



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.731977/2013-79
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-004.108 – 1ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PERTO S.A. PERIFÉRICOS PARA AUTOMAÇÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGRAMENTO ESTADUAL. NORMAS FEDERAIS.

A interpretação, pelos acórdãos paradigmas, de benefício de outro Estado da Federação não impede o conhecimento do recurso especial, quando os acórdãos aplicam a legislação federal de forma divergente da orientação do acórdão recorrido. Recurso especial conhecido.

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, em conhecer do Recurso Especial. Acordam, ainda, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de preclusão do lançamento do PIS/COFINS, vencida a conselheira Livia De Carli Germano. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento quanto à primeira matéria "subvenção para investimento". Por unanimidade, julgaram prejudicada a análise da segunda matéria do recurso "decadência de PIS e COFINS". Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ,, CSLL, PIS e COFINS, com imposição de multa de 75%, além de multa isolada sobre estimativas mensais.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3253):

3.1. CARACTERÍSTICAS E NATUREZA JURÍDICA DAS SUBVENÇÕES

Em 1978 a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal editou o Parecer Normativo CST 112, de 29-12-1978, que teve por objetivo consolidar o tratamento a ser dado às subvenções recebidas por pessoas jurídicas para fins de tributação do imposto sobre a renda.(...)

3.2. TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 2008 – IRPJ E CSLL

Isto posto, cabe observar eu as disposições dos incisos do artigo 443 do RIR/1999 foram derogadas em razão das alterações na Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). A alínea 'd' do §1º do art. 182 desta Lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimentos como reservas de capital, foi expressamente

revogada pelo artigo 10 da Lei 11.638/2007, que entrou em vigor em 01-01-2008.

Em razão disso, a Lei 11.941/2009, que por meio do artigo 15 instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT, estabeleceu também no seu artigo 18 um 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. (...)

Tudo considerado, para que a 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 (...)

4. DAS INFRAÇÕES FISCAIS

4.1. EXCESSO DE EXCLUSÃO DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL (...)

Conforme referido no item 3.1, dentre as características imprescindíveis da subvenção para investimento está a necessidade de que o montante da subvenção seja aplicado especificamente em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico previamente definido, de modo que a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos aleatoriamente escolhidos pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento. 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.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto por julgá-la improcedente:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausente imputação de dolo, fraude ou simulação.

Inexistindo pagamento, a contagem do prazo decadencial é feita pela regra geral contida no art. 173 do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. ICMS. EXCESSO DE VALOR. As subvenções para investimentos passíveis de exclusão da apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL, da contribuição ao PIS e da Cofins são aquelas que, recebidas do Poder Público com este objetivo, ainda que em função de redução de impostos, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos e valorados pelo ente governamental concedente.

Não havendo esta comprovação, a subvenção é tida como de custeio e, como tal, tributada.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAIS. IRPJ. CSLL. Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS. Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da impugnação, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, principalmente se a impugnante não informou quais elementos almeja apresentar e o que pretende especificamente provar com eles.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. fls. 3.471/3.506), ao qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento decidiu por dar provimento ao recurso, além de acolher a decadência do PIS e da COFINS, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausente imputação de dolo, fraude ou simulação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS - DECADÊNCIA.

As estimativas mensais representam uma obrigação autônoma e de natureza diversa daquela prevista no caput do art. 150 do CTN, cujo surgimento, inclusive, independente da ocorrência do fato gerador do tributo (lucro real), e que, por isso, não se subsume às disposições do referido art. 150, mas sim à regra geral do art. 173, I, do CTN

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUTOR DE CUSTO. TRIBUTAÇÃO FEDERAL. DESCABIMENTO.

Os créditos presumidos de ICMS são, financeiramente, renúncia de receita dos estados e, contabilmente, redutores de custos tributários para os contribuintes, não configurando renda ou receita deles, não cabendo, portanto, a tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS ou pela COFINS.

Em 06/12/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria, que interpôs recurso especial em 13/01/2017. Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) natureza do benefício estadual, que entende seja **subvenção para custeio, indicando os acórdãos paradigmas nº:**

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

(i.b) 1101-001.228 (processo administrativo nº 10380.720566/201319), constando desta decisão: *“Parcela de receita tributária dispensada de recolhimento pelo governo estadual a contribuinte de ICMS, a título de crédito presumido, vinculada apenas a elevação do nível de recolhimento do imposto, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica.”*

(ii) decadência do PIS e da COFINS, sustentando que na hipótese de compensação em DCTF, a decadência estaria submetida ao artigo 173, I, do CTN, tendo apresentado os seguintes acórdãos paradigmas:

(ii.a) 9303-002.384 (processo administrativo nº 13816.000854/2003-02), *verbis*: *“entendo que compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário, assim como a prescrição e a decadência, todas modalidades de extinção previstas respectivamente nos §§ 2º, 1º e 5º do art. 156 do CTN.”*

(ii.b) 2302-01871(processo administrativo nº 37311.012465/2006-11), *“não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.”*

O recurso especial da Procuradoria foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), nos seguintes termos:

a) Subvenção de Investimento

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que a inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. Ademais, a parcela de receita tributária dispensada de recolhimento pelo governo estadual a contribuinte de ICMS, a título de crédito presumido, vinculada apenas a elevação do nível de recolhimento do imposto, configura receita de subvenção para custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica. (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que os créditos presumidos de ICMS são, financeiramente, renúncia de receita dos estados e, contabilmente, redutores de custos tributários para os contribuintes, não configurando renda ou receita deles, não cabendo, portanto, a tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS ou pela COFINS.

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

b) Decadência (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que os tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Havendo então o pagamento antecipado, haverá a extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, se não houver o pagamento antecipado não se aplica o disposto no art. 156, inciso VII do CTN; deve, assim, ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Ocorre que a compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário. (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que o lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente mediante compensação, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

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

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU

SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão das matérias relativas à (a) subvenção de investimento e (b) decadência.

O contribuinte foi intimado em 10/03/2017 (fls. 3645), apresentando contrarrazões ao recurso especial em 27/03/2017. Alega, em síntese, que:

(i) Haveria preclusão quanto à discussão de decadência do PIS e COFINS sobre valores dos créditos presumidos de ICMS apropriados entre 2008 e 2009, eis que o recurso especial teria limitado a discussão ao período de janeiro a outubro de 2008;

(ii) Ausência de divergência na interpretação da lei tributária com relação à subvenção para investimento, considerando que os acórdãos paradigmas (acórdãos 9101-01.239 e 1101-01.228) tratariam de benefícios de outros Estados, com outras condições;

(iii) O próprio auditor fiscal, no caso dos autos, não teria negado a existência de investimentos em 2008 e 2009, em contrapartida ao crédito presumido apropriado, enquanto nos paradigmas não havia a necessidade de qualquer contrapartida;

(iv) O voto vencedor do acórdão recorrido teve por fundamento afastar a qualificação dos créditos presumidos como subvenções, para investimento ou custeio (identificando-os como “renúncia fiscal”), sem que haja similaridade com acórdãos paradigmas;

(v) No mérito, reitera as razões de manutenção do acórdão recorrido, sustentando que haveria decadência de PIS e COFINS também quanto ao período de janeiro a outubro de 2008;

(vi) Pede também seja mantido afastamento, no mérito – se vencido quanto à alegação de preclusão -, quanto aos créditos presumidos de ICMS apropriados em 2008 e 2009;

(vii) Sustenta, ainda, deve ser mantido o acórdão recorrido relativamente ao IRPJ e CSLL

Em memoriais apresentados na sessão de março de 2018, o contribuinte informou que o Estado do RS publicou Decreto (nº 58.898, de 29 de janeiro de 2018), retificando o benefício fiscal em análise nestes autos. Além disso, informou de decisão judicial favorável nos autos de processo judicial.

Nesse contexto, esta Turma da CSRF resolveu sobrestar o processo até 29/12/2018 (fls. 3.705, Resolução nº **9101-000.053**).

O contribuinte, assim, foi intimado para comprovar o cumprimento dos requisitos das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 (fls. 3.729). Assim, apresentou em 28/12/2018 petição na qual alega, em síntese, que teriam sido cumpridos os requisitos do Convênio ICMS 190/2017. Nesta petição anexa inúmeros documentos para comprovar suas alegações. (fls. 3.735). Em 21/01/2019, o contribuinte apresentou “*Atestado de Registro e Depósito, emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul*” (fls. 3.828).

Para evitar prejuízo à Procuradoria, foi oportunizada a sua manifestação, conforme despacho às fls. 3.834.

Nesse sentido, a Procuradoria manifestou que caberia “à UNIDADE DE ORIGEM 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.”

É o relatório.

Voto

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

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

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

O recurso especial é tempestivo, tendo sido admitido pelo Presidente de Câmara relativamente às duas matérias recorridas.

O Recorrido pleiteia não seja conhecido o recurso, em síntese, pelas seguintes razões:

- a) Ausência de divergência na interpretação da lei tributária com relação à subvenção para investimento, considerando que os acórdãos paradigmas (acórdãos 9101-01.239 e 1101-01.228) tratariam de benefícios de outros Estados, com outras condições;
- b) O próprio auditor fiscal, no caso dos autos, não teria negado a existência de investimentos em 2008 e 2009, em contrapartida ao crédito presumido apropriado, enquanto nos paradigmas não havia a necessidade de qualquer contrapartida;
- c) O voto vencedor do acórdão recorrido teve por fundamento afastar a qualificação dos créditos presumidos como subvenções, para investimento ou custeio (identificando-os como “renúncia fiscal”), sem que haja similaridade com acórdãos paradigmas;

O tratamento, pelos acórdãos paradigmas, de benefício de outro Estado da Federação não impede o conhecimento do recurso especial, quando os acórdãos interpretaram a legislação federal de forma divergente.

Lembro que o primeiro acórdão paradigma (9101-01.239) tem o seguinte contexto fático descrito em seu relatório:

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

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

Diante desse panorama fático, decidi esta Turma da CSRF no **primeiro acórdão paradigma (9101-01239)**, conforme voto vencedor elaborado pelo ex-Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias:

Com bem assinalado no voto do i. Relator, para serem caracterizados como subvenção para investimento, os benefícios fiscais, devem ser submetidos a cuidadoso exame jurídico do ato concessivo e das respectivas disposições regulamentares.

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

Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, tal como preconizado pelo Decreto-Lei n° 1.598/77.

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

O art. 1° da Lei, cujos excertos principais foram acima transcritos, dispõe sobre as características do benefício fiscal. Ao apreciar seus elementos caracterizadores, firmei convicção no sentido de que, a despeito da intenção governamental em conceder o incentivo com “a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista

de Pernambuco”, efetivamente não foi assegurada a destinação dos recursos na “implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”.

Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de “investimento”, além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento, que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme os critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo. Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados para fruição do benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.

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

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

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

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

Assim, ante a inexistência destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, é

forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, não pode ser qualificado como subvenção para investimento, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos. (grifamos)

O primeiro acórdão paradigma (9101-01239), portanto, interpreta a legislação federal, tratando da exigência de aplicação efetiva dos recursos correspondentes à subvenção.

A similitude fática com o caso dos autos é evidente, eis que a autuação fiscal fundamentou-se na “necessidade de que o montante subvencionado seja aplicado especificamente em bens ou direitos previamente definidos na concessão do benefício” (trecho do TVF).

Quanto à divergência na interpretação da lei tributária, também entendo existente quanto ao primeiro paradigma, eis que sob o mesmo contexto fático (créditos presumidos de estaduais concedidos por legislação federal), houve decisão administrativa em sentido diametralmente oposto. Enquanto o primeiro acórdão paradigma (9101-01239) revela a manutenção de auto de infração, o acórdão recorrido afasta a exigência tributária.

Assim, vislumbro divergência na interpretação da lei tributária com relação ao primeiro paradigma (9101-01239), razão pela qual conheço do recurso especial com relação a este acórdão.

Lembro que no caso destes autos o auditor fiscal reconheceu a existência de investimento, em valores bastante inferiores aos valores de receitas de subvenção. O que suplantou o investimento exigido em ato concessório estadual, foi identificado como subvenção para custeio:

- 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.

No caso do primeiro acórdão paradigma (**9101-01239**) a legislação sequer obriga a contrapartida em investimento, como explicita o voto vencedor:

In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco não obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Este fato não prejudica o conhecimento do recurso especial. Afinal, ambos os casos tratam de benefício fiscal estadual sem investimento com valor equivalente aos créditos concedidos, seja porque a lei estadual sequer exigia investimento (como descreve o primeiro acórdão paradigma), seja porque a lei estadual exigia investimento em valor baixo, comparado com o crédito concedido (acórdão recorrido). Em ambos os casos, a pacificação da interpretação da lei tributária, para saber se necessária a equivalência entre investimento e crédito concedido, caberá a esta Turma da CSRF, exatamente porque os acórdãos – analisando casos similares (não idênticos) concluíram pela interpretação da lei federal de forma distinta.

Por fim, entendo que a distinção da tese jurídica vencedora também não prejudica o conhecimento do recurso especial. O contribuinte sustenta que o voto vencedor do acórdão recorrido teve por fundamento afastar a qualificação dos créditos presumidos como subvenções, para investimento ou custeio (identificando-os como “renúncia fiscal”), sem que haja similaridade com acórdãos paradigmas. No entanto tal fato reforça a necessidade de julgamento do recurso especial e interpretação da legislação federal, para conclusão sobre a natureza jurídica de créditos presumidos concedidos por Estados, para fins de enquadramento – ou não – como subvenção para investimento.

Diante destas razões, entendo pelo conhecimento do recurso especial da Procuradoria com fundamento no **primeiro acórdão paradigma (9101-01239)**.

De toda forma, analiso também o segundo acórdão paradigma, para confirmar o conhecimento do recurso especial.

O **segundo acórdão paradigma (1101-01228)** tem descrito o contexto fático em seu relatório, como se reproduz a seguir:

A autoridade lançadora constatou que a contribuinte deixou de contabilizar três pagamentos efetuados pelo Banco Bradesco S/A, que totalizaram R\$ 280.000,00, a título de “Prêmio de Performance”, bem como promoveu indevidamente ajuste negativo do Regime Tributário de Transição, no valor de R\$ 32.672.426,29, por classificar como subvenção para

investimentos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Ceará, conforme Termo de Acordo nº 917/2006, valor este reconhecido na apuração do resultado do exercício como redutor do Custo de Mercadoria Vendida (CMV). Os pagamentos recebidos do Banco Bradesco S/A foram classificados como receitas omitidas, e o ajuste em razão de subvenções foi glosado como exclusão indevida.

O mérito foi julgado da forma seguinte pela Turma prolatora do **segundo acórdão paradigma (1101-01228)**:

Nestes autos, a Fiscalização observa que a contribuinte afirmou ser beneficiária de subvenção para investimentos, relativa a créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Ceará por meio do Termo de Acordo nº 917/2006, assim descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/52: (...)

Depois de discorrer sobre a disciplina das subvenções para investimento a partir da Lei nº 11.638/2007 e no âmbito do Regime Tributário de Transição – RTT, a autoridade lançadora reportou-se ao art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77 e ao art. 443 do RIR/99, ao conceito e à classificação de subvenções nos termos dos Pareceres Normativos CST nº 2/78 e 143/73, para então consignar que: (...)

Como esclarecido no Parecer Normativo CST nº 107/75, em situações semelhantes à presente, o sujeito passivo deduz, como despesa incorrida, o ICMS incidente sobre suas operações tributáveis. Aqui questiona-se se a dispensa de recolhimento deste valor – efetivada mediante crédito decorrente de nota fiscal emitida para compensação do ICMS relativo aos repasses concedidos, calculados segundo a cláusula quinta do Termo de Acordo nº 917/2006 (fl. 239/249) – deve ser reconhecida como receita tributável, ou pode deixar de integrar o lucro tributável.

Tem-se, em tais circunstâncias, um crédito presumido de ICMS, que não corresponde aos créditos reais, verificados em operações anteriores e abatidos do imposto devido nas saídas promovidas pelo sujeito passivo, de modo a implementar a nãoacumulatividade. Trata-se de benefício fiscal dissociado de qualquer operação antecedente sujeita à incidência de ICMS e é contabilizado a débito da conta representativa de ICMS a pagar, de modo a reduzir seu saldo e, por consequência, o pagamento do tributo.

Cabe aqui definir se a contrapartida credora deste valor deve integrar o lucro tributável, no caso mediante reversão do ajuste negativo promovido pela contribuinte em razão do Regime Tributário de Transição (...)

A recorrente discorda da exigência de que a subvenção para investimento esteja atrelada à estrita aplicação em ativos ou outros investimentos explicitamente mensuráveis, expondo o significado do substantivo subvenção, traçando comparativo com o benefício “Bolsa-Família” e abordando outras hipóteses de subsídio, para classificá-los como subvenção de custeio ou de investimento, distinguindo esta como subsídio com destinação específica ou difusa, para então afirmar que a Fiscalização

classificou o benefício fiscal em discussão nesta segunda hipótese, e defender sua vinculação a objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento, consoante exposto no Termo de Acordo nº 917/2006.

Contudo, a única contrapartida exigida no acordo em referência é a mencionada elevação do nível de recolhimento do imposto, sem qualquer menção aos objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento citados pela recorrente. (...)

Impróprio, assim, discutir a necessidade de aplicações em bens de ativo, máquinas e equipamentos para caracterização de uma subvenção como de investimento. Por certo, como alega a recorrente, uma patente, nos dias atuais, pode valer muito mais do que inúmeras fábricas. Contudo, no caso presente não foi exigida contrapartida em qualquer tipo de investimento, e nem mesmo se vislumbra, nos termos acordados, qualquer compromisso direto com a produção e o emprego, justamente porque não houve fixação de metas de desempenho real: incremento das receitas e do emprego e da conseqüente arrecadação.

Neste contexto, a alegada distinção entre expansão de empreendimentos econômicos, mencionada no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, e expansão de empreendimentos industriais, como exigida pela Fiscalização, em nada afeta a presente exigência, porque nenhuma delas é exigida no acordo que pretendeu configurar uma subvenção para investimento. (...)

O Decreto-lei nº 1.598/77 especifica quais são as isenções ou reduções de impostos que podem ser caracterizadas como subvenções para investimento e, assim, não computadas no lucro tributável:

Admitir, como pretende a recorrente, que a pessoa jurídica de direito público, ao conceder isenção ou redução de impostos em favor de uma empresa pode definir se a subvenção é para investimento ou custeio dispensaria a análise dos atos concessivos do benefício, e exigiria, tão só, a prova de que a beneficiária cumpriu as obrigações acessórias ali definidas. Em verdade, desvincular o investimento realizado da exigência do subvencionador simplesmente anula a possibilidade de se cogitar de outro tipo de subvenção que não para investimento, pois basta qualquer ação ou intenção do subvencionado, independentemente de sua motivação, evidenciando que investimento houve, para se afirmar que o benefício fiscal teria a natureza de subvenção para investimento, e assim afastar sua tributação. (...)

Impróprio, também, classificar o benefício concedido pelo Estado do Ceará como “adiantamento de recursos para ser utilizado numa atividade específica”, o incremento da arrecadação tributária e do emprego. Consoante exposto no Parecer Normativo CST nº 142/73, a atividade estatal de carrear para a empresa recursos financeiros para custeio ou operação identifica-se, sem dúvida, no plano orçamentário, com a ajuda

financeira do poder público às empresas privadas com autorização de lei especial, conceituada e classificada na Lei de Orçamento, como subvenção (Lei nº 4.320/64, art. 12, §§ 2º e 3º, item II, combinados com o art. 19). A entrega de recursos por parte do Poder Público, ou sua renúncia a recebê-los, não pode ser, assim, rotulada como adiantamento ou empréstimo sujeitos a termo, mas sim como receita efetiva, ainda que passível de reversão futura, o que evidencia a inadequação das referências feitas pela recorrente ao art. 116, inciso II do CTN, bem como ao seu art. 117. Na forma em que concedido o benefício, nada impede que a contribuinte destine livremente, em suas atividades, os valores que deixaram de ser recolhidos ao Estado do Ceará. Em verdade, nos termos do acordo em referência, somente se exigiu que a contribuinte transportasse os valores correspondentes para reserva de capital, e como nenhuma contrapartida específica foi exigida, não há como assegurar que tais montantes permaneçam capitalizados na beneficiária.

A longa transcrição é para demonstrar o enfoque do tema pela Turma prolatora do **segundo acórdão paradigma (1101-01228)**. A turma analisou o artigo 392, do RIR/99, como também o artigo 38, do Decreto-lei nº 1.598, para concluir que no caso do benefício estadual em análise (Pague Menos – Ceará) não havia previsão – na legislação estadual - de contrapartida específica que caracterizasse o benefício como subvenção para investimento.

Adoto as razões tratadas quanto ao primeiro paradigma para reafirmar o conhecimento do recurso especial.

Diante disso, voto por **conhecer o recurso especial** da Procuradoria quanto ao segundo paradigma.

Assim, **conheço do recurso especial da Procuradoria.**

Preclusão

O contribuinte sustenta em suas contrarrazões que “*não teria havido qualquer irrisignação recursal, quanto à decisão do acórdão recorrido que afastou a cobrança de PIS e COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS apropriados pela Recorrida entre 2008 e 2009, em função da impossibilidade de se considerar tais créditos como espécie de receita para fins de PIS e COFINS, nos termos da fundamentação do acórdão recorrido*”.

Ocorre que consta do acórdão recorrido o enfretamento do PIS e da COFINS conjuntamente com o IRPJ e CSLL, sendo a tributação reflexa. Destaco trecho da ementa nesse sentido:

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUTOR DE CUSTO. TRIBUTAÇÃO FEDERAL. DESCABIMENTO.

Os créditos presumidos de ICMS são, financeiramente, renúncia de receita dos estados e, contabilmente, redutores de custos tributários para os contribuintes, não configurando renda ou

receita deles, não cabendo, portanto, a tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS ou pela COFINS.

O recurso especial da Procuradoria questiona o acórdão recorrido, sustentando que *“trata-se aqui de examinar se é possível classificar uma dotação como “subvenção para investimento”, ainda que não tenha sido indicada a assunção de qualquer compromisso de investimento específico por parte do contribuinte”* (trecho do recurso, fls. 3.615). Ao final, a Procuradoria pede a reforma do acórdão recorrido *“restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade”* (trecho do pedido, fls. 3.622).

Diante disso, entendo que há questionamento da integralidade dos autos de infração, inclusive dos reflexos PIS e COFINS.

Portanto, **rejeito o pedido do contribuinte para declaração de preclusão quanto ao PIS e COFINS.**

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 nº 02-053.779, 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 nº 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 nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

No caso destes autos, trata-se de benefício estadual, referido em Termo de Verificação Fiscal (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 benefício 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 nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30.

O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Remanesce, de toda forma, a exigência de cumprimento dos requisitos do *caput* do artigo 30, quais sejam: **(i)** intenção do Estado 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 infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais:

Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da

Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pela Cláusula Terceira do Convênio:

Cláusula terceira *A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:*

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 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-rs-1.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 nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e certifica o seguinte:

Que o Estado do 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 nº 53.898, de 29 de janeiro de 2018, publicado no dia 30 de janeiro de 2018, e suas alterações posteriores, e do Decreto nº 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 nº 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 - SEInº 12004.100374/2018-19, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 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 nº 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 nº 24, de 7 de janeiro 1975, conforme Ato Declaratório CONFAZ nº 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 nº 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. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

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

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017 - grifamos)

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

Lembro novamente a razão do lançamento tributário, extraíndo-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.

Conclusão

Portanto, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, aplicando o regramento da Lei Complementar nº 160. A conclusão quanto ao IRPJ aplica-se aos tributos reflexos.

Diante disso, julgo prejudicada a análise do recurso quanto à discussão de decadência de PIS e COFINS.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto a fim de esclarecer as razões pelas quais divergi da Relatora quanto à preclusão do PIS e COFINS, bem como porque, no mérito, acompanhei a Relatora pelas conclusões.

Quanto à questão da preclusão, considero que a PFN não trouxe razões recursais específicas para as contribuições ao PIS e à COFINS. Nesse ponto, observo que o recurso especial apresentado não menciona tais tributos em nenhuma de suas passagens, nem faz referência a qualquer base legal a eles aplicável. Na verdade, toda a fundamentação exposta no recurso é exclusiva para o IRPJ e CSLL, sendo válido destacar o trecho final, em que se lê:

De todo o exposto, conclui-se que a dotação recebida pelo contribuinte não pode ser classificada como subvenção para investimento, devendo ser considerada como subvenção para custeio. Consequentemente, os valores correspondentes ao benefício fiscal devem integrar o lucro operacional, nos termos do art. 392 do RIR/99 e do art. 44, IV da Lei nº 4.506/64.

Logo, merece ser restabelecido o auto de infração lavrado para a exigência de IRPJ e CSLL, bem como da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

É verdade que consta do acórdão recorrido o tratamento conjunto, mas o acórdão é a decisão recorrida, e é no recurso que devem ser postas as razões pelas quais o recorrente entende que a decisão deve ser reformada. No caso, o recurso da Fazenda Nacional se limita a sustentar a tese de que o crédito presumido de ICMS deve ser tratado como subvenção, mas não se diz a razão pela qual, sendo subvenção, o valor deveria ser tributado por PIS e COFINS. Não sendo tal conclusão automática, nem uma decorrência lógica da tributação pelo IRPJ e CSLL, entendo que a discussão quanto às contribuições PIS e COFINS restou prejudicada.

Em síntese, portanto, compreendo que a discussão quanto ao PIS e COFINS não foi devolvida à análise deste colegiado -- conclusão que, observo, não prevaleceu na Turma após a sessão de julgamento.

No mérito, com a devida vênia, divergi das razões expostas pela Relatora para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, basicamente por concordar com o acórdão recorrido, ou seja, por entender que o crédito presumido de ICMS sequer pode ser entendido como subvenção -- seja para custeio seja para investimento.

Nas palavras do voto condutor do acórdão recorrido: "Os créditos presumidos de ICMS não são, a rigor, subvenções, daí porque não cabe aqui a discussão sobre classificar o benefício fiscal como subvenções para investimento ou subvenções para custeio, para efeito de definir a tributação."

De fato, o crédito presumido de ICMS é uma renúncia de receita estatal -- a qual, exclusivamente para fins de registro contábil, recebe o mesmo tratamento de subvenção

para investimento, nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e artigo 18 da Lei 11.941/2009.

Dito de outra forma, o benefício é tratado, pela legislação acima citada, como subvenção, mas isso não significa dizer que se trata de subvenção, no sentido estrito do termo. Por analogia, é o mesmo que dizer que, para determinados fins, o morango será tratado -- como de fato é -- como uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de flor¹).

É que para que algo possa ser considerado subvenção é necessário que haja uma **efetiva transferência de recursos**, o que em regra não ocorre com incentivos fiscais tais como o crédito presumido de ICMS. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “transferências de renda” e as subvenções para investimento como “transferências de capital” (BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685). Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

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

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

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

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

Ressalte-se que este mesmo diploma, ao tratar especificamente das isenções e reduções de impostos, já esclarece que, "Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.". E, mais adiante, ressalta: "o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso

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

financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representado efetivamente uma redução no custo do bem adquirido" (grifamos).

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

"Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico." (grifamos)

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

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

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

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

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento², a isenção ou redução de impostos poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será considerado subvenção para custeio.

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

² Quais sejam: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

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

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

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

Vemos, portanto, que em linguagem orçamentária as subvenções não se confundem com o crédito presumido de ICMS, sendo este uma forma de renúncia de receita que independe de dotação orçamentária, ao contrário das primeiras, que são despesas públicas caracterizadas pela transferência de recursos.

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

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

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Mas o fato de o art. 443 do RIR/99 ter dado o mesmo tratamento fiscal e ter denominado como "subvenção para investimento" tanto as subvenções em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características das

subvenções para investimento mencionadas no PN CST 112/1979) quanto recursos que não são tecnicamente subvenções (i.e., as reduções e isenções e tributos) não faz com que estes últimos, apenas por tal razão, passem a ter a natureza de subvenções.

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

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

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

No entanto, com as modificações providas pela Lei nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas contra resultado. Porém, objetivando a manutenção do tratamento tributário anteriormente dispensado aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

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

Em síntese, portanto, compreendo que o crédito presumido de ICMS consiste em redução de tributo que apenas pode ser considerado subvenção para investimento na acepção ampla deste termo, de acordo com art. 443, I do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977). Neste sentido, para o crédito presumido de ICMS **não se exige a vinculação**, isto é, aplicação direta e exclusiva dos recursos a projetos determinados, requisito aplicável apenas às subvenções para investimento em sentido estrito (transferência de recursos). Basta, para este, o preenchimento das condições constantes do próprio artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977).

Interessantes, neste ponto, as observações do então Conselheiro Marcos Shigueo Takata em seu voto vencedor no acórdão 1103-00.555, de 20 de outubro de 2011, as quais por oportuno reproduzo:

(...)

E, do que já foi deduzido até aqui, fácil constatar que o termo subvenções para investimento foi utilizado em seu sentido

econômico pelo art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A., conforme sua lógica e teleologia.

(...)

Atente-se, por sua importância: à luz das normas contábeis (art. 182, § 1º, “d”, da Lei de S.A.), mesmo sem se fazer remissão à lei do IRPJ (art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77), vê-se que a subvenção para investimentos não é receita, mas reservas de capital (patrimônio líquido).

(...)

Vale dizer, como a subvenção para investimento não é receita, à luz do direito contábil, como o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 é regra específica para lucro real, e não há regra que afaste o direito contábil para o lucro presumido, também não compõe a base de cálculo desse a subvenção para investimento.

A bem ver, no que concerne a subvenção para investimento, o que o art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 trouxe de diverso ao que prevê o direito contábil, para fins de IRPJ sob o regime do lucro real, foi colocar os seguintes requisitos para não tributar aquilo que não é receita (= não adição ao lucro líquido). Que “as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos” sejam: necessariamente registradas como reservas de capital somente utilizáveis para absorver prejuízos ou serem incorporadas ao capital social, e que não haja redução de capital no montante capitalizado.

Ou seja, o que a referida norma legal fez foi somente estabelecer dois requisitos, para fins do IRPJ sob o regime do lucro real, para que a subvenção para investimento não seja adicionável ao lucro líquido (= o que não é receita não precisa compor a base de cálculo do IRPJ sob regime do lucro real).

E isso é confirmável inclusive pela interpretação lógica do art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77. Os pressupostos de fato previstos nos incisos do caput do art. 38, bem como o de seu § 1º, são todas hipóteses que também não são receita nem são despesa pelas normas contábeis (art. 182, § 1º, “a” a “c” e § 5º c/c o art. 30, § 1º, “b” e “c”, da Lei de S.A.) – tal como o do art. 38, § 2º, no caso, subvenção para investimento. Quer dizer, em relação àqueles pressuposto de fato, o art. 38 não colocou requisito para que não sejam tributáveis (adição ao lucro; e, claro, para não se poder excluir o débito, em patrimônio líquido, do lucro).

E por que a necessidade de dizer que não são tributáveis os referidos pressupostos de fato (art. 38, caput e incisos e § 1º)? É necessário se lembrar que, à época, acabara de ser editado o novo regramento contábil (na nova Lei de S.A.). Por isso, houve por bem o legislador esclarecer que aquilo que não é receita, conforme o direito contábil, não é tributável para o IRPJ sob o regime do lucro real. Tanto que a Lei 7.689/88, ao instituir a

CSL, não entrou nesses detalhes, justamente porque já não se fazia mais necessário.

Em suma, conforme o direito contábil, a subvenção para investimento não é receita, sendo registrável em reservas de capital. Para efeitos de IRPJ sob o regime do lucro real, o que não é receita continua não compondo o lucro real, desde que atendidos os dois requisitos suprarreferidos; se não atendidos a tributação se dá (por adição ao lucro) só quanto ao IRPJ e sob o regime de lucro real.

Registro aqui uma observação. Somente a partir do advento da Lei 11.638/07, que trouxe alterações no Capítulo das Demonstrações Financeiras da Lei de S.A., as subvenções para investimentos passaram a ser registráveis como receita⁹. Ainda assim, elas permanecem não sendo tributáveis, e não só para fins de IRPJ, conforme os arts. 15, caput e § 4º, 16, 18 e 21, da Lei 11.941/09 (instituição do RTT Regime Tributário de Transição).

(...)

Estas são, assim, as razões do meu voto no presente caso.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano