



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.724978/2013-51  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.276 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de julho de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** POSITIVO TECNOLOGIA S.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. PARANÁ. CONFAZ.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Paraná em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos-calendário de 2009 a 2011, sendo aplicada multa de 75% e multa isolada sobre valor de estimativas mensais de alguns meses de 2009 e 2010. Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 32/47):

### 2. LEGISLAÇÃO ESTADUAL DA SUBVENÇÃO DE ICMS

O crédito presumido de ICMS objeto de discussão foi instituído pelo art. 3º. Do Decreto n.5.375, de 28 de fevereiro de 2002. Com as alterações efetivadas no decorrer de 2007, dadas pelos Decretos nos. 1.478, 1.525 e 1.669, o dispositivo mencionado ficou da seguinte maneira:

Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta do Ministério da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º. Do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º. Da Lei n. 8387, de 20 de dezembro de 1991, regulada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga tributária correspondente a 3%.

(...)

Parágrafo único. A opção pela utilização do crédito presumido de que trata este artigo fica condicionada:

c) A indústria tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados mediante portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinados pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

d) a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal n. 8.248/91, sendo que:

1. percentual não inferior a 1% de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11 deve ser aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;

2. percentual não inferior a 2,7% dos investimentos fixados no art. 11, deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme o disposto no parágrafo 5º do Decreto Federal n. 3.800, de 20 de abril de 2001.

Essa redação permaneceu vigente até 31.07.2011, em função do Decreto n. 8.503, de 8 de julho de 2011. (...)

As alterações posteriores não serão abordadas em função do período de apuração estar restrito a 01.2009 a 12.2011

#### 4.2. Condições para ter direito ao benefício fiscal

A redação estadual vigente em 01/01/2009 do art. 3º do Decreto nº 5.375/02 deixou poucas obrigações para a empresa ter direito ao crédito presumido de ICMS.

A alínea “c” previa a necessidade de Portaria Ministerial federal, o que já era obrigação prevista para a fruição do benefício do IPI, ou seja, não se trata de obrigação adicional. (...)

A alínea “d” traz 2 obrigações específicas para o benefício do Estado do Paraná, quais sejam: aplicar um percentual dos investimentos mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná, aplicar parte dos investimentos internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, evitando-se a contratação de terceiros que poderia estar sediados em outra Unidade da Federação.

Realmente se tratam de obrigações adicionais contidas na alínea “d”, mas sem necessidade de adicionais dispêndios por parte do candidato ao benefício fiscal, bastando o direcionamento dos referidos gastos para dentro do Estado do Paraná. Não foi analisado se essa condição foi plenamente atendida pelo sujeito passivo, posto que desnecessário para a configuração do tipo da subvenção concedida (...)

A partir de 01/08/2011 com a vigência do Decreto do Estado do Paraná nº 8.503/11, retiram-se as obrigações contidas na alínea “d”. Dessa forma, configurou-se claramente um benefício unilateral, sem contrapartidas diretas. Para incentivar determinado setor industrial o Governo Estadual abre mão de receitas, podendo o beneficiário utilizar a isenção fiscal como bem desejar.

(...)

#### **4.6. Tributação das Subvenções**

(...) As subvenções para custeio ou operação fazem parte da apuração do lucro operacional e sofrem tributação de IRPJ e CSLL, por força do art. 392 do RIR/99 (...)

Por outro lado, as subvenções para investimento podem não sofrer a mesma tributação quando o sujeito passivo opta pela apuração pelo lucro real, por força do art. 443 do RIR/99 (...)

Não basta apenas ser classificada como subvenção para investimento a fim de se afastar a tributação do imposto de renda, devendo-se estar presente uma das situações previstas nos incisos do artigo transcrito.

O RIR/99 não traz detalhamento adicional das diferenças entre subvenções de custeio e investimento, ficando o delineamento desses conceitos a cargo de atos interpretativos, doutrina e jurisprudência.

Para suprir essa lacuna foi publicado o Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978. Embora com idade avançada, tal Parecer Normativo continua vigente e serve como orientação oficial dentro da RFB, em função de sua alta qualidade interpretativa. (..)

No caso em tela, o crédito presumido de ICMS, concedido pelo Estado do Paraná e usufruído pelo sujeito passivo, não está sujeito a nenhum impedimento para sua utilização. As condições impostas pelo governo estadual estão desatreladas ao crédito concedido. (...)

O crédito presumido paranaense não garante desenvolvimento regional, mas apenas tenta direcionar recursos a pessoas jurídicas sediadas no Estado, sem comprometimento com a destinação final do dinheiro. Há um nítido caráter de guerra fiscal. Nada impede que o crédito presumido seja destinado a sócios das empresas beneficiadas através de pessoa jurídicas ou físicas interpostas, pois não há imobilização dos recursos.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 272/316), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro pela manutenção do lançamento (fls. 412):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 PROVAS.APRESENTAÇÃO.

As provas que o contribuinte possuir devem ser mencionadas na impugnação e, em se tratando de prova documental, deve ser apresentada com ela, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refirase a fato ou a direito superveniente ou destinese a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2009,2010,2011 EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, dos valores recebidos a título de subvenção depende da compatibilidade entre as características do favor fiscal e as exigências da legislação tributária.

ESTIMATIVAS NÃO PAGAS IRPJ MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA PROPORCIONAL AO TRIBUTO LANÇADO APLICAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE SOBRE A MESMA INFRAÇÃO.

A multa de 75% é aplicável pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL devidos, levantados na ação fiscal e conforme apuração realizada no final do ano-calendário, enquanto a multa isolada de 50% é aplicável, sobre as estimativas mensais não recolhidas por aquele que optou pela apuração anual. São duas modalidades punitivas que incidem sobre fatos infracionais distintos inexistindo dupla penalização.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é um débito para com a Fazenda Nacional e, nessa condição, é passível de juros de mora a partir da sua constituição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 TRIBUTAÇÃO CORRELATA AO DO IRPJ. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS CSLL Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato observada sua base de cálculo, período de apuração e alíquota própria. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 450), no qual alega: (a) que o incentivo fiscal seria subvenção para investimento; (b) subsidiariamente requer seja reconhecido o incremento do ativo imobilizado; (c) a ilegitimidade da cobrança de multa isolada, cobrada cumulativamente com a multa de ofício (d) seria indevida a existência de juros de mora sobre a multa de ofício. O recurso foi contra-arrazoado pela Procuradoria (fls. 512)

Sendo interposto recurso voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara decidiu por dar provimento, em acórdão assim ementado (acórdão **1401-001.622**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

As subvenções para investimento in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão inclusive qualitativa de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. A Concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná, dentre eles a concessão de créditos presumidos de ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento de estoque de

capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação de recursos ao seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.

Em 09/01/2017 (fls. 670), os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 670), que interpôs recurso especial em 30/01/2017, tratando da divergência na interpretação da lei tributária quanto ao incentivo fiscal analisado nos autos, que entende configurar **subvenção para custeio**. Apresenta os acórdãos paradigmas n.ºs:

(i) **9101-01.239** (processo administrativo n.º 13502.000928/2006-89), no qual se decidiu: *“A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento”*; e

(ii) **9101-002.393** (processo administrativo n.º 10980.724631/2010-65), do qual se extrai: *“A mera “intenção” do legislador estadual não é suficiente para caracterizar a subvenção recebida como subvenção para investimento, na acepção do §2º do artigo 38 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, e não implica na fruição automática de benefício fiscal na esfera federal. A operação de subsunção às condições previstas no referido dispositivo legal não ocorre automaticamente”*.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), destacando-se trecho da decisão a seguir:

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que a ausência na lei concessiva do benefício fiscal de elementos que permitam garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Ademais, a mera intenção do legislador estadual não é suficiente para caracterizar a subvenção recebida como subvenção para investimento, na acepção do §2º do artigo 38 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, e não implica na fruição automática de benefício fiscal na esfera federal. A operação de subsunção às condições previstas no referido dispositivo legal não ocorre automaticamente. (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que a concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná, dentre eles a concessão de créditos presumidos de ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento de estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação de recursos ao seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria relativa a subvenção.

O contribuinte foi intimado em 17/02/2017 (fls. 702), apresentando contrarrazões ao recurso especial (fls. 704/769) em 03/03/2017, em síntese, alegando:

(i) Não haveria divergência na interpretação tributária entre o acórdão recorrido e os paradigmas. O primeiro paradigma (**9101-01.239**) trataria de incentivos fiscais

da Bahia e Pernambuco, sem relação com o incentivo analisado nestes autos. Quanto ao segundo paradigma (**9101-002.393**) o período do benefício é outro, como também seriam distintas as condições para sua fruição.

(ii) Sustenta, ainda, que no segundo paradigma é reconhecido que a legislação do Estado do Paraná “*possui elementos para configuração de uma subvenção para investimentos*”, convergindo com o entendimento do acórdão paradigma;

(iii) Que o benefício fiscal tratado nos autos caracteriza-se como subvenção para investimento;

(iv) O recurso especial não questionaria especificamente o benefício fiscal do Paraná.

(v) Diante disso, pede não seja conhecido o recurso especial ou, subsidiariamente, seja-lhe negado provimento. Por fim, pede seja reconhecida a nulidade do lançamento por vício material, pois “*a fiscalização se eximiu de analisar as ações do subvencionado*”.

Este Colegiado decidiu por suspender o processo até 29/12/2018 (Resolução nº **9101-000.042**, fls.).

O contribuinte, assim, foi intimado para comprovar o cumprimento dos requisitos das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 (fls. 3.729). Assim, apresentou petição na qual alega, em síntese, que teriam sido cumpridos os requisitos do Convênio ICMS 190/2017.

Para evitar prejuízo à Procuradoria, foi oportunizada a sua manifestação, conforme despacho às fls..

A Procuradoria, assim, apresentou manifestação às fls. 1.089 , na qual alega:

- (i) A subvenção para investimento teria sido consumida por custos e despesas;
- (ii) O Decreto Estadual n. 5.375, de 2002, somente teria vigorado até 31.07.2011, antes da LC 160 e, assim, não teria sido alcançado pela citada LC;
- (iii) E que caberia à unidade de origem examinar a documentação juntada para verificar o cumprimento dos requisitos legais para a concessão do benefício.

O contribuinte apresentou petição, manifestando-se sobre a petição de fls. 1.089.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Em que pese tenhamos mencionado o conhecimento do recurso especial em Resolução anteriormente proferida, entendemos pela necessária apreciação do conhecimento no presente momento, em respeito ao artigo 63, §5º, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

Diante disso, passo à análise dos requisitos de conhecimento do recurso da Procuradoria, questionados pelo contribuinte em suas contrarrazões:

Conhecimento: Divergência na Interpretação da Lei Tributária quanto à Subvenção para Investimento

A Procuradoria apresentou dois acórdãos paradigmas, quais sejam: **9101-001.239** e **9101-002.393**. O contribuinte sustenta que não deveria ser conhecido o recurso especial, em síntese, porque:

(a) o primeiro paradigma (**9101-001.239**) trataria de incentivos fiscais da Bahia e Pernambuco, sem relação com o incentivo analisado nestes autos.

(b) o segundo paradigma (**9101-002.393**) trataria de período distinto, com condições de fruição também distintas. Ademais, o segundo paradigma teria entendimento convergente com o acórdão recorrido, ao decidir a Turma que reconhecido que a legislação do Estado do Paraná “possui elementos para configuração de uma subvenção para investimentos”.

O primeiro acórdão paradigma (**9101-001.239**) tem a seguinte situação fática relatada:

A matéria objeto do recurso refere-se à redução ou a concessão de crédito presumido referente ao ICMS devido aos Estados da Bahia e de Pernambuco, por força de Programas de Desenvolvimento firmados entre as unidades federadas e a contribuinte, tendo o Acórdão recorrido entendido que não seriam hipóteses de subvenção para custeio concedido pelo poder público. Nesse diapasão, não se lhes aplicaria a norma prevista no art. 392 do RIR/1999, assim como, a interpretação do Parecer Normativo CST nº 112/78 estaria equivocada.

Na sua peça recursal, o Representante da Fazenda Nacional afirma que o incentivo em questão representa subvenção de custeio e, portanto, passível de incidência do IRPJ e de toda a tributação constante no lançamento fiscal, tendo havido, no Acórdão recorrido, mácula ao art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64 e ao art. 392 do RIR/1999, cuja interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 merece aplausos.

Analizando este contexto fático, decidiu a Turma prolatora do primeiro acórdão paradigma (**9101-001.239**), conforme ementa que se colaciona a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005 INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo, subsumese como subvenção para investimentos e, por conseguinte, descabe a sua tributação. Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual nº 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

Em síntese, consta no acórdão paradigma (**9101-001.239**) decisão negando provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto ao incentivo da Bahia (prevalecendo o voto do então Relator) e dando provimento quanto ao incentivo de Pernambuco (constando voto vencedor do ex-Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquinas), que se transcreve a seguir:

Com a devida vênia, entendo que tais assertivas não estão plenamente de acordo com o direito aplicável. (...)

O fato da lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento, pois sua correta qualificação, inequivocamente, depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, tal como preconizado pelo DecretoLei nº 1.598/77.

Pois bem, no caso do Prodepe, a subvenção governamental está prevista na Lei Estadual nº 11.675, de 1999, que foi regulamentada pelo Decreto nº 21.959, de 1999.

O art. 1º da Lei, cujos excertos principais foram acima transcritos, dispõe sobre as características do benefício fiscal. Ao apreciar seus elementos caracterizadores, firmei convicção no sentido de que, a despeito da intenção governamental em conceder o incentivo com “a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco”, efetivamente não foi assegurada a destinação dos recursos na “implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”. Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de “investimento”, além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento, que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme os critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo. Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados para fruição do benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.

In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco não obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como se verifica pelo teor ato concessivo, o auxílio obtido por meio de crédito presumido do ICMS evidencia uma redução do desembolso financeiro, podendo ser utilizado pela empresa na forma que lhe for mais conveniente. Neste mesmo sentido, observase pela análise do atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa.



Assim, não vislumbro respaldo jurídico para enquadrar tal benefício como subvenção para investimento, cujos requisitos devem estar prescritos na lei concessiva e estritamente observados pelo contribuinte.

Ademais, conforme o disposto na própria lei instituidora do programa, a sociedade beneficiária pode, ao pleitear sua habilitação, optar em destinar os recursos para investimento fixo ou capital de giro, verbis: (...)

Diante de tal faculdade, me parece que, apesar das exigências regulamentares fixadas para a concessão do benefício à Recorrida, não há um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Seria de se admitir que tal direcionamento se desse em momento não coincidente com a utilização do crédito presumido decorrente do incentivo, porém, nem isso foi possível aferir com base nos elementos caracterizadores do benefício do Prodepe.

Assim, ante a inexistência destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, não pode ser qualificado como subvenção para investimento, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos.

Por tais fundamentos, renovando o pedido de máxima vênia ao i. Relator, manifestome no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência relativa ao benefício fiscal concedido no âmbito do Prodepe.

Ressalto que o paradigma trata de benefício de outro Estado da Federação, mas interpreta a legislação federal de forma divergente ao consignar que *“na despeito da intenção governamental em conceder o incentivo com “a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco”, efetivamente não foi assegurada a destinação dos recursos na “implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”*.

O **primeiro acórdão paradigma (9101-001.239)**, portanto, guarda similitude – não identidade - fática com o acórdão recorrido, ambos tratando de benefícios fiscais estaduais que se discute se seriam enquadrados como subvenções para investimento na forma da legislação federal.

O segundo acórdão paradigma (**9101-002.393**) trata da situação fática descrita em seu relatório, constando o mesmo contribuinte dos presentes autos:

A autuação fiscal, relativa ao anoscalendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, discorre sobre contabilização, como subvenção para investimentos, de valores relativos a benefícios de ICMS concedidos pelo Estado do Paraná. Entendeu a Fiscalização que se tratavam de subvenções para custeio, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL. Na recomposição da base de cálculo, também foram apuradas insuficiências de estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas as multas isoladas.

A decisão da primeira instância (DRJ) manteve parcialmente o lançamento fiscal, afastando, apenas, multas isoladas por estimativas referentes aos meses de julho e setembro de 2005. Em razão do crédito tributário exonerado, foi interposto recurso de ofício.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário.

A PGFN interpôs recurso especial em relação à matéria subvenção para investimentos, que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

Nesse contexto, esta Turma da CSRF decidiu no **segundo acórdão paradigma (9101-002.393)**, conforme voto condutor, elaborado pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

Por todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, determinando o retorno dos autos à turma a quo para que ela:

1 reexamine se as aplicações feitas a título de pesquisa e desenvolvimento, (i) na própria empresa e (ii) em convênios, podem ser considerados investimentos na acepção do §2º do artigo 38 do DecretoLei nº 1598, de 1977, levando em conta, para isso, os aspectos legais do incentivo fiscal em questão, e também a natureza e os montantes dos valores efetivamente investidos; 2 aprecie, caso mantida a autuação fiscal (parcial ou integralmente), as demais matérias: (2.1) multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal e (2.2) juros de mora sobre multa de ofício.

Esclareço que o segundo acórdão paradigma foi objeto de embargos de declaração, acolhidos pela Turma com efeitos infringentes, conforme acórdão **9101-003.035**, julgado em sessão de julgamento de 10 de agosto de 2017 e publicado em 14 de setembro de 2017. Não obstante, como a publicação do acórdão de embargos ocorreu meses após a interposição do recurso especial, não há impedimento a considerar o acórdão paradigma indicado.

A despeito da oposição do contribuinte, entendo que há similitude fática suficiente ao conhecimento do recurso especial, tratando os casos de similares autuações fiscais, tendo, inclusive, a Relatora do acórdão recorrido adotado fundamentação do voto vencedor da Turma Ordinária no processo nº **10980.724631/2010-65**, que originou o **segundo acórdão paradigma**. Ademais, o cerne da discussão em ambos os acórdãos (recorrido e paradigma) foi a interpretação do artigo 443, do RIR, para definição de subvenção para investimento, sendo irrelevante o período da autuação fiscal e condições específicas da legislação estadual.

Ainda quando ao **segundo acórdão paradigma (9101-002.393)** o contribuinte alega que teria sido reconhecido que a legislação do Estado do Paraná *“possui elementos para configuração de uma subvenção para investimentos”*, convergindo com o entendimento do acórdão paradigma. Entendo também que não lhe assiste razão, afinal, a interpretação adotada pelo acórdão paradigma a respeito da legislação federal é distinta. Enquanto no acórdão recorrido a Turma *a quo* decidiu que se trataria de subvenção para investimento, pelas razões acima reproduzidas – destacando-se a dispensabilidade de análise de contrapartidas –, a 1ª Turma da CSRF não enfrentou a matéria da mesma forma, entendendo ser necessário o julgamento a respeito das contrapartidas.

Por fim, ainda preliminarmente, o contribuinte alega que haveria um fundamento suficiente no acórdão recorrido – não questionado pela Recorrente –, para manutenção daquela decisão. Transcrevo trecho dos memoriais a esse respeito:

Depreende-se do trecho transcrito que forma duas razões de decidir autônomas e suficientes que levaram a turma a quo a julgar improcedentes os lançamentos, afastando o entendimento de que o crédito presumido usufruído pela empresa tratar-se-ia de subvenção para custeio.

(i) A intenção do legislador ao conceder o benefício fiscal –investimento no Estado do Paraná; e (ii) o entendimento de que caberia à fiscalização a prova de que os montantes correspondentes ao crédito presumido de ICMS não foram investidos no desenvolvimento da empresas, o que não foi feito no caso concreto.

Pois bem, é cediço que, quando há no Acórdão recorrido dois fundamentos de decidir autônomos e suficientes, o Recurso Especial interposto deve necessariamente apresentar decisões divergentes para ambos os fundamentos.

Ocorre que, ao contrário do que entende o contribuinte, os fundamentos acima mencionados não são suficientes à manutenção do acórdão recorrido de forma isolada. Afinal, a intenção do Estado em conceder o benefício (i), não é, isoladamente, causa para improcedência do auto de infração. Como tampouco o ônus da prova ser da fiscalização (ii) – requisito vislumbrado pela *Turma a quo* – seria, por si só fundamento para manutenção do lançamento na linha do entendimento prevalecente desta Turma da CSRF.

Acrescento que a Turma *a quo*, ao julgar pelos fundamentos acima, está interpretando a legislação federal a respeito de subvenções para investimento, discussão jurídica que está devidamente devolvida a este Colegiado pelas razões recursais.

Diante de tais razões, voto por **conhecer o recurso especial** da Procuradoria.

### Mérito

O recurso especial do contribuinte trata do incentivo fiscal (**Paraná**) como subvenção para investimento, como consta do acórdão recorrido:

Isto determina sua natureza jurídica. As subvenções são relações jurídicas que se caracterizam como doações (nos termos do art. 538 do CC), estabelecidas entre entes políticos em favor de pessoas jurídicas que prestam serviços ou realizam atividades de interesse público. A diferença de nomenclatura é empregada para diferenciar as relações de transferência de recursos do poder público para pessoas jurídicas ou instituições (subvenções) e o negócio jurídico privado de transferência de recursos (doação em sentido estrito), mas ambas pertencem ao conceito genérico de doação prescrito no art. 538 do Código Civil. São, portanto, espécies de doação em sentido amplo (...)

Na subvenção para investimento, a despesa é gerada pelo ente político com o intuito de gerar desenvolvimento econômico do seu território. Na subvenção para custeio o intuito é garantir a atividade da empresa ou garantir o preços de mercado de seus produtos ou serviços.

É por isso que, nos termos da legislação tributária a única condição para a exclusão da subvenção para investimento da apuração do lucro real é de que ela conste como "reserva de capital", ou seja, não seja distribuída como resultado, podendo transitar entre contas do ativo ou passivo da empresa que visam implementar o investimento almejado pelo Estado na concessão do auxílio. Esta é a única interpretação que se pode dar em consonância com o conceito de "renda" delimitador da competência tributária e do critério material da regra-matriz de incidência tributária.

(...)

Mesmo que não exista disposição expressa na lei estadual, que concede a subvenção, de uma atuação (investimento) específico, nem no termo de acordo firmado entre as partes, estas circunstâncias não tem o condão de alterar a natureza jurídica do "auxílio / ajuda" dado pelo ente que deve ser visto sob o enfoque dos seus objetivos. A pergunta crucial nesta distinção é: "Qual o intuito de se conceder tal auxílio?". Se o intuito for trazer uma empresa para seu território, ampliar seu parque industrial, crescer economicamente, a subvenção é classificada como de investimento, desde que, não contabilizados os valores do investimento como lucro (resultado). Se o intuito é garantir o preço de um serviço ou produto, a subvenção é para custeio. O que determinará a natureza da subvenção e, portanto, a incidência tributária, é como os valores são repassados ao contribuinte, ou seja, a natureza das relações jurídicas que envolvem os valores e como estes são trabalhados pela empresa (compondo ou não o resultado).

No caso em questão trata-se de crédito presumido de ICMS, dado pelo Estado do Paraná sem qualquer condicionante de investimento, mas com o intuito do Estado de investir em sua região e não de custear a produção da empresa para garantir um preço ou produção de um produto ou serviço. Vejo como uma subvenção para investimento, cujo

“auxílio/ajuda” não afere o conceito de renda tributável, porque não impacta no resultado e, portanto, está fora do âmbito de incidência da norma tributária.

Com relação ao caso concreto, tendo em vista as novas normas contábeis instituídas pela Lei n. 11.638/07 os valores do caso em questão foram contabilizadas como "outras reservas" (Reserva de capital - cumprindo o requisito legal) e foram excluídas na apuração do lucro real, de acordo com o art. 18 da Lei n.º 11.941/09. Para desqualificar a exclusão destes valores da base de cálculo do IRPJ e glosá-los a autoridade fiscal deveria fazer prova de que tais valores não foram contabilizados como "reserva de capital", ou seja, que não foram investidos no desenvolvimento da empresa, o que não aconteceu no caso concreto. Ao contrário, a fundamentação da autuação baseia-se na análise dos dispositivos que concedem o benefício (legislação estadual, termos de acordos firmados com o Estado do Paraná e o Parecer PN-CST 112/78).

A Procuradoria apresenta recurso especial, sustentando, em síntese, que:

Portanto, à luz do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

(fls. 15 e 16 do recurso)

O recurso especial não merece provimento.

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), vigente ao tempo dos fatos em análise:

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 estadual, referido em Termo de Verificação Fiscal:

## 2. LEGISLAÇÃO ESTADUAL DA SUBVENÇÃO DE ICMS

O crédito presumido de ICMS objeto de discussão foi instituído pelo art. 3º. Do Decreto n. 5.375, de 28 de fevereiro de 2002. Com as alterações efetivadas no decorrer de 2007, dadas pelos Decretos nos. 1.478, 1.525 e 1.669, o dispositivo mencionado ficou da seguinte maneira:

Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, que estejam relacionados em portaria conjunta do Ministério da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º. Do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º. Da Lei n. 8387, de 20 de dezembro de 1991, regulada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga tributária correspondente a 3%. (...)

Parágrafo único. A opção pela utilização do crédito presumido de que trata este artigo fica condicionada:

c) A indústria tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados mediante portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinados pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

d) a indústria realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal n. 8.248, 91, sendo que:

1. percentual não inferior a 1% de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11 deve ser aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;
2. percentual não inferior a 2,7% dos investimentos fixados no art. 11, deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme o disposto no parágrafo 5º do Decreto Federal n. 3.800, de 20 de abril de 2001. (grifamos)

Portanto, os benefícios tratados nestes autos estão fundamentados no art. 3º do Decreto Estadual n. 5.375, de 28 de fevereiro de 2002

Diante da constatação de que é claro nos autos o regramento estadual que embasou os benefícios fiscais em discussão, rejeito o pedido da Procuradoria para baixa dos autos à unidade de origem, como pleiteado na petição de fls. 1.089.

Com efeito, basta a análise dos documentos dos autos, o que está na competência deste Colegiado, sendo dispensável a baixa à unidade de origem se é clara a disposição estadual utilizada como fundamento para o Ato Concessivo que originou a autuação fiscal.

Pois bem.

Como já analisamos em oportunidades anteriores, foi 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.

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.

Remanesce, de toda forma, 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.

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.

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.

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 pela Cláusula Terceira 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 - 28 de dezembro 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 31 de julho de 2019, 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, inclusive os correspondentes atos normativos, de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - 31 de agosto de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 31 de julho de 2019, 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 27 de dezembro de 2019, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais. (grifamos)

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.

O contribuinte apresentou às fls. 1005 “*Resolução SEFA n. 297*” pela qual o Estado do Paraná publicou benefícios fiscais, atendendo à determinação da LC 160 e Convênio ICMS 190:

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA, com fundamento no inciso XIV do art. 45 da Lei n. 8.485, de 3 de junho de 1987, e considerando o disposto na Lei Complementar Federal n. 160, de 7 de agosto de 2017, e no Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017,

RESOLVE:

Art. 1.º Fica publicada, em atendimento ao disposto na Lei Complementar Federal n. 160, de 7 de agosto de 2017, e no inciso I da Cláusula segunda do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, a relação com a identificação dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, vigentes em 8 de agosto de 2017, instituídos pela legislação estadual em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, conforme Anexo Único desta Resolução.

Os atos normativos foram relacionados em anexo da Referida Resolução SEFA, dentre os quais consta:

RELAÇÃO DOS ATOS NORMATIVOS RELATIVOS ÀS ISENÇÕES, AOS INCENTIVOS E AOS BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS DE QUE TRATA O INCISO I DO CAPUT DO ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

| ITEM<br>(2) | ATOS<br>(3) | NÚMERO<br>(4) | EMENTA<br>OU<br>ASSUNTO (5)                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | DISPOSITIVO<br>ESPECÍFICO (6) | DATA<br>PUBLICAÇÃO<br>DOE (7) | TERMO<br>INICIAL<br>(8) | TERMO<br>FINAL<br>(9) |
|-------------|-------------|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------|-----------------------|
| 8           | Decreto     | 5.375         | Crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos que lista, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e | Art. 3º                       | 01/03/2002                    | 01/03/2002              | 31/07/2011            |

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                        |  |  |  |  |
|--|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
|  |  |  | Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996. |  |  |  |  |
|--|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|

O contribuinte também apresentou Certificado de Registro de Depósito – SE CONFAZ n. 27, de 2018, do qual se extrai:

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e CERTIFICA o seguinte:

Que o ESTADO DO PARANÁ representado pelo seu Secretário de Fazenda José Luiz Bovo, 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 Estado do Paraná, por meio da Resolução SEFAZ N. 297/2018, de 22 de março de 2018, no dia 26 de março de 2018.

Os depósitos foram efetuados nos dias 25, 26 e 28 de junho de 2018 por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA, respectivamente, acompanhados de correios eletrônicos na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Paraná declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100821/2018-21, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA acompanhados de correios eletrônicos.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 27/2018.

Tais fatos atestam o cumprimento dos requisitos tratados pelos artigos 2º e 3º, da Lei Complementar nº 160 e, assim, a aplicabilidade do artigo 10, da mesma Lei Complementar ao caso dos autos.

Oportuno ponderar que a Procuradoria alega que não seria aplicaria a Lei Complementar ao citado benefício fiscal, nos seguintes termos:

Verifica-se claramente que a lei, ao tratar dos benefícios concedidos em desacordo com alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, prevê, em seu inciso II, a reinstituição das isenções e dos benefícios fiscais, que ainda se encontrem em vigor.

No caso, o benefício foi concedido pelo Decreto nº 5.375 de 2002, que somente vigorou até 31/07/2011, antes da edição da Lei Complementar nº 160/ 2017, conforme bem demonstra a publicação do Diário Oficial anexada pelo contribuinte. Abaixo se reproduz trecho extraído da citada publicação: (...)

Logo, a subvenção em análise não foi alcançada pela citada lei complementar.

No entanto, a própria Lei Complementar 160 menciona a remissão quanto a créditos tributários definidos por “*legislação estadual publicada até a data do início de produção de efeitos desta Lei Complementar*”, isto é, legislação anterior, como a destes autos:

Art. 1o Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais 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;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor. (grifamos)

O Convênio ICMS 190 reforça que ato concessivo, publicado antes 8 de agosto de 2017 instituindo benefícios fiscais, estaria abrangido pelo regramento deste Convênio:

**Cláusula primeira** Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, 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, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

§ 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a “benefícios fiscais” consideram-se relativas a “isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”.

§ 2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:

I - atos normativos: quaisquer atos instituidores dos benefícios fiscais publicados até 8 de agosto de 2017;

II - atos concessivos: quaisquer atos de concessão dos benefícios fiscais editados com base nos atos normativos de que trata o inciso I deste parágrafo;

III - registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.

§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ambos com fundamento no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal. (grifamos)

A Cláusula quarta do Convênio ICMS 190 corrobora que são tratados pelo regramento veiculado pela LC e citado convênio os atos “não vigentes” em 8 de agosto de 2017, isto é, relativos a benefícios revogados anteriormente à LC 160:

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

I - 31 de agosto de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 31 de julho de 2019, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017. (grifamos)

Portanto, aplicável a Lei Complementar e Convênio ICMS acima referido, mesmo que o benefício estadual tenha vigência até 2011, notadamente constatando-se que durante a vigência da citada lei estadual (5.375) ocorreram os fatos analisados nestes autos.

Lembro que a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 15, XII, §2º, *verbis*:

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.

Nesse contexto, cumpridos os requisitos tratados pelo artigo 3º - referido expressamente ao final do artigo 10 - há que se observar apenas os requisitos tratados pelo artigo 30, da Lei nº 12.973/2014:

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

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 - grifamos)*

A exigência legal, após a Lei Complementar, portanto é de que haja subvenção como estímulo para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que se verifica no caso dos autos – como inclusive reconhecido pelo auditor fiscal autuante. Ademais, exige-se o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404.

Em que pese o questionamento sobre registro em reserva de lucros não conste do recurso especial, em petição recente (29 de maio de 2019), a Procuradoria sustenta que:

Conforme se infere da leitura do caput, para não ser computada na determinação do lucro real, a subvenção de investimento deve ser registrada na conta de reserva de lucros, que somente poderá ser utilizada para: a) absorção de prejuízo; ou b) aumento de capital.

Contudo, no presente caso, as subvenções foram consumidas por custos e despesas, como se depreende da leitura do termo de verificação fiscal:

Grande parte do montante recebido da subvenção foi consumida por custos e despesas do sujeito passivo, havendo os seguintes impactos na conta “2604001002 – Lucro do Exercício”, que possui o tratamento de reserva de lucros.

(...)

Verifica-se, desde logo, descumprimento de requisito legal quanto à utilização da subvenção.

O contribuinte apresentou manifestação a esse respeito, sustentando que:

Note-se que a afirmação da d. Procuradoria denota a incompreensão das disposições legais contidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Isso porque, o referido art. 30, §1º prevê a possibilidade de recomposição da reserva em anos posteriores. Veja-se novamente:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva

de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

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

Ou seja, o abatimento de parte de reserva para a absorção do prejuízo apurado no período está previsto no regramento jurídico que cuida da exclusão das subvenções da determinação do lucro real, de forma que nenhum requisito legal foi descumprido pela Recorrida. (...)

Frise-se: a fiscalização atestou que apenas a parcela referente aos dividendos distribuídos foi corretamente adicionada ao lucro real, uma vez que a absorção de prejuízo com a reserva não é óbice para a exclusão das subvenções da base de cálculo do imposto.

Tem razão o contribuinte.

### Consta do Termo de Verificação Fiscal:

Grande parte do montante recebido da subvenção foi consumida por custos e despesas do sujeito passivo, havendo os seguintes impactos na conta “2604001002 – Lucro do exercício”, que possui o tratamento de reserva de lucros. (...)

**Nos anos-calendário 2009 e 2010, o sujeito passivo somente conseguiu obter lucro líquido societário em função das subvenções usufruídas.** Em 2011, mesmo considerando a subvenção, foi registrado prejuízo, como se nota no quadro a seguir. (...)

Deve-se registrar também que os dividendos distribuídos são tributáveis quando provenientes de subvenção para investimento. Conforme se verificou nas DIPJ apresentadas, houve a correta adição ao lucro real dos valores citados (...)

Dessa forma, para se chegar ao valor incorretamente excluído da apuração do lucro real, subtrai-se da exclusão de cada ano a respectiva adição informada em DIPJ. (grifamos)

Acrescento às razões de decidir o arrazoado consistente, do voto do Ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella – por quem tenho imensa admiração - no acórdão **1402-003.711**, julgando processo do mesmo contribuinte, quanto à autuação de anos posteriores:

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/20074, e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas não

obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais), quando não se promover destinação diversa do numerário.

Posto isso, como dito, no ano-calendário de 2012, a Contribuinte estava sujeita às regras do RTT, trazidas pelas Lei nº 11.941/2009, que regulava o tratamento da oneração tributária das subvenções de investimento, nos termos do seu art. 18: (...)

Como se observa, a legislação vigente ao tempo dos fatos colhidos, que já regulava o trânsito de tais valores pelo resultado e a sua exclusão (ou adição) no cálculo do Lucro Real, determina a sua tributação em face apenas de destinação diversa da hipótese do inciso III, do art. 18 colacionado, que simplesmente menciona manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Porém, não só era o art. 195-A da Lei das S/A uma inovação inaugurada pela Lei nº 11.638/07, como o próprio § 2º deste art. 18 vinculava sua aplicação ao disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (correspondente integral ao art. 443 do RIR/99), que ainda mencionava a nomenclatura contábil da reserva de capital e permitia a sua utilização para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, remetendo aos limites do art. 545 do RIR/995, que, igualmente, já previa a tributação de tais valores em casos de destinação diversa.

(...)

Desse modo, considerando a legislação competente sobre a matéria, vigente no ano-calendário de 2012 (especialmente o art. 18 da Lei nº 11.941/09 e os arts. 443 e 545 do RIR/99), dentro da sua devida interpretação sistemática, somente pode-se exigir da Contribuinte a tributação dos valores de subvenção de investimento que tiveram a efetiva destinação diversa da absorção de prejuízos e manutenção em reserva de capital.

E exatamente, tendo em vista tal comando, que este Conselheiro determinou que a Unidade Local apurasse e quantificasse os valores oriundos de subvenção de investimento que foram distribuídos como dividendos. (grifos originais)

Diante de tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, aplicando o regramento da Lei Complementar nº 160.

### Conclusão

Portanto, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, aplicando o regramento da Lei Complementar nº 160. A conclusão quanto ao IRPJ aplica-se ao tributo reflexo (CSLL).

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A matéria em litúgio nestes autos foi significativamente afetada pela edição da Lei Complementar nº 160/2017, que assim dispôs:

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.

[...]

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: *(Parte mantida pelo Congresso Nacional)*

"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."



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. *(Parte mantida pelo Congresso Nacional)*

O Congresso Nacional manteve os arts. 9º e 10 acima, apesar de alertado, em razões de veto do Presidente da República, que *os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional no 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la.*

Dessa forma, portanto, o Congresso Nacional fixou novos limites para interpretação do conceito de subvenção para investimentos, mediante alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Referida lei ordinária se prestou a extinguir o Regime Tributário de Transição instituído em razão das alterações promovidas na escrituração contábil a partir da Lei nº 11.638/2007. Publicada em 14/05/2014, a lei teve sua vigência foi assim estipulada:

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. *(Vide artigo 119§1)*

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

[...]

Art. 96. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 76 a 92 desta Lei para o ano-calendário de 2014. *(Vide artigo 119§2)*

§ 1º A opção de que trata o caput será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 76 a 92 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições para a opção de que trata o caput.

§ 3º Fica afastado, a partir de 1º de janeiro de 2014, o disposto na alínea "b" do § 1º e nos §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para as pessoas jurídicas que exerceram a opção de que trata o caput.

[...]

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e

II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 76 a 92; e

II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

O citado art. 30, cuja vigência poderia ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2014 ou 2015, conforme a opção do sujeito passivo, foi assim redigido originalmente:

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

A matéria era tratada no Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-lei nº 1.730/79, nos seguintes termos:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

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

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979) (Vigência)

Referidos dispositivos não foram revogados pela Lei n.º 12.973/2014, mas sua aplicação já se encontrava afetada pela Lei n.º 11.941/2009:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida

Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as 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, e pelos demais órgãos reguladores.

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 e no § 3º deste artigo.

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, 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 do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Estes procedimentos eram de observância obrigatória por todos os sujeitos passivos a partir do ano-calendário 2010 e, opcionalmente, nos anos-calendário 2008 e 2009, permanecendo vigentes até serem revogados a partir de 01/01/2015 pelo art. 117, inciso X da Lei nº 12.973/2014.

O presente lançamento foi formalizado em 2013 e tem por referência a apuração dos anos-calendário 2009 a 2011, assim reportando-se às disposições do art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79 e aos procedimentos estipulados no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, inclusive porque a contribuinte optou pelo Regime Tributário de Transição - RTT, como citado no Termo de Verificação Fiscal.

Neste contexto, a primeira questão a ser enfrentada é se o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com os acréscimos feitos pela Lei Complementar nº 160/2017, produziria efeitos em relação a subvenção contabilizada nos anos-calendário 2009 a 2011. A jurisprudência administrativa está consolidada no sentido da retroatividade destes efeitos.

Este Colegiado já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendário 2002 e 2003, decidindo, à unanimidade, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo em sessão de julgamento de 3 de outubro de 2018, nos seguintes termos do voto condutor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

O recurso especial do contribuinte trata dos incentivo fiscal (Distrito Federal) como subvenção para investimento.

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

[...]

No caso destes autos, trata-se de benefício distrital, regulado pelas normas estaduais acima referidas (Lei distrital 1.254/1996, Lei distrital 2.381/1999, Decretos distritais 20.322/1999 e 25.372).

Ocorre que foi 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. 195A 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

da em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

No mesmo sentido são outras decisões das Turmas Ordinárias da 1ª Seção de Julgamento, que analisaram exigências anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, quais sejam, os acórdãos nº 1302-002.804 (ano-calendário 2011); 1302-003.085 (anos-calendário 2012 e 2013); e 1302-003.230 (ano-calendário 2011).

Registre-se que nas Turmas Ordinárias da 1ª Seção de Julgamento também foram proferidos outros acórdãos nos quais os litígios não demandaram a análise da Lei Complementar nº 160/2017 no ponto em questão:

- Acórdão nº 1201-002.352: analisando subvenção do Programa Fomentar do Estado de Goiás nos anos-calendário 2008 a 2010, a decisão supera a dispensa de comprovação das aplicações pelo Estado e, a partir de informações reunidas em diligência, conclui que houve *aumento e melhoria do parque industrial* suficiente para caracterização da subvenção como de investimento;
- Acórdão nº 1301-003.360: desqualifica como subvenção regime diferenciado de apuração de ICMS instituído pelo Estado de Santa Catarina;
- Acórdão nº 1301-003.361: admite a classificação das subvenções como de investimento frente aos compromissos firmados com os Estados do Maranhão e Ceará, bem como em razão do controle exercido por estes Estados, e rejeita o trabalho fiscal na parte em que acusa de falta de sincronismo, declarando desnecessária a análise dos efeitos da Lei Complementar nº 160/2017;
- Acórdão nº 1302-002.558: desqualifica como subvenção os benefícios fiscais FUNDAP e INVEST concedidos pelo Estado do Espírito Santo; e
- Acórdão nº 1302-002.726: remete os incentivos à Zona Franca de Manaus a hipótese distinta da Lei Complementar nº 160/2017.

A conclusão que se impõe, assim, é no sentido de que a vedação à exigência de outros requisitos, que não os previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aplica-se a todos os processos administrativos e judiciais em curso, ainda que correspondentes a períodos de apuração não regidos, originalmente, pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Até porque, os termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pouco se distinguem do expresso no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79: ambos mencionam que as subvenções para investimento devem ser *concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, e mantidas em reserva com destinação específica (absorção de prejuízos, com reposição posterior, ou aumento do capital social).

Ou seja, na medida em que a Lei Complementar nº 160/2017 se prestou a sanear os vícios do passado, estipulando requisitos para regularizar benefícios fiscais antes concedidos pelos Estados em desacordo com a legislação de regência, impõe-se interpretar que as disposições inseridas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 não se destinaram, apenas, às subvenções escrituradas sob a vigência da referida lei. Reforça esta conclusão a redação do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, que vincula as disposições inseridas nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei

n.º 12.973/2014, genericamente, aos incentivos que venham a ser regularizados na forma estipulada pela Lei:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n.º 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.

Neste sentido também foi o posicionamento desta Conselheira, integrando a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, ao apreciar, em segunda oportunidade, os incentivos fiscais detidos pela Contribuinte em tela, conforme Acórdão n.º 1402-003.711, exarado na sessão de julgamento de 24 de janeiro de 2019, em face de lançamento formalizado em 2015 para exigência de crédito tributário correspondente ao ano-calendário 2012.

Registre-se que na primeira oportunidade de análise destes benefícios, exposta no Acórdão n.º 1101-00.661, esta Conselheira manifestou a posição vencida no sentido de que se tratariam de subvenções para custeio, a qual, inclusive, foi invocada na motivação do presente lançamento, conforme e-fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal. Contudo, a matéria foi novamente analisada, já neste novo contexto jurídico, por ocasião do julgamento do processo administrativo n.º 10903.720017/2015-51, objeto do Acórdão n.º 1402-003.711, no qual restaram superadas as dúvidas quanto à eventual distribuição de parte das receitas de subvenção, que se demonstrou submetidas à tributação, bem como foi comprovado o cumprimento dos requisitos do art. 10 da Lei Complementar n.º 160/2017, consoante os seguintes excertos do voto do Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella:

A figura das subvenções, que pode ser tida de maneira geral como um auxílio econômico prestado pelo Estado, é antiga no Direito nacional, sendo figura presente já na Lei n.º 4.320/64, que diferencia as *subvenções sociais* das *econômicas*, habitando a regulamentação das finanças públicas, assim como a Lei das S/A, quando esta trata do patrimônio líquido das companhias, determinando a classificação e registro como reserva de capital das *subvenções de investimento* percebidas nas contas das companhias.

Ganhando pertinência tributária, mais especificamente para o Imposto de Renda, o Decreto-Lei n.º 1.598/77, logo depois alterado pelo Decreto-Lei n.º 1.730/79, previu a exclusão dos valores relativos às *subvenções para investimento* da apuração do lucro real, na condição de instrumento estatal financeiro de fomento econômico e de patrocínio do desenvolvimento da iniciativa privada. Tal matéria foi imediatamente regulada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/78.

Até esse referido momento, as subvenções de investimento não transitavam pelo *resultado* das companhias, restando registradas apenas nas *contas patrimoniais*, especificamente em reserva de capital (conta Capital Social, dentro do Patrimônio Líquido) a teor daquilo expresso no art. 443 do RIR/99.

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 182 da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei n.º 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei n.º 11.638/2007, e também por força das disposições da Lei n.º 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas não obstante o próprio art. 18 da Lei n.º 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de *Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais)*, quando não se promover destinação diversa do numerário.



Posto isso, como dito, no ano-calendário de 2012, a Contribuinte estava sujeita às regras do RTT, trazidas pelas Lei nº 11.941/2009, que regulava o tratamento da oneração tributária das *subvenções de investimento*, nos termos do seu art. 18:

[...]

Como se observa, a legislação vigente ao tempo dos fatos colhidos, que já regulava o trânsito de tais valores pelo resultado e a sua exclusão (ou adição) no cálculo do Lucro Real, determina a sua tributação em face apenas de *destinação* diversa da hipótese do inciso III, do art. 18 colacionado, que simplesmente menciona *manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*.

Porém, não só era o art. 195-A da Lei das S/A uma inovação inaugurada pela Lei nº 11.638/07, como o próprio § 2º deste art. 18 vinculava sua aplicação ao disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (correspondente integral ao art.443 do RIR/99), que ainda mencionava a nomenclatura contábil da *reserva de capital* e permitia a sua utilização para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, remetendo aos limites do art. 545 do RIR/99, que, igualmente, já previa a tributação de tais valores em casos de *destinação diversa*.

O próprio TVF, em tópico que especificamente versa sobre o ano-calendário de 2012, menciona que os valores recebidos pelo Estado do Paraná foram utilizados para a absorção de prejuízos da Recorrente:

*Ora, se a origem de recursos teria tem natureza de subvenção e a aplicação desta receita é feita em despesas (despesas de P&D, por exemplo), temos um fato contábil qualitativo ou comutativo, isto é, sem alteração na situação patrimonial líquida da empresa. Se a subvenção em questão para investimento fosse, necessariamente a situação patrimonial líquida da entidade deveria alterar, para maior, em montante igual ou próximo ao da subvenção concedida. Caso contrário, se utilizada de forma costumeira e contumaz apenas para amortização de prejuízos do próprio exercício, necessariamente trata-se de subvenção para custeio (manutenção), sem a qual a subvencionada já teria falido.*

*Se não há expansão mediante ampliação de imobilizado e/ou intangível que representem incremento de fluxos de caixa futuros, há, então, meramente, subvenção para custeio.* (fls. 22)

Mesmo sendo fato incontroverso, o que dispensaria prova, a própria Recorrente esclarece melhor e quantifica em sua Manifestação posterior à *diligência* tal destinação do valor de subvenções sob debate para a absorção de prejuízos, referente ao ano de 2012:

*A parcela da subvenção para investimento usufruída pela Requerente em 2012 que não foi destinada à formação de dividendos distribuídos, foi parte utilizada para absorção do prejuízo do próprio ano-calendário, como devidamente admitido pelo artigo 38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, sendo o restante registrado em reserva de incentivos fiscais.*

*A Requerente apresenta abaixo a destinação dada aos valores de crédito presumido de ICMS usufruídos, no ano-calendário 2012:*

|                                                           |                |
|-----------------------------------------------------------|----------------|
| Subvenção p/ Investimento (A)                             | 205.270.828,85 |
| Prejuízo do Período Absorvido (B)                         | 175.080.616,34 |
| Lucro Líquido do Período (C) = (A) - (B)                  | 30.190.212,51  |
| Parcela destinada a Dividendos oferecida à tributação (D) | 7.547.553,13   |
| Montante registrado em Reserva (E) = (C) - (D)            | 22.642.659,38  |

(fls. 1787)

Desse modo, considerando a legislação competente sobre a matéria, vigente no ano-calendário de 2012 (especialmente o art. 18 da Lei nº 11.941/09 e os arts. 443 e 545 do RIR/99), dentro da sua devida interpretação sistemática, somente pode-se exigir da

Contribuinte a tributação dos valores de *subvenção de investimento* que tiveram a efetiva destinação diversa da absorção de prejuízos e manutenção em reserva de capital.

E exatamente, tendo em vista tal comando, que este Conselheiro determinou que a Unidade Local apurasse e quantificasse os valores oriundos de subvenção de investimento que foram distribuídos como dividendos.

Em face de tais questionamentos, assim se posicionou a Fiscalização no Relatório de Diligência:

*Do pedido do CARF*

*Quanto aos quesitos específicos do despacho, seguem as considerações:*

**1.a) Qual parcela valores recebidos a título de suposta subvenção de investimento, reduzidos das BC do IRPJ e da CSLL ref AC 2012 fora utilizada para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos**

**Resposta: o total dos R\$ 205 milhões contabilizados pela POSITIVO como “Subvenções para Investimento” foram utilizados para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos (que podem ser pagos ou apenas creditados no Passivo da S/A).**

*Foi a POSITIVO quem afirmou que usou “parte da receita de subvenção para investimentos” para distribuir dividendos. Isto consta do Termo de Verificação Fiscal:*

Quanto aos dividendos observa-se à página 41 da DF de 2014, em parágrafo já transcrito neste TVF, e agora com destaques:

O registro do crédito tributário está suportado pelos planos de negócios da Companhia, os quais consideram a ampliação das atividades comerciais que demonstra lucros tributáveis em exercícios futuros, em montantes suficientes para a realização de tais valores, além da **decisão da Administração de distribuir dividendos, em níveis dos montantes distribuídos historicamente, utilizando parte da receita de subvenção para investimentos**, o que irá gerar lucro tributável suficiente para compensar o referido crédito tributário diferido.”

*Ou seja, a POSITIVO tem utilizado, sistematicamente, parte das receitas de subvenções para poder distribuir dividendos a seus acionistas. Sem considerar as receitas ditas de subvenção para investimento, a POSITIVO mesmo afirma que teria outro resultado líquido em 2012. Teria prejuízo, e não teria dividendos a distribuir. Portanto, depreende-se que, ao programar e efetuar o pagamento (em 2012) dos dividendos relativos a 2012, a POSITIVO acabou por distribuir, para seus acionistas, as receitas de subvenção percebidas pela empresa.*

*Concordando com a declaração da POSITIVO, a Fiscalização demonstrou que a empresa de fato destinou uma parte (R\$ 7,5 milhões) da receita (R\$ 205 milhões) de subvenção para investimentos para formação de dividendos.*

*Os dividendos de R\$ 7.547.553,13 propostos em AGO da POSITIVO equivalem a exatamente 25% do Lucro Líquido de R\$ 30.190.212,51 (vide resumo a seguir, vide Anexo 1 deste Relatório, e vide Demonstração do Resultado do Exercício –DRE).*

*Desconsiderando-se a Receita de Doações e Subvenções para Investimento (linha 33 da Ficha 06A – vide Anexo 1), a POSITIVO passa de um Lucro Líquido de R\$ 30,2 milhões para um prejuízo de R\$ 175 milhões, conforme resumo a seguir:*

|                                            |                 |
|--------------------------------------------|-----------------|
| LUCRO LÍQUIDO com as SUBVENÇÕES P/ INVEST. | 30.190.212,51   |
| (-) Doações e Subvenções para Investimento | -205.270.828,85 |
| LUCRO LÍQUIDO sem as SUBVENÇÕES P/ INVEST. | -175.080.616,34 |

*Sem a “Receita de Subvenções para Investimento” não há Lucro Líquido e, não havendo Lucro Líquido, não há Dividendos a distribuir. Não há apuração de Dividendos sobre prejuízo contábil ou “Lucro Líquido Negativo”. Cada um milhão de reais a menos em Receitas de Subvenção representariam R\$ 250.000 a menos em dividendos.*

*Com R\$ 175 milhões de Subvenção para baixo, em 2012 a POSITIVO não teria apurado Lucro Líquido nem teria formado e distribuído Dividendos.*

Antes de prosseguir, cabe esclarecer que como, objetivamente, consta do Relatório de Diligência apenas R\$ 7.547.553,13 foram distribuídos aos sócios da Empresa como dividendos.

O fato do valor total das subvenções ter composto o Resultado da Empresa, estando este expresso no cálculo do DRE, simplesmente se amolda à nova dinâmica do trânsito contábil de tal modalidade de receitas, que, à época, não mais se restringia às contas patrimoniais. E o valor corresponde precisamente com a indicação de absorção de prejuízos apontada pela Contribuinte, promovida em tal período, como também se extrai do DRE. Não há aqui ilegalidade ou irregularidade.

Assim, apenas aquilo que fora distribuídos aos sócios pode ser considerado como destinação diversa.

As respostas dos outros subitens da diligência solicitada deixam mais clara ainda tal circunstância:

**1.b) Detalhe como procedeu contabilmente o Contribuinte para tal manobra**

*O procedimento contábil encontra-se evidenciado:*

1. Nos registros das contas contábeis 3301003010, 3301003026, 3301004009 e 4206008005 (apropriação de receitas) transcritos no LALUR 2012, especialmente às fls. 322 a 325, com destaque para a fl. 324.

2. Nas páginas 149, 152, 154, 168, 185, 190 e 211 nas “Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2012” (fls. 154 a 213).

3. Nas Fichas 06A e 09A da DIPJ 2013 ref. AC 2012 às fls. 552 e 553, e fls. 556 e 557:

a. O valor de R\$ 205.270.828,85 na linha 33 Doações e Subvenções para Investimento no grupo “outras receitas” da Ficha 06A (fl. 553).

b. O valor de R\$ 194.173.641,60 na linha 61.(-) Doações e Subvenções para Investimento da Ficha 09A (fl. 557).

*Sem a contabilização das receitas de “Subvenções para Investimento”, não haveria Lucro Líquido nem tampouco Dividendos a distribuir. Cada R\$ 1,00 a menos em receitas de “Subvenções para Investimento” implica, necessariamente, em igual diminuição no Resultado Líquido e R\$ 0,25 a menos em Dividendos para distribuição.*

*De acordo com suas demonstrações contábeis e o declarado à Ficha 06A - Demonstração do Resultado da DIPJ, a autuada apurou Lucro Líquido de R\$ 30,2 milhões em 2012 (vide anexo 1 deste relatório) conforme coluna “Valor na DIPJ” (linha 78):*

*(...)*

*Desconsiderando-se a Receita de Doações e Subvenções para Investimento (linha 33 da Ficha 06A – vide Anexo 1), a POSITIVO passa de um Lucro Líquido de R\$ 30,2 milhões para um prejuízo de R\$ 175 milhões, conforme resumo a seguir:*

*(...)*

*Os Dividendos de R\$ 7.547.553,13 referentes ao AC 2012 foram provisionados e constam creditados no Passivo da POSITIVO:*

*(...)*

*Esses fatos de 2012 se repetiram em todos os anos de 2005 a 2014.*

*Nas notas explicativas de suas Demonstrações Financeiras (DF) a POSITIVO vem ano após ano reafirmando que tanto a sua geração de caixa como seus resultados de exercício precisam ser ajustados mediante a evidenciação dos **efeitos do expurgo das receitas de subvenção**.*

*Entre os anos de 2005 a 2014, ou durante dez anos, a POSITIVO teve:*

(os termos a seguir são irrelevantes para a Autuação em análise não foram solicitados por este E. CARF)

**2.a) Responda se a parcela das supostas subvenções de investimentos, referente ao presente processo, que foi objeto de formação de dividendos efetivamente distribuídos, também foi ofertada a tributação?**

**Resposta: sim, a parcela das supostas subvenções de investimentos, referente ao presente processo, que foi objeto de formação de dividendos distribuídos, foi ofertada à tributação.**

Conforme consta à página 37 do LALUR 2012 a POSITIVO, na apuração do Lucro Real, excluiu do Lucro Líquido o valor de R\$ 194 milhões a título de Subvenções para Investimento.

Este valor equivale à soma dos valores em destaque a seguir, onde as quatro primeiras linhas somam R\$ 205 milhões e, deduzindo-se o ajuste de R\$ 11 milhões, chega-se aos R\$ 194 milhões a título de Subvenções para Investimento. Vide páginas 37 e 38 do LALUR 2012 da POSITIVO, fls. 324 e 325 do PAF, com a Demonstração da Apuração do Lucro Real.

(...)

Em resposta ao termo de intimação nº 03 (da diligência a pedido do CARF), a respeito desta diferença de R\$ 11 milhões entre as receitas de subvenção de R\$ 205 milhões e a exclusão de R\$ 194 milhões levada a efeito no LALUR 2012 (fls.324 a 325, e 1618) e “novo” LALUR 2012 (fl. 1615), a POSITIVO esclareceu que (fls. 1616 a 1619 do PAF):

*Do saldo de R\$ 205.270.928,85, foram excluídos R\$ 194.173.641,60, isto é, o valor de R\$ 11.097.187,25 não foi excluído do cálculo do Lucro Real e, por conseguinte, submetido à tributação do IRPJ e da CSLL.*

*Conforme se verifica das telas acima colacionadas, do montante não excluído, cujo total perfaz R\$ 11.097.187,25, o valor de R\$ 7.547.553,13 se refere aos dividendos propostos em 2012 e distribuídos em 2013. A diferença de R\$ 3.549.634,11 – igualmente não excluída do cálculo do Lucro Real e, por conseguinte, oferecida à tributação -, se refere aos ajustes contábeis promovidos, conforme informação já fornecida pela POSITIVO no bojo do PAF 10903.720017/2015-51.*

*Consoante igualmente mencionado na resposta anterior, onde se verificava no LALUR/2012 a informação da adição de R\$ 11.097.187,25, deve-se verificar o desmembramento desta adição em “Dividendos 2012” e “Ajuste contábil” (Doc. 01), no formato abaixo:*

(...)

**2.b.1.) Se positivo em relação ao item 2.a, de que forma foi tributada? (não efetuando a exclusão nos registros do LALUR ou promovendo sua adição ou, ainda, por outro meio, que resultou em sua oneração fiscal pelo IRPJ e pela CSLL);**

Foi tributada mediante uma exclusão a menor na apuração do Lucro Real, como exposto no quesito anterior. Poderia excluir R\$ 205 milhões, mas excluiu R\$ 194 milhões, sendo que os dividendos de R\$ 7,5 milhões fazem parte da diferença de R\$ 11 milhões não excluída do Lucro Real.

**2.b.2.) Se positivo em relação ao item 2.a, em qual ano-calendário/ exercício houve tal tributação?**

A tributação ocorreu no mesmo ano-calendário de 2012.

Posto isso, tendo em vista que a base de cálculo da Autuação é referente aos **precisos R\$ 194.173.641,60**, que não foram adicionados ao cálculo do Lucro Real, e a própria Autoridade Fiscal atesta a oferta à tributação do montante que teve destinação diversa (distribuição de dividendos aos sócios), tal fundamento não pode sustentar a exigência fiscal pelo contrário, reforça a lisura da postura contábil-fiscal da Recorrente.

Em face disso, apenas resta, agora, enfrentar finalmente o fundamento cerne da Autuação, referente à natureza dos valores recebidos do Estado do Paraná através do

Decreto Estadual nº 1922/2011, confirmando ou infirmando a condição de *subvenção de investimento*.

Considerando que já se esclareceu que não compõe a acusação fiscal o *registro* de tais valores em conta contábil diversa daquela legalmente obrigada e, principalmente, já tendo este Conselheiro enfrentado as exigências e requisitos da *utilização* de tais valores, sob a égide da legislação vigente no anocalendarário de 2012 - também não vislumbrando postura que corrobore a infração apurada - fica a análise do tema sujeito aos efeitos da Lei Complementar nº 160/17.

Posto isso, temos que tal tema foi tratado na recém editada Lei Complementar nº 160/2017, especificamente em seus arts. 3º, 9º e 10, fazendo expressa menção às demandas administrativas em curso, como a presente. É inquestionável a incidência de tais normas ao presente feito. Confira-se:

[...]

Como se verifica da leitura do art. 10 acima colacionado, a *produção de efeitos* do conteúdo normativo do art. 9º (inserção dos §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/14) ficou condicionada ao atendimento dos requisitos arrolados no art. 3º.

E, em face de tal alteração legislativa e condicionamento legal, veio a edição do Convênio CONFAZ ICMS nº 190/2017, regulando as alterações promovidas no art. 30 da Lei nº 12.973/14 pela novel Lei Complementar e os procedimentos a serem adotados pelas *partes* envolvidas.

Assim dispõe tal normativo infralegal nacional nas suas Cláusulas Segunda, Terceira, Quarta e Quinta:

**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.*

*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.*

**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.*

Esclareça-se que não podem as determinações expressas na Lei Complementar nº 160/17 ficarem condicionadas à vigência da Lei nº 12.973/14, que trata de Lei Ordinária, cuja temporalidade, efeitos e alcance lhes são próprios e típicos, claramente diversos daqueles inerentes às Leis Complementares.

Nessa esteira, o alcance daquilo veiculado pela Lei Complementar nº 160/17 é profundamente abrangente, trazendo norma interpretativa e determinação expressa de incidência nos processos administrativos em curso inclusive, amoldando-se aos termos do art. 106 do CTN.

Nos processos ainda em curso, a regularidade determinada no caput e nos 3 (três) primeiros parágrafos do art. 30 da Lei nº 12.973/14 (não trazidos pela Lei Complementar) deve ser interpretada de forma racional, sistemática e considerando as exigências e requisitos da legislação correspondente, vigente ao tempo dos fatos gerados tratados - o que já fora enfrentado.

E lembre-se que, não obstante tal fato estar fora do fundamento acusatório, original e legítimo, do lançamento de ofício, a própria Recorrente, incidentalmente provocada pela N. Autoridade fiscal, esclarece que procedeu à permitida absorção de prejuízos (fato reconhecido pela Autoridade Fiscal) e manteve os valores restantes em conta de reserva de lucros, afirmando ter posteriormente reclassificando tal conta para reserva de incentivos.

Superado isso, entende-se que, tratando de benefício concedido sem a devida anuência e conformidade com as regras do CONFAZ, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 160/17, devendo, então, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, serem atendidas as respectivas exigências de registro e depósito.

Ocorre que, antes mesmo deste E. CARF intimar a Contribuinte a tal comprovação de registro e depósito, instituídas no art. 3 da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações, foram trazido aos autos, na oportunidade na Manifestação em face do Relatório de Diligência tais documentos (fls. 1760 a 1782).

Analizando tal documentação, temos a Resolução SEFA nº 297/2018, exarada de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, bem como a presença do Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 27/2018, comprovando o atendimento total ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:



**CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 27/2018**

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DO PARANÁ** representado pelo seu Secretário de Fazenda José Luiz Bovo, 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 Estado do Paraná, por meio da Resolução SEFAZ N. 297/2018, de 22 de março de 2018, no dia 26 de março de 2018.

Os depósitos foram efetuados nos dias **25, 26 e 28 de junho de 2018** por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA, respectivamente, acompanhados de correios eletrônicos na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Paraná declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100821/2018-21, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA acompanhados de correios eletrônicos.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 27/2018.

Brasília/DF, 19 de julho de 2018.

Desse modo, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado do Paraná, através do Decreto Estadual nº 1922/2011, no ano-calendário de 2012, como *subvenções de investimentos*.

Neste cenário, esta Conselheira votou por dar provimento ao recurso voluntário e admitir as subvenções como de investimento. Mas isto também porque o incentivo em questão, em razão de recurso especial interposto em face do Acórdão nº 1101-00.661, fora apreciado por este Colegiado nos Acórdãos nº 9101-002.393 e 9101-003.035, oportunidades nas quais, apesar de afastar o acórdão recorrido que classificara a subvenção como de investimento apenas em razão da intenção do concedente, esta Turma não encerrou o litígio acerca do caso mediante acolhimento do voto vencido desta Conselheira que apontara para a inexistência de exigência de qualquer investimento. Admitiu-se que, considerando os atos concessivos, fossem caracterizadas como investimento as destinações a Pesquisa e Desenvolvimento, bem como para cumprimento do Processo Produtivo Básico - PPB. Dessa forma, o processo foi devolvido para prosseguimento das análises pela Turma Ordinária que, assim, sobrestou o julgamento, na forma da Resolução nº 1201-000.637, até recebimento da prova do cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017.

Sob a premissa de que, provada a existência de atos concessivos condicionados a condutas consideradas como de investimento pela 1ª Turma da CSRF, descabe cogitar outros requisitos, como a efetiva aplicação das receitas nestes compromissos, esta Conselheira concordou com a conclusão assim expressa na ementa do Acórdão nº 1402-003.711:

**SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. INTERPRETAÇÃO RACIONAL E SISTEMÁTICA COM AS NORMAS VIGENTES À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 e 10. CANCELAMENTO DA EXAÇÃO.**

O disposto nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *atos geradores*, devendo

ser interpretados sistematicamente com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas. Após tal alteração legislativa, a averiguação da efetiva aplicação dos recursos tratados pelo contribuinte como *subvenções de investimentos* em projetos de implementação e expansão de seus negócios é irrelevante para a exclusão dos valores correspondentes do cálculo do Lucro Real, assim como qualquer outro elemento relacionado a essa exigência, agora legalmente superada.

Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

No presente caso, ressalte-se que não há evidências de destinação imprópria dos recursos, especialmente considerando a possibilidade de sua utilização para absorção de prejuízos fiscais na forma exposta no voto condutor do Acórdão nº 1402-003.711.

Por todo o exposto, admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, e evidenciado, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, a presença dos requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o presente voto é no sentido de acompanhar a Conselheira Relatora em suas conclusões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira

## Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto a fim de esclarecer as razões pelas quais, no mérito, acompanhei a Relatora pelas conclusões.

No caso, compreendo que os créditos presumidos de ICMS não são, a rigor, subvenções, daí porque sequer cabe a discussão sobre classificar o benefício fiscal como subvenção para investimento ou para custeio, para efeito de definir a tributação.

Isso porque o crédito presumido de ICMS tem a natureza de renúncia de receita estatal -- a qual, exclusivamente para fins de registro contábil, recebe o mesmo tratamento de subvenção para investimento, nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e artigo 18 da Lei 11.941/2009.



Dito de outra forma, o benefício é **tratado**, pela legislação acima citada, como subvenção, mas isso não significa dizer que ele é subvenção, no sentido estrito do termo. Por analogia, é o mesmo que dizer que, para determinados fins, o morango será tratado como -- e fato costuma ser tratado como -- uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de flor<sup>1</sup>).

É que para que algo possa ser considerado **subvenção**, é necessário que haja uma **efetiva transferência de recursos**, o que em regra não ocorre com incentivos fiscais tais como o crédito presumido de ICMS. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “transferências de renda” e as subvenções para investimento como “transferências de capital”<sup>2</sup>. Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

Também nessa linha, o Parecer Normativo CST 112/1979, tanto ao conceituar subvenção para custeio quanto para investimento, faz menção à transferência de recursos, veja-se (grifamos):

“(...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. **SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas**. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.”

“(...) **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la**, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou **expandir empreendimentos econômicos**. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38. do D. L. 1.598/77.

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.”

Ressalte-se que este mesmo diploma, ao tratar especificamente das isenções e reduções de impostos, já esclarece que, “Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.”. E, mais adiante, ressalta: “o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representado efetivamente uma redução no custo do bem adquirido” (grifamos).

O PN CST 112/1979 continua, ressaltando que, em alguns casos específicos, a redução ou isenção de impostos pode ser enquadrada como subvenção para investimento. Cita então alguns exemplos -- todos eles, destaque-se, envolvendo a efetiva transferência de recursos ao beneficiário -- valendo destacar o seguinte (grifamos):

Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal,

<sup>1</sup> <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 11 de abril de 2019.

<sup>2</sup> BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685

que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

O próprio PN CST 112/1979 alerta para o risco das generalizações e para a importância do exame específico do benefício:

É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

Daí a conclusão deste diploma de que *"As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características (...)".*

Percebe-se que o PN CST 112/1979 é claro em conceituar as subvenções como "transferência de recursos", bem como em afirmar que a rigor, isenções e reduções de tributos não são subvenções, não obstante possam ser tratadas como subvenções, se e quando se revestirem das características destas.

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento<sup>3</sup>, a isenção ou redução de impostos poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será considerado subvenção para custeio.

Como visto, existe a terceira via, que é a hipótese de não se tratar de uma subvenção, sendo que é isso o que ocorre, por exemplo, quando o beneficiário não recebe diretamente quaisquer recursos do poder público -- o que, por sua vez, é o caso, em regra, do crédito presumido de ICMS.

A distinção é importante sobretudo em termos orçamentários porque, nos termos da Lei 4.320/1964, a transferência de recursos está na esfera da **despesa pública**, de forma que depende de dotação orçamentária. O crédito presumido de ICMS, por outro lado, não importa transferência de recursos, tratando-se de benefício fiscal que não exige dotação orçamentária e que é caracterizado como **renúncia de receita** por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1o da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/2000 (grifamos):

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)

§1o A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Vemos, portanto, que em linguagem orçamentária as subvenções não se confundem com o crédito presumido de ICMS, sendo este uma forma de renúncia de receita que

<sup>3</sup> Quais sejam: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

independe de dotação orçamentária, ao contrário das primeiras, que são despesas públicas caracterizadas pela transferência de recursos.

Acontece que a legislação tributária tratou de forma equivalente, inclusive no mesmo dispositivo legal, tanto as subvenções para investimento em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto as renúncias de receita concedidas sob a forma de reduções e isenções de tributos e, ainda, as doações feitas pelo poder público.

De fato, o artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) denominou tanto as primeiras quanto as últimas de "subvenções" -- seriam, no caso, subvenções em sentido amplo, isto é, não técnico. Veja-se (grifos nossos):

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.

Mas o fato de o art. 443 do RIR/99 ter dado o mesmo tratamento tributário, e ter denominado como "subvenção para investimento", tanto as subvenções em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características das subvenções para investimento mencionadas no PN CST 112/1979) quanto recursos que não são tecnicamente subvenções (i.e., as renúncias de receitas via reduções e isenções e tributos) não faz com que estes últimos, apenas por tal razão, passem a ter a natureza de subvenções -- assim como o fato de o morango ser vendido na banca de frutas e não na floricultura não faz dele, biologicamente, uma fruta.

Por tal motivo, no caso de isenções e reduções de tributos (assim como no caso de doações efetuadas pelo Poder Público), o tratamento tributário previsto no artigo 443 do RIR/99 é aplicável independentemente do preenchimento das condições previstas no PN CST 112/1979 - - eis que estas são aplicáveis exclusivamente às subvenções *stricto sensu*, ou seja, às transferências de recursos por parte do poder público (despesa pública).

Pretender o contrário poderia resultar em impor condição impossível ao contribuinte, eis que, em não havendo a transferência de valores por parte do poder público, o beneficiário do incentivo sequer recebe recursos subvencionados passíveis de serem assim aplicados.

Vale notar que, de acordo com as regras contábeis em vigor antes das modificações promovidas pela adoção dos padrões contábeis internacionais, a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos (ou seja, as "subvenções em sentido amplo", ou não-técnico, nos termos do art. 443 do RIR/99) podiam ser contabilizadas de duas maneiras: a contrapartida do aumento do ativo ou redução do passivo podia ser registrada como (i) receita, ou (ii) reserva de capital.

No entanto, com as modificações providas pela Lei nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas

contra resultado. Porém, objetivando a **manutenção do tratamento tributário anteriormente dispensado** aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

Logo, mesmo após a extinção da possibilidade de se registrar a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos em contrapartida de uma conta patrimonial (reserva de capital), ainda assim esses valores não deveriam compor a base tributária do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o supracitado artigo 18.

E foi nesse contexto que, anos depois, foi editado o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com o seguinte teor (grifamos):

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.

(...)

§ 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)

De se notar que a Lei 12.973/2014 é resultado da conversão da MP 627/2003, e a exposição de motivos desta norma esclarece que o dispositivo que acabou sendo publicado como artigo 30 (ali referido como artigo 29) não teve a pretensão de trazer qualquer novidade, sendo apenas a manutenção de um tratamento tributário que já se aplicava -- ou pelo menos já deveria ser aplicável -- aos valores que cumprissem o requisito (único) de serem rastreáveis por meio da manutenção em reserva de lucros específica. *In verbis* (grifamos):

40. O art. 29 **mantém o tratamento tributário previsto anteriormente**, isentando do IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, **desde que tais valores sejam mantidos em conta de reserva de lucros específica**, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa.

Não por acaso, o *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 tem em sua *hipótese normativa* o mesmo texto do artigo 443 do RIR/99 (§2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977), tratando portanto das (i) subvenções para investimento (em sentido amplo, não-técnico) e das (ii) doações feitas pelo poder público. Traz, então, em seu *consequente normativo*, o dever (único) de registro dos valores em reserva de lucros específica.

Nesse contexto, o §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 vem, em uma relação de genérico/específico com o *caput*, esclarecer que os incentivos fiscais de ICMS devem receber o mesmo tratamento tributário das subvenções para investimento previstas no *caput* (que, como vimos, se refere às subvenções em sentido amplo, não técnico), "*vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*", ou seja, sendo irrelevantes, para tal fim, o exame específico da legislação do Estado, a verificação de uma suposta vinculação no caso

concreto entre os recursos e os projetos, assim como o atendimento de quaisquer outras condições que não o dever-ser único previsto no *caput*, que é o registro em reserva de lucros.

Assim, buscando uma síntese de todo o exposto, compreendo -- com a devida vênia aos posicionamentos em sentido diverso --, que o crédito presumido de ICMS consiste em renúncia de receita estatal que apenas pode ser considerada subvenção para investimento na acepção ampla (não técnica) deste termo, de acordo com art. 443, I, do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Por isso, para o crédito presumido de ICMS não se deve exigir a vinculação, isto é, aplicação direta e exclusiva dos recursos a projetos determinados, eis que tal requisito é aplicável apenas às subvenções para investimento em sentido estrito (isto é, às transferências de recursos por parte do Poder Público, despesa pública).

Nesse contexto, é suficiente, para a não tributação pelo IRPJ e CSLL dos valores relativos a crédito presumido de ICMS, o respectivo controle e registro em reserva de lucros nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e, mais recentemente, artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Estas foram, assim, as razões pelas quais, com o devido respeito, no presente caso acompanhei a relatora pelas conclusões para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano