



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.723869/2016-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-003.874 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente FURUKAWA ELECTRIC LATAM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

A Lei Complementar nº 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados. Em seu art. 9º, determina 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 neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte do Governo do Estado do Paraná teriam a natureza de subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues 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:
 - a.1) 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
 - a.2) 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 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.

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:

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)

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;

Já em relação à exigência contida na Lei nº 11.941/2009, em seu art. 18, alega a Recorrente que cumpriu 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 Presumido 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 estariam comprovados 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.

Ao julgar o recurso, em 18/10/2018, esta Turma resolveu baixar os autos em diligência nos termos da Resolução nº 1401-000.599 (v. e-fls. 2.747/2.763), requerendo as seguintes providências:

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.

A Unidade de origem realizou a intimação requerida por esta Turma, tendo recebido por parte da Recorrente a petição de e-fls. 2.771/2.774, através da qual requer o seguinte, em apertadíssima síntese:

- 1) A implantação do Portal Nacional da Transparência Tributária é competência exclusiva do CONFAZ. Portanto, se até o presente momento não foi implantado o referido Portal, isso não se deve a qualquer omissão da Recorrente ou do Estado do Paraná, mas sim do próprio CONFAZ.
- 2) Neste contexto, não é razoável que a Recorrente seja prejudicada pela omissão de um terceiro, completamente fora do seu controle, ainda mais quando se leva em conta que as subvenções para investimento concedidas à Recorrente tiveram seus atos normativos publicados (adquirindo, assim, ampla publicidade) e seus atos concessivos depositados perante o CONFAZ.
- 3) Em segundo lugar, é oportuno trazer ao conhecimento desta Turma que o CARF, inclusive por meio de sua Câmara Superior (CSRF), não tem considerado a publicação do Portal Nacional da Transparência Tributária como um dos requisitos para aplicação dos efeitos da LC nº 160/17.
- 4) No presente caso, a Recorrente já demonstrou, pela petição protocolada em 05/10/2018, que o Estado do Paraná cumpriu os dois requisitos acima, juntando aos autos (i) a Resolução SEFAZ nº 297/18, publicada em 26/03/18, pela qual o Estado do Paraná relacionou os atos normativos de benefícios fiscais e, no item 27 da referida Resolução, foi publicado o Decreto nº 1.922/11; e (ii) o Certificado de Registro e Depósito nº 27/2018, confirmando que os mesmos benefícios fiscais tiveram seus atos concessivos protocolados perante o CONFAZ.
- 5) Diante do posicionamento firmado pela CSRF, reproduzido pelas turmas ordinárias deste E. CARF, com a devida vênia à Resolução nº 1401-000.599 proferida nestes autos, a publicação do Portal Nacional da Transparência Tributária não deve ser

considerada um requisito para aplicação dos arts. 9 e 10 da LC nº 160/17 aos processos administrativos em andamento.

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.

Antes de mais nada, é preciso delimitar a matéria sob exame. Como vimos no Relatório, trata-se de auto de infração decorrente de glosas de exclusões efetuadas pela Contribuinte na apuração do lucro real. Tais exclusões referem-se a valores recebidos pela Recorrente a título de crédito presumido de ICMS, portanto, subvenções governamentais, consideradas pela Fiscalização como sendo valores tributáveis, eis que esta lhes deu natureza diversa daquela emprestada pela Autuada. Enquanto a Contribuinte considerou tais valores como sendo subvenções para investimento, sujeitas, portanto à regra do art. 442 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, a Fiscalização concluiu tratarem-se, efetivamente, de subvenções para custeio, tributáveis, portanto, de acordo com o disposto no art. 392 do mesmo RIR, abaixo reproduzidos:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

(...)

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.

Assim, a controvérsia cinge-se, tão somente, ao fato de a Fiscalização ter considerado como de custeio as subvenções recebidas pela Recorrente, por parte do Estado do Paraná, a título de crédito presumido de ICMS.

A Autoridade Fiscal, em momento algum, questionou a Contribuinte acerca do cumprimento das condições estabelecidas no art. 18 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (vigente à época dos fatos geradores), mormente na obrigatoriedade de se contabilizar as subvenções para investimento em reservas de lucros, evitando, assim, sua distribuição ou restituição aos sócios (vide art. 18, § 1º, incisos I a III da referida norma):

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

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei 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 do § 3º deste artigo.

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser

constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III docaput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes. **(grifei)**

Entende-se o porque de não se questionar o atendimento de tais requisitos para a fruição do benefício da isenção sobre os valores recebidos a título de subvenção governamental, haja vista que a fundamentação da autuação era outra, completamente diversa, qual seja, a consideração, por parte da Autoridade Fiscal, de que os valores recebidos tratavam-se, na verdade, de subvenções para custeio. Todavia, a ausência de questionamento a respeito desse ponto, conforme veremos na sequência deste voto, será determinante para a resolução da controvérsia.

Mesmo que tal assunto não tenha sido questionado pela Fiscalização, a Contribuinte, em seu recurso voluntário, aponta ter cumprido com tais exigências, ao ressaltar ter atendido rigorosamente ao arcabouço normativo aplicável, tanto no que diz respeito às disposições regulamentares de âmbito contábil, quanto o que dispõe especificamente a lei.

Assevera que atendeu 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; também aduz que cumpriu integralmente os ditames legais, estabelecidos no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, 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 Presumido 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, segundo a Recorrente, 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.

Assim, delimitada a lide em seus estritos limites, passemos ao seu julgamento. A matéria sob análise, por si só, já é conhecida da Turma (Subvenção de Custeio x Subvenção de Investimento), entretanto, assumiu outros contornos após a edição da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (norma esta que revogou o art. 18 da Lei nº 11.941/2009), abaixo reproduzido:

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 docaput, 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) (grifos nossos)

Ainda no âmbito da Lei Complementar nº 160/2017, reproduzimos abaixo o art. 10, também determinante para o deslinde da questão posta neste processo:

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. (grifei)

Como o art. 10, acima, faz referência ao art. 3º da mesma Lei, vejamos o seu conteúdo:

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. (grifos nossos)

(...)

Conclui-se, dos dispositivos acima transcritos, que:

1) Salvo melhor juízo, quis o legislador sepultar a discussão relativa à natureza das subvenções governamentais originadas de incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS, como no caso em apreço (crédito presumido). Isso porque a LC nº 160/17 estatuiu, com todas as letras, que tais benefícios devem ser considerados como se subvenções para investimento fossem, vedada a exigência de quaisquer outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/14;

2) Tal entendimento deve ser aplicado aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, justamente o caso destes autos;

3) Apesar de consignar natureza de subvenção para investimentos para todo e qualquer benefício ou incentivo fiscal vinculado ao ICMS, a LC 160/17 não alterou/revogou nenhuma das exigências constantes do art. 30, da Lei nº 12.973/2014 (anteriormente constantes do art. 18 da Lei nº 11.941/2009);

4) A LC nº 160/17 foi editada para resolver inúmeras questões relativas à chamada "*guerra fiscal*" entre os estados da federação, dispondo que, mesmo as normas instituidoras de benefícios fiscais em desacordo com as exigências constantes da alínea "g", do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal (necessidade de serem firmadas mediante convênio), poderiam ser consideradas válidas, **desde que os atos que instituíram tais benesses fossem objeto de registro e depósito no CONFAZ**, dentro dos prazos fixados no Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, em suas cláusulas segunda, terceira e quarta:

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.

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.

O benefício usufruído pela Recorrente (subvenção de investimento via créditos presumidos de ICMS) foi concedido pelo Estado do Paraná através do Decreto nº 1.922/2011 (alterado no período objeto da auditoria pelo Decreto nº 2.224/2011 e pelo decreto nº 4.174/2012), normas que não atendiam ao disposto na alínea "g", do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, pois foram firmadas à revelia de convênio.

Assim, aplicadas as conclusões acima ao caso em apreço, verificamos que a única pendência para sua resolução constituir-se-ia na comprovação de que os atos concessivos dos benefícios fiscais usufruídos pela Recorrente teriam sido regularmente registrados e depositados junto ao CONFAZ, dentro dos prazos fixados no Convênio ICMS 190/2017. Os requisitos afetos à contabilização e destinação/utilização, não foram tratados pela Auditoria Fiscal, não sendo, portanto, objeto de discussão neste processo. Mesmo assim, os documentos de e-fls. 1.132/1.137, comprovam a contabilização dos benefícios recebidos pela empresa em contas de reserva de capital.

A prova de que os atos concessivos do benefício foram regularmente registrados e depositados junto ao CONFAZ foi suprida pela Contribuinte através dos documentos juntados às e-fls. 2.722/2.746. Dentre estes, consta a publicação no Diário Oficial do Estado do Paraná, em 26/03/2018, da Resolução SEFA nº 297/2018, que *"publica relação com a identificação dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais, vigentes em 08 de agosto de 2017, instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal"* (v. e-fls. 2.728/2.744).

Também foi juntado aos autos o Certificado SE/CONFAZ n.º 27/2018 (v. e-fls. 2.746), emitido em 19/07/2018, que comprova o registro e o depósito junto ao Conselho de Política Fazendária dos atos relacionados na Resolução SEFAZ n.º 297/2018.

A questão relativa à publicação, por parte do CONFAZ, dos respectivos atos concessivos dos benefícios no Portal da Transparência Nacional, objeto inclusive da Resolução n.º 1401-000.599 proferida por esta Turma, creio estar superada. Tem razão a Recorrente em sua petição de e-fls. 2.771/2.774, quando alega não poder ser prejudicada pela omissão de um terceiro, no caso o CONFAZ, já que a publicação dos atos concessivos no Portal da Transparência Nacional é medida que foge completamente do seu controle.

Também é certo que tal exigência não vem sendo requerida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nem tampouco por esta Turma em julgamentos recentes. Cito apenas para pontuar, o Acórdão n.º 1401-003.494, da lavra deste Relator, editado na Sessão de 11/06/2019, e o Acórdão n.º 9101-004.108, de 10/04/2019.

Assim, e considerando o cumprimento das formalidades exigidas pela Lei Complementar n.º 160/2017, em seus arts. 3º e 10, por parte do Estado do Paraná, nada resta a ser exigido da Recorrente para comprovar a conformidade do benefício por ela usufruído em relação à legislação tributária federal que rege o tratamento a ser dado às subvenções para investimento, notadamente a sua exclusão da apuração do lucro real.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves