



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

**Processo nº** 10980.729381/2012-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1302-000.725 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 20 de fevereiro de 2019  
**Assunto** INSTRUÇÃO COMPLEMENTAR - REQUISITOS DA LC 160  
**Recorrente** BEMATECH S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

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

## **Relatório.**

Cuida o feito de auto de infração lavrado para se exigir o crédito tributário relativo ao IRPJ e a CSLL (lançamento reflexo), apurado nos anos-calendários de 2007 a 2009, tendo por base a falta de inclusão ou a exclusão indevida de receitas de subvenção (benefícios fiscais) concedida pelo Estado do Paraná.

Nos termos do relatório constante de e-fls. 3.975/4.017, após regular instrução, verificou-se que a recorrente percebeu receitas, como dito, decorrentes de benefícios fiscais concedidos por meio do Decreto Paranaense de nº 5.375/2002, na forma de créditos

presumidos de ICMS, no importe total de R\$ 34.500.000,00, divididos nos anos-calendários de 2007 a 2009 da seguinte forma (extraída do acórdão de e-fls. 4.256/4.265):

AC Valor Conta Contábil 2007 R\$ 6.688.215,61 252300 Reserva p/ Subvenção Invest.

2008 R\$ 4.894.374,13 252300 Reserva p/ Subvenção Invest.

2008 R\$ 11.944.488,62 R350054 Receita Subvenção ICMS 2009 R\$ 1.632.997,41 R350054 Receita Subvenção ICMS 2009 R\$ 9.373.561,16 453103 Receita de Subvenção de ICMS total R\$ 34.533.636,93 Ao analisar as informações e documentos apresentados pela empresa, a D. Auditoria Fiscal considerou que os valores acima não foram vertidos, ou empregados, integralmente na consecução de atividades de expansão da capacidade de produção do beneficiário. De fato, conforme planilhas de e-fls. 3.981 e 3.982, a recorrente afirma que teria empregado as preditas receitas de subvenção para a consecução de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), tal como se deduziu dos dados abaixo reproduzidos (retirados do TVF):

- R\$ 4.418.097,65 no ano de 2007;
- R\$ 6.838.855,75 no ano de 2008;
- R\$ 6.662.448,31 no ano de 2009.

Tais valores, diga-se, também como se observa no TVF (e-fl. 3.982), inculcados nos ditos P&Ds, teriam sido, por sua vez, discriminados de acordo seguintes rubricas:

Rubrica	2007	2008	2009
<i>Recursos Humanos - RH</i>	1.823.251,18	5.021.477,69	5.046.198,93
<i>Material Consumo</i>	103.521,30	1.736.572,72	1.615.529,30
<i>Viagens</i>	32.911,96		
<i>Serviços de terceiros</i>	251.897,67		
<i>Treinamento</i>	17.236,00		
<i>Equipamentos</i>	3.088.773,00		
<i>Outros</i>	65.622,93	80.805,31	
<b>TOTAL</b>	<b>5.383.214,04</b>	<b>6.838.855,72</b>	<b>6.661.728,23</b>

Fonte: BEMATECH, relatórios "Demonstrativo Contábil MCT" de 2007, 2008 e 2009

A luz destas informações, a D. Fiscalização apontou pelo menos três fundamentos fáticos para inquirir de "custeio" as aludidas subvenções:

a) apenas os custos afeitos a equipamentos e *softwares* empregados nos preditos projetos poderiam ser considerados "investimentos" sustentando, todavia, não ter sido apresentado, pela empresa, quaisquer documentos tendentes à comprovação de sua aquisição;

b) mesmo quanto aos P&Ds informados pela empresa, e a par da advertência retro, apenas aqueles efetivamente ocorridos dentro do próprio parque industrial poderiam ser considerados para fins de comprovação dos requisitos do art. 443 do antigo RIR, sendo certo que, como esclarecido pela recorrente, diversos "dispêndios" relacionados ao projetos em questão foram pagos à terceiros, mediante "convênios" (e-fl. 3.983);

c) nada obstante, pela análise dos citados P&D, a D. Autoridade Lançadora considera que gastos incorridos pela contribuinte se revestiriam de caráter, eminentemente, de despesas (=custeio), e não de investimento (v. a descrição contida no TVF - e-fl. 3.983 e 3.984).

A fiscalização identificou, ainda, alguns problemas relativos à escrituração *fiscal e contábil* das receitas de subvenção, apontado inconsistências entre os valores informados em DIPJ e aquelas contidas nos documentos contábeis da empresa (o TVF identifica um valor total de subvenções da ordem de R\$ 34,5 milhões, ao passo que a recorrente teria contabilizado, e informado em DIPJ, um montante de R\$ 29 milhões).

Regulamente científica da predita autuação, a Bematech ofereceu a sua impugnação administrativa em que, num primeiro momento, aponta erros na apuração intentada pelo fisco que, inclusive, justificariam as divergências apontadas anteriormente. No mérito, outrossim, considerando dispicienda a demonstração do emprego efetivo dos valores percebidos a título de subvenções em projetos de expansão da atividade econômica, asseverou que a simples leitura do Decreto Estadual 5.375, mencionado alhures, já evidenciaria o seu caráter de "para investimento", como contraponto a alegação fiscal de que tais benefícios revelariam a natureza de "subvenção para custeio".

Lado outro, sustentou, que o crédito presumido de ICMS seria meramente um "direito" e não uma receita tributável.

A DRJ de Curitiba, instada a se pronunciar sobre o caso, julgou parcialmente procedente para considerar corretas as assertivas da empresa quanto ao erro incorrido na apuração, decidindo, pois, que o valor correto das receitas tributáveis a título de subvenções seria de R\$ 29 milhões. De outro turno, quanto mérito, *e enfatizando que a empresa não questionou as conclusões fiscais quanto ao destino das receitas providas das citadas subvenções*, entendeu correta a autuação fiscal (frise-se, não houve enfrentamento específico da DRJ quanto ao efetivo emprego das ditas receitas em projetos de expansão da atividade econômica).

A DRJ recorreu de ofício a este Conselho em razão da exoneração parcial do crédito tributário.

Em suas razões recursais, a Bematech, além de reprisar o entendimento já apostado em sua impugnação, se insurge contra a interpretação dada, tanto pela DRJ, quanto pela D. Auditoria, aos preceitos do PN CST 112/78, defendendo, pois, que, a tipificação da subvenção para investimento não se calcaria, apenas, no emprego das respectivas receitas em ativos imobilizados, asseverando, por sua vez que "*a condição de investimento por meio de aplicação em bens ou direitos (...) refere-se muito mais à necessidade de investir para expansão e modernização da atividade econômica nas suas mais amplas características, do que um requisito de investimento em projeto aprovado ou no parque industrial*". Nesta esteira afirma que os documentos apresentados dariam conta de que os gastos incorridos com os projetos de P&D, além da aquisição de participações societárias (investimentos), dariam conta do preenchimento dos requisitos elencados tanto pelo citado parecer, como pelo próprio Decreto-lei 1.538.

O feito foi distribuído à 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, deste Conselho que, por sua vez, e centrando a sua análise tão só nos desígnios do Decreto Estadual Paranaense de nº 5.735/02, considerou, a partir das contrapartidas contidas neste última norma infralegal, se

tratar de subvenção para investimento, dando, pois, provimento integral ao apelo voluntário interposto e negando provimento ao recurso de ofício. A Turma Julgadora, frise-se, não enfrentou a questão fática, específica, tendente à demonstração do emprego das receitas em exame em projetos de expansão (seja na acepção adotada pela Fiscalização, seja naquela sustentada pelo recorrente).

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interpôs recurso especial tão só quanto a matéria aventada no recurso voluntário apresentado pela Bematech (as razões da 2ª TO quanto ao recurso de ofício transitaram em julgado), o qual foi admitido e parcialmente provido pela 1ª Turma da Câmara Superior, conforme ementa a seguir reproduzida:

#### SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Para a caracterização da subvenção para investimento, não basta a mera intenção do subvencionador, mas a existência de regras e contrapartidas que assim a caracterizem, bem como o cumprimento destas pela entidade subvencionada.

#### RETORNO DOS AUTOS À TURMA ORDINÁRIA. VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS REGRAS E CONTRAPARTIDAS.

Necessário o retorno dos autos à instância *a quo* para a aferição quanto ao cumprimento das regras e contrapartidas exigidas pela legislação que concedeu a subvenção para investimento.

Destaque-se que o Relator deste acórdão havia, num primeiro momento, afastado a tese jurídica abarcada pelo acórdão recorrido justamente para entender que análise, tão só, do ato concessivo para se determinar a natureza da subvenção era insuficiente (o que já justificaria a reforma da decisão da Câmara Baixa). Momento seguinte, contudo, enfrentou, de forma concreta, o aspecto fático da demanda, para considerar tipificável como investimentos os dispêndios incorridos pela empresa em projetos de desenvolvimento tecnológico. Todavia, pelos documentos acostados aos autos, considerou, proporcionalmente, ínfimos os valores empregados pela empresa em P&D, em comparação com o montante total das receitas de subvenção percebidas em decorrência dos benefícios concedidos pelo por vezes mencionado Decreto .5.375/02, sendo esta razão para o predito julgador considerar correta a autuação ora polemizada.

A segunda parte do voto condutor, todavia, não prevaleceu naquela Câmara Superior; o voto vencedor, neste ponto, ficou sob a responsabilidade do então Conselheiro Luiz Flávio Netto, que defendeu, processualmente, a impossibilidade da aludida Turma de se posicionar sobre o cumprimento das contrapartidas descritas no decreto estadual mencionado linhas acima, pena de supressão de instância.

Isto é, superada a tese jurídica (inclusive sustentada pelo recorrente em sua impugnação e reprisada no recurso voluntário), a Turma Julgadora da D. Câmara Superior determinou o retorno do feito à este Colegiado para se pronunciar, exclusivamente, sobre a matéria fática remanescente, qual seja, o emprego efetivo dos recursos provenientes dos benefícios percebidos pela Bematech nas contrapartidas exigidas pelo Estado do Paraná.

À e-fls. 4.627, a Recorrente apresenta, em arquivo não-paginável, razões complementares para, pela primeira vez ao longo deste processo, defender o cumprimento efetivo dos requisitos descritos no Decreto 5.375, do Estado do Paraná.

Este é o relatório.

## Voto.

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Descabe aqui tratar da admissibilidade do recurso, já que se trata de retorno dos autos da Câmara Superior deste Conselho.

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

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

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

*"Art. 30. ....*

*.....*

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

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

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

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

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

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

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

b) "o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados" em "a", acima.

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

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

De acordo com o art. 30, *caput*, citado no subtítulo acima, "as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976".

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

Neste particular, e pelo que se deduz do próprio TVF, os fundamentos da exigência foram, todos, lastreados apenas e tão somente na natureza da subvenção; não se discutiu, perqueriu ou criticou a forma de escrituração das receitas daí provenientes; a fiscalização sequer anexou aos autos o arquivo ECD, cuja apresentação havia sido requerida à empresa e o qual foi, de fato, trazido pelo contribuinte; em linhas gerais, diga-se, não foi aberto contencioso administrativo quanto a este aspecto eminentemente formal.

Nada obstante, o contribuinte trouxe, por meio da manifestação juntada em arquivo não paginável, uma DRE que, aparentemente, comprova o registro das preditas receitas nos moldes em que determinado pelo aludido art. 30, supra referido.

Dispicienda, pois, neste particular, a análise deste requisito específico.

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

Pois bem. Assentado o limite do juízo a ser realizado neste feito, observa-se que em abril de 2018, o Governo do Estado do Paraná publicou a Resolução 1.328, cujo art. 1º assim dispôs:

*Art. 1º Fica publicada, em atendimento ao disposto na Lei Complementar Federal nº 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, não 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.*

A relação dos atos concessivos se encontra descrita no anexo I, publicado juntamente com a Resolução supra, verificando-se no seu item 8 a menção expressa aos benefícios contemplados pela Lei Estadual de nº 13.214/2001 (regulamentada pelo Decreto Estadual de nº 5.375/02<sup>1</sup>). Ou seja, o decreto acima mencionado, e seu anexo, comprova que a aludida Unidade Federativa cumpriu o pressuposto preconizado pelo art. 3º, inciso I, da LC 160/17, tendo, pois, convalidado, expressamente, os benefícios tratados pela Lei Estadual de nº 13.214/01, regulamentada pelo Decreto, igualmente Estadual, de nº 5.375. Resta, agora, verificar se o Estado do Paraná também superou a exigência contida no inciso II do aludido preceptivo de Lei Complementar.

E aqui, vejam bem, há de fato um problema; isto porque a despeito do cumprimento do requisito acima, e ainda que o recorrente tenha trazido, por meio de memoriais não juntados ao feito, notícias acerca do protocolo dos preditos atos (um alardeado Ofício de nº 624/2018), não ha, dentre os certificados emitidos pelo CONFAZ e disponibilizados em sua página eletrônica (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1>), nenhum que faça menção expressa ou implícita aos benefícios ora examinados. É razoável, neste passo, considerar, CONFAZ não tenha tido tempo para emitir o predito certificado e que, ato contínuo, poderá ocorrer em breve... não tenho, todavia, como atestar efetiva e concretamente o cumprimento deste último requisito, ao menos não, com base no que consta do feito.

Para que tenhamos a absoluta segurança para se atestar a aplicação dos preceitos da LC 160 ao caso concreto, é necessário uma melhor instrução do feito, pelo que voto, agora, por converter este julgamento e diligência a fim solicitar a Unidade de Origem a:

a) mediante ofício, solicitar à Secretaria Executiva do CONFAZ, a confirmação do registro e depósito da documentação exigida pela Cláusula Segunda, inciso II, do Convênio 190/17, pretensamente realizado por meio do Ofício nº 624/2018-GAB/SEFAZ do Estado do Paraná;

---

1

[https://www.arinternet.pr.gov.br/portalsefa/\\_1\\_DownloadLegislacao2.asp?eTpDoc=1&eTpPer=3&eDtPublicacaoI ni=&eDtPublicacaoFim=&eNrDocumento=1328&eAnoDocumento=2018&eTpMod=1](https://www.arinternet.pr.gov.br/portalsefa/_1_DownloadLegislacao2.asp?eTpDoc=1&eTpPer=3&eDtPublicacaoI ni=&eDtPublicacaoFim=&eNrDocumento=1328&eAnoDocumento=2018&eTpMod=1) - acessado em 20/02/2019.

Processo nº 10980.729381/2012-11  
Resolução nº **1302-000.725**

**S1-C3T2**  
Fl. 4.638

---

b) restando infrutífera a diligência retro, instar o próprio contribuinte a trazer provas de que o Estado do Paraná, efetiva e concretamente, depositou o ato de convalidação dos benefícios ora tratados, nos moldes da Cláusula Segunda já mencionada e no prazo descrito na Cláusula Terceira, II, do predito Convênio.

A prova tratada no item "b", poderá ser feita mediante certidão ou declaração obtidas junto à própria Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, ou do Gabinete do Chefe de Estado desta Unidade Federativa, ou juntamente ao próprio CONFAZ.

Após, e a diligência for cumprida por meio da ação tratada em "a", acima, dê-se vista dos autos ao recorrente, dispensado-a apenas e tão somente quanto a hipótese versada em "b".

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca