



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº	10980.729381/2012-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1302-004.094 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	11 de novembro de 2019
Recorrente	BEMATECH S.A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritânia Elvira de Souza Mendonça (suplente convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Este feito, diga-se, foi objeto de relato produzido por este Conselheiro, por ocasião da prolação da Resolução de nº 1302-000.725, juntada à e-fls. 4.631/4.638. Nesta esteira, e me permitindo incorrer em autoplágio, tomo a liberdade de reprimir o aludido relatório, ainda que, apenas, para que os Conselheiros que não participaram daquele julgamento possam ter a exata compreensão de todo o contexto que, ao fim e ao cabo, culminou com decisão então tomada por este Colegiado.

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 dessume 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), incutidos 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		
<i>Viagens</i>	32.911,96		
<i>Serviços de terceiros</i>	251.897,67	1.736.572,72	1.615.529,30
<i>Treinamento</i>	17.236,00		
<i>Equipamentos</i>	3.088.773,00		
<i>Outros</i>	65.622,93	80.805,31	
TOTAL	5.383.214,04	6.838.855,72	6.661.728,23

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 os 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 aventadas anteriormente. No mérito, outrossim, considerando despicienda 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 a impugnação 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 provindas 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 reprimir 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 2^a Turma Ordinária, da 2^a 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 2^a TO quanto ao recurso de ofício transitaram em julgado), o qual foi admitido e parcialmente provido pela 1^a 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 do *decisum* acima havia, num primeiro momento, afastado a tese jurídica abarcada pelo acórdão recorrido justamente para entender que a 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.

Toda a discussão acima, *a priori*, e todavia, restou prejudicada pela edição da Lei Complementar de nº 160/17 e, ato contínuo, pela convalidação dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados e, outrossim, pelas disposições do art. 9º da aludida LC, ao considerar como de subvenção as normas isentivas tratadas pela citada lei.

Em vista disso, e como já pontuado acima, quando os autos chegaram da Câmara Superior para esta Turma, a fim de verificar o implemento de todos os requisitos formais preconizados pela LC 160, mormente aqueles descritos no seu art. 3º, decidiu-se por converter o julgamento em diligência a fim de que fossem trazidos ao feito os documentos necessários à comprovação dos pressupostos legais retro mencionados.

Em atendimento aos termos da resolução proposta, notadamente à determinação contida no item “b” da aludida decisão, a recorrente apresentou à e-fls. 4.644/4.651 manifestação em que colaciona os atos administrativos emanados do Estado do Paraná, bem como o certificado de depósito destes mesmos atos junto ao CONFAZ.

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 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 dessume 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 dai provenientes (questionou-se o montante registrado, mas isto foi afastado pela DRJ); 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.

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

III DO CUMPRIMENTO, PELO ESTADO DO PARANÁ, 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 5.375/02¹). 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.

Faltava, contudo, a comprovação do cumprimento descrito no inciso II, do preito atr. 3º, da LC 160; daí a decisão tomada por este Colegiado na sessão realizada em 20 de fevereiro do ano corrente. E, por meio da manifestação de e-fls. 4.644/4.651, a recorrente logrou trazer, de fato, o Certificado de Depósito, no CONFAZ, dos preitos “Atos Concessivos dos Benefícios Fiscais Não Vigentes em 8 de Agosto de 2017”, cuja relação, conforme textualmente se extrai do preito Certificado, “foi publicado (...) por meio da Resolução SEFA de nº 1.328/2018, de 4 de outubro de 2018”.

Mais que isso, o Certificado acima atesta, mais, o cumprimento dos prazos preconizados pelo Convênio CONFAZ de nº 190/17, como se extrai da passagem abaixo reproduzida:

O depósito foi efetuado no dia **11 de dezembro de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício nº 624/2018-GAB/SEFA, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 90/17 e do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

Registre-se que a Cláusula Quarta do Convênio 190 trata, justamente, das datas limites para o depósito dos Atos Concessivos dos Benefícios, sendo que o seu inciso II, estabelece que, para os casos de benefícios não vigentes em 08 de agosto de 2017, o prazo final para o cumprimento desta exigência teve o seu decurso no dia 31 de julho de 2019.

Enfim, os documentos trazidos pelo contribuinte dão conta do cumprimento de todos os requisitos legais tratados pelo art. 3º da LC 160, impondo-se, por conseguinte, a aplicação dos preceitos contidos no art. 9º desta mesma norma de sorte que, a despeito de quaisquer ilações adicionais, as subvenções tratadas neste feito são, por determinação legal expressa, para investimento, não devendo, pois, ser acrescidas ao lucro líquido do recorrente.

¹

https://www.arinternet.pr.gov.br/portalsefa/_1_DownloadLegislacao2.asp?eTpDoc=1&eTpPer=3&eDtPublicacaoIni=&eDtPublicacaoFim=&eNrDocumento=1328&eAnoDocumento=2018&eTpMod=1 - acessado em 20/02/2019.

IV CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO a fim de cancelar, integralmente, as exigências contidas no auto de infração em exame.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca