinte, verificamos que parte dos valores considerados como sendo subvenção para investimento, materialmente, constituía subvenção para custeio, que integra o grupo das receitas operacionais, e deve ser considerada na base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro, da contribuição para o PIS e da Cofins.*

Ocorre que, como consta da Resoluções nº **9101-000.039**, **9101-000.042** e **9101-000.043**, foi recentemente aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

*I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou  
II - aumento do capital social.*

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

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

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

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

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e

Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

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

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal:

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

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

*XII cabe à lei complementar:*

*(...)*

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

A Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que **atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, nos termos dos artigos 10 e 3º:

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

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

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

*II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos*

*benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais:

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

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

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

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

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

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

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pelas Cláusulas Terceira e Quarta do Convênio:

**Cláusula terceira** A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que

*trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado. Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

Sobreleva destacar, como noticiado pelo contribuinte, que foi publicado Decreto Estadual nº 53.898, em 30 de janeiro de 2018, pelo Estado do Rio Grande do Sul, no qual consta:

***Art. 1º.*** *Com fundamento no disposto no inciso I do art. 3º. da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, e no inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ratificado nos termos da Lei Complementar Federal n. 24, de 7 de janeiro de 1975, conforme Ato Declaratório CONFAZ n. 28, publicado no Diário Oficial da União de 26 de dezembro de 2017, fica publicada no Anexo Único deste Decreto relação com*

*identificação de atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017, relativos a benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do par. 2º. Do art. 155 da Constituição Federal.*

*Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

No referido Anexo ao Decreto Estadual n. 53.909, dentre outras normas, conta o Decreto nº 37.699, que fundamentou os Termos de Acordo firmados entre o contribuinte e o Estado nos presentes autos.

O fato, portanto, atesta o cumprimento do requisito tratado pelo artigo 3º, I, da Lei Complementar, reafirmado pela Cláusula segunda, inciso I, do Convênio ICMS 190/2017.

Não obstante isso, não restou comprovado nos autos – até o presente momento – o cumprimento do artigo 3º, II, da Lei Complementar nº 160, isto é, 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”.

A exigência do registro foi também reproduzida na Cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017, havendo prazo para tanto até 28 de dezembro de 2018, conforme cláusula quarta acima reproduzida.

Com efeito, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso, condicionadas ao registro perante o CONFAZ até 28/12/2018.

Diante disso, voto por **suspender o processo** como decidido em julgamentos precedentes desta Turma. Com efeito, a providência revela-se cautelosa, na medida em que a própria Lei Complementar nº 160/2017 prevê a sua aplicação aos processos em curso. Assim, é razoável aguardar as providências pelos Estados da Federação para, desta forma, assegurar a aplicação regular das disposições da LC 160 e Convênio ICMS acima citados, A despeito da falta de previsão expressa para suspensão do processo administrativo no Decreto nº 70.235/1972 e RICARF (Portaria MF 343/2015), o sobrestamento é autorizado pelo Código de Processo Civil, verbis:

*Art. 313. Suspende-se o processo:*

*(...)*

*V - quando a sentença de mérito:*

*a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;*

*b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;*

Diante disso, **voto pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018** - dia seguinte ao prazo definido pela Cláusula Quarta acima referida -, com a remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017."

Muito pouco há a acrescentar ao brilhante voto proferido pela Conselheira Cristiane Silva Costa, haja vista tratar-se de matéria idêntica à discutida no âmbito deste processo.

Entretanto, apesar de os documentos juntados aos autos às e-fls. 2.722/2.746 comprovarem 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 usufruídos pela Recorrente, ainda faltaria uma última providência, desta feita de responsabilidade do próprio Confaz, qual seja, a publicação de tais atos no Portal da Transparência Nacional, conforme o disposto no inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 190/2017:

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

Por todo o exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência, com a remessa do presente processo à Unidade de Origem para que a Contribuinte seja intimada, a partir do dia 29/12/2018, a comprovar a efetiva publicação, por parte do Confaz, dos respectivos atos concessivos dos benefícios no Portal da Transparência Nacional, último requisito a ser cumprido para a aplicação dos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, inseridos no bojo das disposições contidas na Lei Complementar nº 160/2017.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Luiz Augusto de Souza Gonçalves