



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.730745/2014-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-003.494 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de junho de 2019
Recorrente PERTO S/A PERIFÉRICOS PARA AUTOMAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. RIO GRANDE DO SUL. CONFAZ. SINCRONIA ENTRE INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO.

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 Rio Grande do Sul 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. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei.

TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos tributos reflexos a conclusão quanto ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Letícia

Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.
Ausente momentaneamente a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração tendo por objeto o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS), relativo aos períodos de apuração de 2010, 2011 e 2012.

Os fatos apurados pela Autoridade Fiscal estão descritos no “RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL” (v. e-fls. 6.828 a 6.851), onde é apontado que a Autuada teria recebido subvenções governamentais concedidas pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul para investimento, sob a forma de crédito presumido de ICMS, e que teriam sido contabilizadas como receitas não operacionais para, posteriormente, serem excluídas da apuração do lucro real e da determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

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

A Autoridade Fiscal, em seu Relatório, discorre sobre os aspectos fiscais das subvenções para investimento, suas características e natureza jurídica. Cita o Parecer Normativo CST n.º 112, de 29/12/1978, o qual estabeleceu critérios de diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento. Argumenta que a natureza jurídica das subvenções, sejam elas para custeio ou investimento, é de receita, que, como regra geral, seria tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica. Tais valores teriam sido qualificados pela legislação que regula o referido imposto como “outros resultados operacionais”, no caso de subvenções para custeio ou operação (artigo 392, inciso I, do RIR/1999), ou como “resultados não operacionais”, quando se constituírem em subvenção para investimento. No que se refere a esta última categoria, entretanto, o artigo 443 do RIR/1999 estabelece a possibilidade de excluí-las da base de cálculo do IRPJ, desde que cumpridas as condições que estabelece.

Assevera que a partir do ano de 2008, as disposições do artigo 443 do RIR/1999 foram revogadas em razão das alterações na Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). A alínea “d” do § 1º do art. 182 dessa lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo artigo 10 da Lei n.º 11.638/2007, que entrou em vigor em 01/01/2008. Por essa razão, a Lei 11.941/2009, que instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT (art. 15), estabeleceu no seu artigo 18 outro método de escrituração contábil aplicável às subvenções para investimento, inclusive para aquelas decorrentes de isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, feitas pelo Poder Público, a que se refere o artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/1977.

Assim, segundo a Autoridade Fiscal, para que uma subvenção seja tida como de investimento, em face da legislação que regula o imposto de renda da pessoa jurídica, é imprescindível ostentar as características elencadas no Parecer Normativo CST 112/1978. E para que essa subvenção de investimento deixe de ser computada na base de cálculo do IRPJ apurado pelo Lucro Real, o beneficiário deve atuar conforme estabelecido nos artigos 15 e 18 da Lei 11.941/2009.

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

Já em relação ao PIS e a COFINS, nos anos calendário de 2010, 2011 e 2012, a legislação tributária previa que o Contribuinte estava obrigado a apurar, como de fato apurou, o resultado pelo lucro real, sujeitando-se à apuração das referidas contribuições pelo regime não cumulativo. Portanto, no caso da pessoa jurídica fiscalizada, a base de cálculo do PIS e da COFINS corresponderia ao faturamento mensal, constituído pelo total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, de modo que os valores percebidos a título de subvenção deveriam ter sido considerados para fins de apuração das referidas contribuições, exceção feita às subvenções para investimento.

Dessa forma, as subvenções para custeio constituiriam receitas a serem consideradas na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, quando apurados pelo regime não-cumulativo. No caso das subvenções para investimento, desde que entranhadas de todas as características relacionadas no Parecer Normativo CST n.º 112/1978, não estariam abarcadas pela base de cálculo daquelas contribuições.

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

Quanto ao PIS e à COFINS, os valores recebidos sob a forma de subvenção, inclusive na modalidade de crédito presumido de ICMS, constituem, como regra geral, receita tributável, e devem integrar a base de cálculo das contribuições, excetuada a hipótese de estar configurada uma subvenção para investimento, revestida de todas as características relacionadas no PN CST n.º 112/78, e observados os ditames da legislação que regula o IRPJ.

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, os investimentos efetuados pela Contribuinte e vinculados a cada um dos atos concessórios de subvenção governamental foram comprovados através da apresentação de quadros demonstrativos, que contém a relação e os valores das notas fiscais comprobatórias dos investimentos efetuados (v. e-fls. 5.687/6.812).

Tendo por base as receitas de subvenção decorrentes do crédito presumido de ICMS, e também os dados comprobatórios dos investimentos apresentados pela Fiscalizada, a Autoridade Fiscal elaborou dois quadros demonstrativos com o fito de verificar, em relação a

cada um dos atos concessórios, se as receitas de subvenção haviam sido efetivamente aplicadas nos investimentos previamente estabelecidos nos respectivos instrumentos de compromisso celebrados com o Estado do Rio Grande do Sul. Como resultado dessa análise, a Fiscalização concluiu que os valores tinham natureza, na verdade, de subvenção para custeio ou operação, tendo sido excluídos indevidamente na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social (v. e-fls. 6.846/6.847).

Informou a Fiscalização que a comprovação dos investimentos realizados pela Contribuinte está anexada às e-fls 5.596 a 5.679 e 5.687 a 6.812 dos autos, as quais foram entregues pelo próprio Fiscalizado.

No “Demonstrativo do Excesso de Exclusão da Receita de Subvenção” (e-fl. 6.827) está evidenciada a consolidação dos valores indevidamente excluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social; neste demonstrativo estão discriminados, para cada um dos atos concessórios, o valor do excesso de exclusão apurado nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2012. No quadro de e-fls. 6.847 do Relatório da Ação Fiscal são apresentadas as totalizações para cada ano-calendário fiscalizado.

Assim, as bases de incidência do IRPJ e CSLL foram recalculadas, os valores a pagar foram cotejados com os declarados/pagos pelo Contribuinte e a diferença positiva entre eles foi objeto de lançamento de ofício.

Em relação ao PIS e à Cofins, apurados pelo regime não-cumulativo, os valores decorrentes de subvenção governamental para custeio, inclusive sob a forma de crédito presumido de ICMS, por constituírem, segundo a Autoridade Fiscal, receita tributável, também foram objeto de lançamento de ofício, efetuados de forma reflexa.

Irresignada com o lançamento, cientificado em 24/04/2015 (v. e-fls. 6.894/6.895), a Contribuinte apresentou peça de impugnação (v. e-fls. 6.899/6.932) em 26/05/2015, onde, em apertada síntese, defendeu-se alegando o seguinte:

1) preliminar de decadência dos lançamentos referentes ao PIS e à COFINS dos períodos de apuração ocorridos até março de 2010;

2) no mérito, inicialmente, a Contribuinte contesta a existência de qualquer limite de valor investido para a descaracterização das subvenções para investimento, além de inexistir disposição legal que exija a alegada necessidade de vinculação direta entre a subvenção e o investimento a ser realizado;

3) também argui a impossibilidade de tributação das subvenções para investimento, dando conta de que todos as exigências relativas aos procedimentos contábeis constantes do art. 18 da Lei nº 11.941/2009 e da Lei nº 11.638/2007 teriam sido atendidos;

4) Além disso, teria havido clara confusão entre o que seria a condição para o recebimento da subvenção com a definição de sua natureza da subvenção, haja vista que o que caracterizaria a subvenção como de investimento seria o propósito pela qual é concedida, qual seja, o estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, conforme expressamente disposto no art. 38, §2º do Decreto-Lei n.º 1.598/77 (com redação dada pelo

Decreto-Lei n.º 1.730/79) e no art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99;

5) Independentemente do montante de créditos presumidos concedidos pelo Estado ser superior ao montante aplicado ou previsto a aplicar pela Impugnante na expansão do seu empreendimento, tal subvenção caracteriza-se como de investimento, pois a intenção do Estado de incentivar a expansão do empreendimento é que qualifica a subvenção concedida como sendo uma subvenção de investimentos, e não a vinculação entre o valor do benefício e o valor de investimentos realizados ou prometidos realizar pelo subvencionado;

6) A Autoridade Fiscal teria dado uma interpretação equivocada, restritiva, ao Parecer Normativo CST nº 112/78, ao inferir que não teria havido sincronia entre a *intenção* do Estado e a *ação* da Impugnante ou, ainda, de que o montante subvencionado não foi aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos. Assim, não haveria que se questionar o valor em si dos recursos transferidos do ente público para o particular, mas sim o destino a que é dado àqueles recursos. Assim, uma vez verificado que houve destinação de investimento aos fins para os quais a subvenção foi direcionada que, não necessariamente precisa ser em valor equivalente à subvenção e, ainda, verificando-se que os procedimentos contábeis e fiscais foram obedecidos, então caracterizada está a natureza de subvenção de investimentos, não cabendo à administração tributária introduzir interpretações que venham a prejudicar tal conceituação;

7) Argui também a impossibilidade de os créditos presumidos se enquadrarem no conceito de receita para efeito de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois não geram qualquer acréscimo patrimonial nem correspondem a um benefício resultante da venda de seus produtos e serviços, constituindo-se em mero reembolso redutor de custos;

8) A incidência de tributos federais sobre incentivos concedidos pelos Estados seria manifestamente indevida, caracterizando verdadeira violação ao pacto federativo.

O recurso de impugnação foi julgado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - DRJ/SPO, em sessão de 10 de maio de 2016, cujo acórdão, de nº 16-72.642, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

COFINS. PIS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Verificada a existência de pagamento antecipado da contribuição, o prazo decadencial para a prática do lançamento por homologação é de cinco anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador da contribuição. Exonera-se o crédito tributário cuja ciência do lançamento que o constituiu se deu após o término do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE VALOR ACIMA DO PREVISTO NO ACORDO ENTRE SUBVENCIONADOR E SUBVENCIONADO.

Apurado valor em excesso ao previsto em Acordo, deduzido da base de cálculo do tributo, referente à subvenções para investimento, o valor que excede à subvenção de

investimento deve ser tributado, sendo correta a recomposição da base de cálculo do tributo.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Questionamentos dessa natureza não são apreciáveis na esfera administrativa.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada com a decisão retro, a Recorrente protocolou recurso voluntário a este CARF, vide e-fls. 7.117/7.149, através do qual apresenta suas discordâncias em relação ao acórdão proferido, calcado nas seguintes razões, as mesmas já deduzidas na sua impugnação:

1) Ausência de fundamento legal que vincule a natureza jurídica de uma subvenção de investimento ao valor aplicado pelo Contribuinte em bens do ativo fixo;

2) Inclusão dos dispêndios incorridos em P&D entre 2010 e 2012 no montante de investimentos realizados pela Recorrente para fins de apuração do montante total de investimentos e sua comparação com o montante total de créditos presumidos apropriados no mesmo período; e

3) Afastamento da incidência do PIS e da COFINS sobre os valores exigidos, pois mesmo que os créditos presumidos sejam considerados como subvenção de custeio, ainda assim não configuram receita para fins de incidência daquelas contribuições.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro para relatar e votar, tendo sido posto em julgamento em 16 de outubro de 2018. Naquela oportunidade a Turma resolveu editar a Resolução nº 1401-000.598 para converter o julgamento em diligência, com a remessa do processo à Unidade de Origem para que a Contribuinte fosse intimada, a partir do dia 29/12/2018, a comprovar o cumprimento, por parte do Estado do Rio Grande do Sul, dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Intimada, a Recorrente juntou aos autos os documentos de e-fls. 7.197/7.280 e 7.285/7.290, que comprovariam o atendimento, por parte do Governo do Estado do Rio Grande do Sul, dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Segundo a Recorrente, tais documentos comprovariam que em 30 de janeiro de 2018 o Estado do Rio Grande do Sul publicou o Decreto 53.898/2018 (v. e-fls. 7.197/7.205), o qual faz referência aos atos normativos de benefícios fiscais vigentes em 08 de agosto de 2017. Posteriormente, em 08 de fevereiro de 2018 foi publicado o Decreto nº 53.912/2018 (v. e-fls. 7.207/7.217), o qual, por sua vez, faz referência aos atos normativos de benefícios fiscais não vigentes em 8 de agosto de 2017. Finalmente, em 21 de março de 2018, o Governo do Estado

publicou o Decreto 53.972/2018 (v. e-fls. 7.219/7.224), que deu nova redação às publicações feitas pelos Decretos 53.898/2018 e 53.912/2018, referentes aos benefícios fiscais não vigentes em 08 de agosto de 2017 (Apêndice II do referido Decreto), bem como vigentes naquela data (Apêndice I do mesmo ato).

Com tais publicações, segundo a Recorrente, o Estado do Rio Grande do Sul teria cumprido com os prazos de publicação dos atos normativos relativos a incentivos fiscais vigentes e não vigentes em 07 de agosto de 2017, conforme previsto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 190/2017.

Ainda, que dentre os atos normativos publicados no Decreto 53.972/2018, encontra-se o Decreto 37.699/1997 (Regulamento do ICMS), o qual no seu art. 32, notas 3 e 4, e incisos VIII e XIII (v. e-fls. 7.226/7.234) disciplinariam o incentivo fiscal de crédito presumido de ICMS concedido à Recorrente e que foi entendido pela fiscalização como subvenção de custeio no que excedeu aos valores investidos em ativo imobilizado.

Também informa a Recorrente que nos dias 26 e 27 de dezembro de 2018, o Estado do Rio Grande do Sul efetuou o registro e depósito dos protocolos e acordos firmados com a Recorrente, conforme e-mail anexo juntado ao processo (7.278/7.280), enviado pela Receita Estadual do Rio Grande do Sul. Junta aos autos os atestados de registro e depósito dos referidos protocolos e termos de acordo (7.285/7.290).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

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

A matéria sob julgamento é por demais conhecida da Turma e também da Contribuinte, eis que já fora autuada pelo mesmo motivo em relação aos anos calendários de 2008 e 2009, cuja exigência foi consubstanciada no processo nº 11080.731977/2013-79.

O referido processo já foi objeto, inclusive, de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - 1ª Turma que, em acórdão recentíssimo, proferido em 10 de abril de 2019, recebeu o nº 9101-004.108.

É justamente nesse acórdão que vou buscar a solução para o caso em apreço, haja vista tratar-se da mesma matéria, porém relativa aos períodos de apuração de 2008 e 2009. Abaixo reproduzo excerto do voto proferido pela CSRF no processo nº 11080.731977/2013-79, de lavra da Ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, que servirá de fundamento para a decisão a ser tomada nestes autos.

Mérito – Subvenção para Investimento:

O recurso especial do contribuinte trata dos incentivo fiscal (**Rio Grande do Sul**) como subvenção para investimento, como relatado no acórdão recorrido:

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão n.º 02053.779, da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP. Adoto o relatório constante na decisão de primeira instância para compor em parte este relatório:

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

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999), aplicável ao caso dos autos:

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 n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n.º 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 (fls. 3.251):

Como resultado desta análise, foi apurada a seguinte situação:

Demonstrativo relativo ao 4º Termo aditivo de Rerratificação do Protocolo 080/97 (fls. 3243) (...) neste caso, a totalidade dos valores subvencionados, realmente, constitui subvenção para investimento.

Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 001/2005 (fls. 3244): O ato que concedeu a subvenção governamental estabeleceu a necessidade de realização de investimentos fixos no valor de R\$ 2.520.000,00. No ano-calendário de 2005, o contribuinte efetuou investimentos no

montante de R\$ 2.771.244,56, cumprindo integralmente a obrigação prevista no ato de concessão da subvenção. Desde janeiro/2005, o montante de receitas de subvenção reconhecidas pelo fiscalizado atingiu R\$ 32.169.529,34. Tendo em vista que, para ser considerada subvenção para investimento, existe a necessidade de que o montante subvencionado seja aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos na concessão do benefício, e que a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos aleatoriamente escolhidos pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento, todos os valores de receitas reconhecidas no ano-calendário de 2008 (período abrangido na ação fiscal), cujo montante atingiu R\$ 11.062.171,94, constituiu, em verdade, subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluído na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.

Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 002/2009 (fls. 3245): (...) A subvenção governamental estava vinculada à realização de investimentos fixos no valor de R\$ 3.280.000,00 No ano-calendário de 2009, o contribuinte efetuou investimentos no valor de R\$ 6.580.317,05, e reconheceu receitas de subvenção que atingiram R\$ 26.837.609,05. Assim como na situação anterior, para ser considerada subvenção para investimento, o montante subvencionado deve ser aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos no ato concessório(...). Neste caso, toda a receita excedente ao valor do investimento estabelecido no ato concessório, no valor de R\$ 23.557.609,05, constitui subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluída na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.

Houve, assim, 3 atos concessórios de subvenção governamental que originaram a autuação fiscal, discriminados em planilha às fls. 3264 do TVF, com cópia às fls. 99/101, 102/105 e 106/109 dos autos. Como o primeiro destes atos concessórios (Quarto Termo Aditivo de Rerratificação do Protocolo nº 80/97) não fundamentou autuação fiscal, passo à análise dos demais.

Com efeito, consta do Termo de Acordo ACP 001/05 é também referido o fundamento no regramento estadual para o benefício então firmado (fls. 102):

Cláusula primeira – Nos termos dos arts. 32, Nota 03, “a” e Nota 04, do Livro I, do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto 37.699, de 26/08/97, a EMPRESA fica autorizada a apropriar valores a título de créditos fiscais presumidos previstos no inciso VIII, do mencionado artigo, sem a restrição prevista na Nota 02 do mesmo artigo 32. (...)

Cláusula segunda – A EMPRESA poderá, concomitantemente e no mesmo exercício financeiro a que se referir, se adjudicar do crédito fiscal presumido previsto no inciso XIII, do artigo 32, do Livro do RICMS, desde que para tanto atenda os requisitos previstos na legislação para apropriação deste incentivo.

Ademais, o Termo de Acordo ACP 02/09 (fls. 106) explicita seu fundamento na legislação estadual do Rio Grande do Sul:

Cláusula primeira – Nos termos dos arts. 32, Nota 03, “a” e Nota 04, do Livro I, do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto 37.699, de 26/08/97, a EMPRESA fica autorizada a apropriar valores a título de créditos fiscais presumidos previstos no inciso VIII, do mencionado artigo, sem a restrição prevista na Nota 02 do mesmo artigo 32. (...)

Cláusula terceira – A EMPRESA poderá, concomitantemente e no mesmo exercício financeiro a que se referir, se adjudicar do crédito fiscal presumido previsto no inciso XIII, do artigo 32, do Livro do RICMS, desde que para tanto atenda os requisitos previstos na legislação para apropriação deste incentivo

Portanto, os benefícios tratados nestes autos estão fundamentados no artigo 32, VIII e XIII do RICMS (Decreto Estadual n. 37.699/97).

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 para “examinar os certificados, e verificar se contemplam todos os atos normativos de benefícios fiscais, e se estes estão acompanhados da correspondente documentação comprobatória, incluindo-se, nesse rol, o benefício discutido nos presentes autos.”

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 n.º 160/2017, que alterou a Lei n.º 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 da em 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 infra-estrutura 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 - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018,

devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

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

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

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

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

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

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

O contribuinte apresentou às fls. 3.828 “Atestado de Registro e Depósito 001/2019” no qual o Subsecretário da Receita Estadual do Rio Grande do Sul certifica que os atos concessórios analisados nestes autos foram objeto de publicação dos Decretos 53.909/2019 e 53.919/2018. Lembro quais são os atos concessórios que ocasionaram a imposição tributária:

(i) Termo de Acordo ACP 001/05 (fls. 102)

(ii) Termo de Acordo ACP 02/09 (fls. 106)

Em consulta ao sítio do CONFAZ (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/rio-grande-do-sul/2018/certificado-de-registro-e-deposito-rs1.pdf>), constatei Certificado de Registro de Depósito – SE / CONFAZ 02/2018/2018, do qual se extrai:

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições previstas nos 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 n.º 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 n.º 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 Rio Grande do Sul, representado pelo seu Secretário de Fazenda Luiz Antônio Bins, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da planilha dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cujos atos normativos foram publicados no Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul, por meio do Decreto n.º 53.898, de 29 de janeiro de 2018, publicado no dia 30 de janeiro de 2018, e suas alterações posteriores, e do Decreto n.º 53.912, de 7 de fevereiro de 2018, publicado em 8 de fevereiro de 2018, e suas alterações posteriores.

O depósito foi efetuado por meio de correio eletrônico na forma do Despacho n.º 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Rio Grande do Sul declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informação SEIn n.º 12004.100374/201819, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob n.º 002/2018.

Ademais, verifico a publicação no sítio da Fazenda do Rio Grande do Sul dos citados Decreto 53.898 e 53.912/2018 (www.legislacao.sefaz.rs.gov.br). O Decreto 53.912/2018 tem o seguinte teor, confirmando-se a documentação trazida aos autos pelo contribuinte:

Art. 1º Com fundamento no disposto no inciso I do art. 3º da Lei Complementar Federal n.º 160, de 7 de agosto de 2017, e no inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ratificado nos termos da Lei Complementar Federal n.º 24, de 7 de janeiro 1975, conforme Ato Declaratório CONFAZ n.º 28, publicado no Diário Oficial da União de 26 de dezembro de 2017, fica publicada no Anexo Único deste Decreto relação com identificação de atos normativos não vigentes em 8 de agosto de 2017, relativos aos benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Parágrafo único A relação de que trata este artigo inclui atos normativos não relativos a benefícios fiscais instituídos em desacordo com a Constituição Federal objetivando facilitar a compreensão sistemática dos atos cuja publicação é exigida pela Lei Complementar Federal n.º 160, de 7 de agosto de 2017. (Acrescentado pelo Decreto 53.952, de 07/03/18. (DOE 08/03/18) Efeitos a partir de 08/03/18.)

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

Destaco trecho do Anexo ao Decreto Estadual 53.912/2018, referindo-se ao benefício fiscal em discussão nestes autos:

ITEM (2)	ATOS (3)	NÚMERO (4)	EMENTA OU ASSUNTO (5)	DISPOSITIVO ESPECÍFICO (6)	DATA DE PUBLICAÇÃO NO DOE (7)	TERMO INICIAL (8)	TERMO FINAL (9)	OBSERVAÇÕES (10)
38.5	Decreto	37.699, de 26/08/1997	Crédito presumido aos estabelecimentos fabricantes nas saídas para o território nacional de produtos de informática de fabricação própria	RICMS, Livro I, Art. 32, Inciso VIII e Apêndice XIII	27/08/1997	01/09/1997	28/12/2010	Retificado em 08/09/1997 e 18/09/1997

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.

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. 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 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. 195A da Lei no 6.404— requisito não contestado pelo auditor fiscal autuante.

Lembro novamente a razão do lançamento tributário, extraindo-se do Termo de Verificação Fiscal que o acompanha:

Além disso, deve haver sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação da pessoa jurídica subvencionada.

Os investimentos efetuados pelo fiscalizado e vinculados a cada um dos atos concessórios de subvenção governamental foram comprovados por meio da apresentação de seis volumes encadernados contendo as respectivas notas fiscais. Além disso, também foram apresentados quadros demonstrativos contendo a relação e valores das notas comprobatórias dos investimentos efetuados (fls. 1356/1379). (...)

Como resultado desta análise, foi apurada a seguinte situação:

- Demonstrativo relativo ao 4º Termo aditivo de Rerratificação do Protocolo 080/97 (fls. 3243) (...) neste caso, a totalidade dos valores subvencionados, realmente, constitui subvenção para investimento.

- Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 001/2005 (fls. 3244): O ato que concedeu a subvenção governamental estabeleceu a necessidade de realização de investimentos fixos no valor de R\$ 2.520.000,00. No ano-calendário de 2005, o contribuinte efetuou

investimentos no montante de R\$ 2.771.244,56, cumprindo integralmente a obrigação prevista no ato de concessão da subvenção. Desde janeiro/2005, o montante de receitas de subvenção reconhecidas pelo fiscalizado atingiu R\$ 32.169.529,34. Tendo em vista que, para ser considerada subvenção para investimento, existe a necessidade de que o montante subvencionado seja aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos na concessão do benefício, e que a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos aleatoriamente escolhidos pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento, todos os valores de receitas reconhecidas no ano-calendário de 2008 (período abrangido na ação fiscal), cujo montante atingiu R\$ 11.062.171,94, constituiu, em verdade, subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluído na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.

*- Demonstrativo relativo ao Termo de Acordo ACP 002/2009 (fls. 3245):
(...) A subvenção governamental estava vinculada à realização de investimentos fixos no valor de R\$ 3.280.000,00 No ano-calendário de 2009, o contribuinte efetuou investimentos no valor de R\$ 6.580.317,05, e reconheceu receitas de subvenção que atingiram R\$ 26.837.609,05. Assim como na situação anterior, para ser considerada subvenção para investimento, o montante subvencionado deve ser aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos no ato concessório(...). Neste caso, toda a receita excedente ao valor do investimento estabelecido no ato concessório, no valor de R\$ 23.557.609,05, constitui subvenção para custeio ou operação, que foi indevidamente excluída na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social.*

A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento.

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

Considerando que nego provimento quanto à discussão de ser o benefício subvenção para investimento, julgo prejudicada a análise do recurso quanto à discussão de decadência de PIS e COFINS, tributos lançados de forma reflexa.

Assim, conforme pudemos constatar do acórdão nº 9101-004.108, proferido pela 1ª Turma da CSRF, a exigência foi afastada, em apertada síntese, por força da aplicação da Lei Complementar nº 160/2017, que teria inserido os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014; por sua vez, tais dispositivos determinam ser vedada a exigência de outros requisitos ou condições, além dos previstos no artigo 30, para se considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal como subvenções para investimento.

§ 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 aplicase inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Cumpridos os requisitos de registro e depósito dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais objetos de discussão nos presentes autos, perante o CONFAZ, por parte do Estado do Rio Grande do Sul, considerou a CSRF que não mais restariam exigíveis quaisquer outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

Por último, ainda concluiu não existir respaldo legal para se exigir a sincronia entre o total do investimento e os valores alcançados com a subvenção.

Por se tratar de processo absolutamente idêntico ao que estamos apreciando, com o único diferencial dos períodos de apuração objeto da autuação, não vejo outra solução a não ser adotar a mesma solução da Câmara Alta aos presentes autos, acatada que foi por unanimidade.

Com efeito, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, quis o legislador, para além de resolver inúmeros problemas gerados pela chamada "guerra fiscal" entre as unidades da federação brasileira, dar um ponto final à discussão acerca da natureza aos incentivos, isenções e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. São inúmeros os processos em tramitação neste Tribunal Administrativo que versam sobre a real natureza de tais benefícios (lato sensu), se subvenção para investimento ou para custeio. A partir do novel dispositivo legal, essa discussão foi soterrada, haja vista que a opção legislativa foi de considerá-los como subvenção para investimento. Daí em diante, a discussão se restringirá aos requisitos que continuaram a ser exigidos pelo art. 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.

Verifica-se, portanto, que a norma exige tão somente que a subvenção seja concedida como estímulo para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que se verificou no caso destes autos também. Também exige o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76. Os requisitos afetos à contabilização e destinação/utilização, não foram tratados pela Auditoria Fiscal, não sendo, portanto, objeto de discussão neste processo. Mesmo assim, os documentos de e-fls. 4.980, 5.274, 5.575 (balancetes contábeis) e 5.683 (razão da conta de reservas de incentivos fiscais), comprovam a contabilização dos benefícios recebidos pela empresa em contas de reserva de capital.

Neste auto de infração foram objeto de lançamento valores recebidos no âmbito do 4º Termo aditivo de Rerratificação do Protocolo 080/97 (R\$187.533,95) e do Termo de Acordo ACP 002/09 (R\$44.447.688,34). Ambos estão fundamentados no Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul (aprovado pelo Decreto nº 37.699/97), e já foram analisados detidamente no acórdão nº 9101-004.108.

Resta, portanto, a identificação nos presentes autos, da questão relativa às exigências de registro e depósito dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais objetos de discussão nos presentes autos, perante o CONFAZ, por parte do Estado do Rio Grande do Sul, conforme o disposto nos arts. 3º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no Convênio ICMS 190/2017, objeto da diligência demandada pela Resolução nº 1401-000.598 desta Turma.

Devidamente intimada, a Recorrente juntou aos autos os documentos de e-fls. 7.197/7.280 e 7.285/7.290, que comprovam o atendimento, por parte do Governo do Estado do Rio Grande do Sul, dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Tais documentos comprovam que, em 30 de janeiro de 2018, o Estado do Rio Grande do Sul publicou o Decreto nº 53.898/2018 (v. e-fls. 7.197/7.205), o qual faz referência aos atos normativos de benefícios fiscais vigentes em 08 de agosto de 2017. Posteriormente, em 08 de fevereiro de 2018 foi publicado o Decreto nº 53.912/2018 (v. e-fls. 7.207/7.217), o qual, por sua vez, faz referência aos atos normativos de benefícios fiscais não vigentes em 8 de agosto de 2017. Finalmente, em 21 de março de 2018, o Governo do Estado publicou o Decreto 53.972/2018 (v. e-fls. 7.219/7.224), que deu nova redação às publicações feitas pelos Decretos 53.898/2018 e 53.912/2018, referentes aos benefícios fiscais não vigentes em 08 de agosto de 2017 (Apêndice II do referido Decreto), bem como os vigentes naquela data (Apêndice I do mesmo ato).

Verifica-se que, com tais publicações, o Estado do Rio Grande do Sul cumpriu com os prazos de publicação dos atos normativos relativos aos incentivos fiscais vigentes e não

vigentes em 07 de agosto de 2017, conforme previsto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 190/2017.

Ainda, que dentre os atos normativos publicados no Decreto 53.972/2018, encontra-se o Decreto 37.699/1997 (Regulamento do ICMS), o qual nos seus arts. 32, notas 3 e 4, e incisos VIII e XIII e 33, inciso XXXVI (v. e-fls. 7.226/7.234), regem o incentivo fiscal de crédito presumido de ICMS concedido à Recorrente e que foi entendido pela fiscalização como subvenção de custeio no que excedeu aos valores investidos em ativo imobilizado.

A Recorrente também comprovou que nos dias 26 e 27 de dezembro de 2018, o Estado do Rio Grande do Sul efetuou o registro e depósito dos protocolos e acordos firmados, conforme e-mails juntados ao processo (v. e-fls. 7.278/7.280), enviados pela Receita Estadual do Rio Grande do Sul.

Também juntou aos autos os atestados de registro e depósito dos referidos protocolos e termos de acordo (v. e-fls.7.285/7.290), datados de 21 de janeiro de 2019. Os referidos atestados contém um erro, pois deles não consta o Termo de Acordo ACP nº 02/09. Porém, durante o julgamento deste processo o Patrono da Recorrente apresentou novos atestados, desta feita datados de 15 de abril de 2019, onde consta a retificação do registro e depósito dos atos concessivos. Neste novo atestado consta o Termo de Acordo ACP nº 02/09. Referido atestado foi confirmado no sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda da Receita Estadual do Rio Grande do Sul (<https://secweb.procergs.com.br/rda/visualiza>) durante a audiência de julgamento através da chave de acesso nº 64820.29484.01435.17646-44457.51402.21095.33247.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves