



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.720207/2011-71
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9101-004.336 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrentes INTELBRAS S.A. INDÚSTRIA DE TELECOMUNICAÇÃO ELETRÔNICA
BRASILEIRA E
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. MANUTENÇÃO EM RESERVA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

A autorização para não ser computada a subvenção para investimento na determinação do lucro real, na forma das normas vigentes em 2006 (RIR/1999, art. 443), dependia da manutenção em reserva de capital, requisito não cumprido pelo contribuinte quanto ao ano de 2006, como comprovado pelo auditor fiscal autuante. Recurso especial do contribuinte a que se nega provimento quanto à exigência de 2006.

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

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

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Paraná e Santa Catarina 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.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF 105. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. RICARF. ART. 67, §3º.

Não é conhecido Recurso Especial da Procuradoria contra acórdão que adota entendimento de Súmula CARF, nos termos do artigo 67, §3º, do RICARF (Portaria MF 343/2015), tratando de exigência de 2006.

Ao analisar a multa isolada exigida quanto às estimativas de 2006, o acórdão da Turma *a quo* amolda-se à Súmula CARF 105, que prevê: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo

da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício".

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. MATÉRIA PREJUDICADA.

Resta prejudicada a análise do mérito do recurso da Procuradoria a respeito da multa isolada, considerando o resultado quanto ao recurso do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para manter a tributação relativa ao ano-calendário de 2006. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia de Carli Germano, as quais manifestaram intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

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

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e CSLL quanto aos anos de 2006 a 2008, com imposição de multa de 75%, , sendo apuradas as seguintes infrações: (i) pagamento a pessoas físicas vinculadas; (ii) subvenções para custeio indevidamente identificada pelo contribuinte como subvenção para investimento; (iii) subvenções para custeio relativas à incorporada NOVA SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA entre julho e dezembro de 2007); (iv) IRFonte por pagamento a beneficiários não identificados / pagamentos sem causa. Além disso, imposta multa isolada sobre estimativas mensais quanto aos meses de 2006, 2007 e 2008. O auditor fiscal ainda imputou juros de forma isolada quanto aos anos citados. (fls. 699/754).

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, que foi parcialmente acolhida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO ESTADUAL. INCENTIVOS FISCAIS. ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções correntes ou para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PARECERES NORMATIVOS. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. NORMA COMPLEMENTAR DE LEI. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL As orientações e definições contidas em atos normativos, por constituírem normas complementares da legislação tributária (art. 100 do CTN) e refletirem o entendimento da Administração Tributária, devem ser seguidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, nos termos do disposto no inciso V do art. 7º da Portaria nº 341, de 12/7/2011, do Ministro de Estado da Fazenda (disposição anteriormente constante no art. 7º da Portaria nº 58, de 17/3/2006, do Ministro de Estado da Fazenda).

LUCRO REAL ANUAL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. POSSIBILIDADE. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos. É possível a aplicação conjunta de multa isolada e multa de ofício vinculada ao tributo, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas, além de serem determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Não há impedimento legal para o lançamento da multa isolada após encerrado o ano-calendário.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da multa isolada pela falta de recolhimento do imposto estimado mensalmente é exatamente o montante deste tributo estimado que deixou de ser recolhido. Não está sujeita à limitação do imposto apurado no ajuste.

EXIGÊNCIA DE OFÍCIO DE JUROS DE MORA ISOLADOS, SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. INEXIGIBILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais (de IRPJ e de CSLL), apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas)

de multa isolada, não cabendo a cobrança de juros de mora isolados (de ofício) uma vez que, encerrado o ano-calendário, não se lançam de ofício os valores representativos das antecipações de imposto/contribuição apurados pelo regime do lucro real anual.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ). Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Em síntese, a DRJ apenas julgou improcedente o lançamento quanto aos juros de mora lançados isoladamente.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, ao qual a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deu provimento parcial, apenas para cancelar o lançamento do IRFonte e multa isolada. O acórdão tem a ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados caracterizam-se como subvenções para investimento apenas quando concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, de forma que tais benefícios fiscais não se enquadram em tal categoria quando sequer é possível se extrair tal intenção dos respectivos atos normativos e de concessão. Os estímulos fiscais, quando não atrelados a investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, revestem-se das características próprias das subvenções correntes ou para custeio.

DESPESA NÃO DEDUTÍVEL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NOVAS ALEGAÇÕES. PRECLUSÃO.

Como decidido em primeira instância, o contribuinte não impugnou os fundamentos da autuação relacionada à despesa considerada indedutível, de maneira que se consolidou no âmbito administrativo. Novas alegações veiculadas em segunda instância não podem ser conhecidas em face da preclusão.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexo, em razão da íntima relação de causa e efeito.

PAGAMENTO MENSAL DE IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA.

A aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício pela falta de pagamentos dos mesmos tributos na apuração anual com base no lucro real não é admissível quando as multas incidem sobre uma mesma base impositiva.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, sobre os quais incidem juros de mora calculados com base na taxa Selic, tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, julgado em 4/12/12).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSSL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

EXCLUSÕES INDEVIDAS. NÃO IMPUGNAÇÃO.

Como decidido em primeira instância, o contribuinte não impugnou os fundamentos da autuação relacionada à despesa considerada indedutível, de maneira que se consolidou no âmbito administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 IRRF.

BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO E RESPECTIVA CAUSA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A identificação, pela própria fiscalização, dos beneficiários dos pagamentos efetivados pela pessoa jurídica, infirma o lançamento a título de IRRF. De igual forma a comprovação da operação e a respectiva causa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO.

Afora as exceções legais (impossibilidade, por motivo de força maior, de apresentação oportuna; referência a fato ou direito superveniente; ou destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos), a defesa deve estar instruída com as respectivas provas que sustentem o direito afirmado pelo sujeito passivo.

Em 21/07/2014, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 1.640), que apresentou recurso especial em 05/08/2014 (fls. 1641). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **multa isolada sobre estimativas mensais**, indicando como paradigmas os acórdãos: **1202-000.964** e **1302-001.080**. Pede assim seja mantida a multa isolada.

O Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção admitiu o recurso da Procuradoria, conforme decisão cujos trechos são reproduzidos a seguir (fls. 1.666/1.668):

Os acórdãos analisam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativas cumulada com a multa de ofício, tendo os paradigmas entendido, ao contrário do acórdão recorrido, como aplicável a aplicação de ambas as multas.

Os acórdãos paradigmas trazem o entendimento de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido anualmente, pois decorre de previsão legal distinta.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, ao entender inaplicável a multa isolada concomitante com a multa de ofício, quando as multas incidem sobre a mesma base impositiva.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Observo, outrossim, que o lançamento, objeto do recurso voluntário, abrangeu os anos-calendário 2006 a 2008. Assim, pelo menos em princípio, a decisão recorrida estaria em consonância com a Súmula CARF. nº 105, com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006.

Não obstante, tendo em vista que o acórdão recorrido não explicitou a legislação que fundamentou cada um dos anos-calendário lançados, incumbe ao colegiado da 1ª Turma da CSRF examinar a aplicabilidade da referida súmula à parte do lançamento. (...)

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do Ricarf, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

O contribuinte, intimado em 01/04/2016 (fls. 1.676), apresentou contrarrazões ao recurso especial, pedindo não seja conhecido e, no mérito seja-lhe negado provimento. Suas razões são sintetizadas a seguir:

- (i) O recurso especial não teria demonstrado analiticamente a divergência e, ainda, o acórdão recorrido estaria em consonância com Súmula CARF, impedindo conhecimento do recurso nos termos do artigo 67, §§ do RICARF;
- (ii) Sustenta, ainda, que não é devida a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

O contribuinte ainda apresentou recurso especial em que alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes

- (i) Incentivos estaduais, que entende tenham natureza jurídica de **subvenção para investimentos**, indicando como paradigmas os acórdãos: (i.a) 1101.00661 (i.b) 1202-001.175;
- (ii) **A dedutibilidade de pagamentos a pessoas físicas vinculadas por ausência de irregularidades.**

O recurso foi admitido em parte (subvenção para investimento), conforme decisão do Presidente de Câmara:

No que diz respeito ao tema **(1) Incentivos fiscais - Subvenções para investimento**, a recorrente apresenta os acórdãos paradigmas n.1101-00.661 (da 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 1ª Seção, de 31/12/2012) e n.1202-001.175 (da 2ª Turma, da 2ª Câmara, da 1ª Seção, de 29/07/2014). Anexou o inteiro teor dos paradigmas (e-fls.2111 a 2241).(...)

O segundo paradigma n.1202-001.175 ratifica a divergência e encontra assim ementado (...)

Do cotejo entre acórdão recorrido e o primeiro paradigma apresentado, é possível constatar que naquele não basta que o Estado conceda o crédito presumido de ICMS a título de subvenção para investimento. Faz-se mister a comprovação de sua aplicação na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos predefinidos. Já no paradigma, deve-se levar em consideração a vontade do ente concedente. (...)

2) Pagamentos a pessoas físicas vinculadas - Indedutibilidade Além disso, a Recorrente não apresentou acórdão paradigma. Por conseguinte, não aponta divergências, e limita-se apenas a rediscutir o tema, o qual teve sua discussão encerrada no acórdão do recurso voluntário.

Neste sentido, não será conhecido recurso sem prequestionamento (art.67, §5º. do anexo II do RICARF) e que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente (art.67, §1º, do anexo II do RICARF), bem como, será definitivo o despacho que negar seguimento ao recurso especial por absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF (art.68, §3º do anexo II do RICARF). (...)

Diante do exposto, com fundamento no art.67, do anexo II do RICARF, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação à matéria do tópico (1) Incentivos fiscais - Subvenções para investimento. E concluo pela inexistência de divergência no que se refere à matéria

constante do item (2) por ausência de prequestionamento e absoluta falta de indicação de paradigma.

O contribuinte foi intimando quanto ao conhecimento parcial de seu recurso, em 03/11/2016, sem que tenha apresentado agravo (fls. 2277).

A Procuradoria apresentou contrarrazões, pleiteando seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, sem que tenha questionado o conhecimento (fls. 2.297).

Esta Turma da CSRF resolveu sobrestar o processo até 29/12/2018 (fls. 2.319, Resolução n.º **9101-000.050**). O contribuinte, assim, foi intimado para comprovar o cumprimento dos requisitos das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 (fls. 2.339).

Em 26/12/2018, o contribuinte apresentou 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. 2.342/2.385). Ademais, acostou petição complementar (fls. 2.391/2.440).

Para evitar prejuízo à ampla defesa e contraditório, a Procuradoria foi devidamente intimada quanto às petições e documentos acostados aos autos. A Procuradoria apresentou, assim, manifestação na qual manifesta ciência e requer o prosseguimento do feito (fls. 2.445).

É o Relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Os autos tratam de recurso especial do contribuinte, admitido para discussão de benefício estadual que entende enquadra-se como subvenção para investimento, como também recurso especial da Procuradoria, requerendo o restabelecimento da multa isolada sobre estimativas mensais.

Conhecimento - Recurso Especial do Contribuinte

Adoto as razões da Presidente de Câmara para **conhecimento do recurso especial** na matéria referida (subvenção para investimento).

Conhecimento - Recurso Especial da Procuradoria – Multa isolada - 2006

O recurso especial da Procuradoria trata da exigência de multa isolada relativa a estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 2006, 2007 e 2008.

A Primeira Turma da CSRF aprovou Súmula em 08/12/2014, com o seguinte teor:

Súmula CARF n.º 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

O acórdão recorrido, embora proferido antes da aprovação da Súmula, teve os mesmos fundamentos da Súmula no que concerne à exigência de 2006, destacando-se trecho da ementa deste acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 (...)

PAGAMENTO MENSAL DE IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA.

A aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício pela falta de pagamentos dos mesmos tributos na apuração anual com base no lucro real não é admissível quando as multas incidem sobre uma mesma base imponible.

Ademais, é pertinente destacar que o Regimento Interno do CARF impede o conhecimento de recurso especial, quando o acórdão recorrido alinhe-se ao entendimento de súmula CARF, mesmo que aprovada posteriormente à interposição do recurso especial:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Assim, voto por **não conhecer o recurso especial da Procuradoria** quanto à exigência de multa isolada quanto às **estimativas de 2006, conhecendo quanto ao restante do período.**

Recurso Especial do Contribuinte – Subvenção para Investimento

Passo à análise do mérito.

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

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

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

No caso destes autos, trata-se de benefícios estaduais (Paraná e Santa Catarina), referido em Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

No exame dos Decretos 2.870/2001 (Santa Catarina) e 5.375(Paraná), verificamos as seguintes exigências para o gozo dos benefícios fiscais em questão:

Decreto 2.870/2001 – Santa Catarina

Art. 143. Os benefícios previstos nesta Seção somente se aplicam à indústria de bens e serviços de informática que, cumulativamente:

I – industrialize produtos que atendam as disposições contidas na Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991;

II – invista em pesquisa e desenvolvimento, no Estado de Santa Catarina, os percentuais livres determinados na Lei federal nº 8.248, de 1991 (...)

Decreto 5.375/2002 – Paraná

Art. 3º. Fica concedido crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiantes discriminados que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996, no percentual que resulte na carga correspondente a 3%.

(...)

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

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

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

(...)

Verifica-se, portanto, que um total de R\$ 88.717.106,17 recebidos a título de Crédito Presumido de ICMS, entre 2006 e 2008, apenas R\$ 7.553.700,00 representam efetivamente, segundo a contabilidade da fiscalizada, contrapartida aos incentivos recebidos.

É importante ressaltar que o gasto de recursos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia não se enquadra no conceito de “expansão e ampliação do empreendimento econômico”, conforme definição do PN CST 112/78 (...)

Portanto, os benefícios tratados nestes autos estão fundamentados no artigo 143, do **Decreto do Estado de Santa Catarina nº 2.870/201 e no art. 3º do Decreto do Estado do Paraná nº 5.375, de 28 de fevereiro de 2002.**

Pois bem.

Como já analisamos em oportunidades anteriores, foi aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30.

O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

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

Remanesce, de toda forma, a exigência de cumprimento dos requisitos do *caput* do artigo 30, quais sejam: **(i)** intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos **(ii)** registro em reserva de lucros.

Primeiramente, analisarei a intenção do Estado em estimular a implantação de empreendimentos.

A Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que **atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, nos termos dos artigos 10 e 3º:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 31 de julho de 2019, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

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

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

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

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 27 de dezembro de 2019, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

.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.

Trato, a seguir, do **registro e depósito dos citados benefícios por cada um dos Estados.**

Estado de Santa Catarina

Consta às fls.. 2344 cópia de Decreto Estadual de Santa Catarina nº 1.555, pelo qual o citado Estado publicou benefícios fiscais, atendendo à determinação da LC 160 e Convênio ICMS 190:

Art. 1º. Fica publicada relação de atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017, em atendimento ao disposto no inciso I do caput 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 nº 190, de 15 de dezembro de 2017, conforme Anexo Único deste Decreto.

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

Em Anexo Único do citado Decreto consta o Decreto nº 2.870, de 2001, que instituiu o benefício estadual em análise nos autos :

| ITEM (2) | ATOS (3) | NÚMERO (4) | EMENTA OU ASSUNTO (5) | DISPOSITIVO ESPECÍFICO (6) | DATA DE PUBLICAÇÃO NO DOE (7) | TERMO INICIAL (8) | Observações |
|-------------|-------------|---------------|-----------------------------|-------------------------------|----------------------------------------|-------------------------|--------------|
| 47 | DEC | 2.870 | Regulamento do ICMS | | 28/01/2001 | 01/09/2001 | RICMSS/SC-01 |

O contribuinte também apresentou Certificado de Registro de Depósito – SE CONFAZ nº. 32, de 2018, do qual se extrai:

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I,

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

Que o ESTADO DE SANTA CATARINA, representado pelo seu Secretário de Fazenda

Paulo Eli, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado de Santa Catarina, por meio dos Decretos nº 1.555, de 28 de março de 2018, publicado no dia 28 de março de 2018, e Decreto nº 1.649, de 27 de junho de 2018, publicado no dia 28 de junho de 2018 (autorizado pela Resolução 02/18, de 16 de maio de 2018).

O depósito foi efetuado no dia 28 de junho de 2018 por meio do Ofício nº 456/2018 acompanhado de mídia física (pen drive) na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado de Santa Catarina declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100955/2018-42, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 456/2018 mídia física (pen drive).

O depósito efetuado foi registrado sob nº 32/2018

O contribuinte apresentou, ainda, Certificados de Registro e Depósito nº 45/2018 e 54/2018, nos quais constam planilhas dos atos concessivos de extensão, relações complementares de atos normativos e atos concessivos e planilhas de alteração de benefícios concessivos fiscais anteriormente depositados (fls. 2.380 e 2.382)

Estado do Paraná:

O contribuinte apresentou às fls. 2.349 “Resolução SEFA nº 1.328” pela qual o Estado do Paraná publicou benefícios fiscais, atendendo à determinação da LC 160 e Convênio ICMS 190:

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

RESOLVE:

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

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

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

| ITEM (2) | AT OS (3) | NÚMERO (4) | EMENTA OU ASSUNTO (5) | DISPOSITIVO ESPECÍFICO (6) | DATA DE PUBLICAÇÃO NO DOE (7) | TERMO INICIAL (8) | TERMO FINAL (9) |
|----------|-----------|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------|-------------------|-----------------|
| 8 | Decreto | 5.375, de 28/02/2002 | Crédito presumido, opcionalmente ao previsto na Lei n. 13.214, de 29 de junho de 2001, ao estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos que lista, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, baixada por força do art. 6º do Decreto Federal n. 792, de 2 de abril de 1993, ou do art. 2º da Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal n. 1.885, de 26 de abril de 1996. | Art. 3º | 01/03/2002 | 01/03/2002 | 31/07/2011 |

O contribuinte também apresentou Certificado de Registro de Depósito – SE CONFAZ n. 28, de 2019 (fls. 2.409), do qual se extrai:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 28/2019

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

Que o ESTADO DO PARANÁ, representado pelo então Secretário de Fazenda José Luiz Bovo, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de PLANILHAS DE ATOS NORMATIVOS E DE ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NÃO VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Paraná no dia 15 de outubro de 2018, por meio da Resolução SEFA Nº 1.328/2018, de 4 de outubro de 2018.

O depósito foi efetuado no dia 11 de dezembro de 2018, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício nº 624/2018-GAB/SEFA, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado do Paraná declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100821/2018-21, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta

Secretaria Executiva, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício nº 624/2018-GAB/SEFA.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 28/2019..

Prossigo na análise do mérito.

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, considerando a exigência de **investimento em pesquisa e desenvolvimento nos Estados do Paraná e Santa Catarina**, conforme legislação estadual acima referida, que são formas de estímulo à implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Passo a analisar a segunda exigência do artigo 30, consistente na (ii) registro em reserva de lucros.

Com efeito, o artigo 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014 menciona a necessária reserva de lucros:

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)*

O registro em reserva de lucros foi estabelecido, anteriormente, pelo artigo 195-A, da Lei nº 6.404/1964, incluído pela Lei nº 11.638/2007:

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

Portanto, quanto aos fatos ocorridos em 2006 não poderia ser exigido do contribuinte o registro em reserva de lucros, mas em reserva de capital – também no Patrimônio Líquido -, como prescrevia o artigo 443, do RIR/1999, com redação então vigente:

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. (grifamos)

No caso destes autos, consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal que, em 2006, teria havido distribuição de lucros aos acionistas, com a reversão integral da conta Reserva de Lucros, razão pela qual não haveria o cumprimento do citado requisito. Destaco trecho do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 678):

No entanto, as variações no Patrimônio Líquido totalizaram R\$ 942 em 2005 e R\$ 4.732 em 2006. Se considerarmos a conta Reserva de Capital (**registro exigido pelo inciso I, do artigo 443 do RIR/99 e alegada pela fiscalizada, não esqueçamos**) a variação no ano calendário 2005 é inexistente e em 2006 é de R\$ 6.862 (inferior aos R\$ 10.357).(...)

A solução adotada pela fiscalizada para cobrir o déficit do Patrimônio Líquido, encontra-se na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 28/12/2007, às fls. 452 a 458, em que a retificação da escrita contábil dos anos de 2005 e 2006 é aprovada, bem como os respectivos balanços patrimoniais.

A citada assembleia aprovou ainda, a reversão do saldo integral da conta Reserva de Lucros para a conta Fundo de Resgate de Ações (necessárias ao resgate que já havia ocorrido) e o aumento do Capital Social em R\$ 6.505.265,55, sem a emissão de novas ações, mediante a utilização de parte do saldo da conta Reserva de Capital.

Diante disso, **nego provimento** quanto ao ano de 2006, pois não foi mantido no Patrimônio Líquido, como reserva de capital.

Destaco, nesse sentido, a admirável cautela do ex-Conselheiro relator, Eduardo Martins Neiva Monteiro, ao consignar em seu voto:

Por fim, considerando que os benefícios não podem ser considerados como Subvenção para Investimento, nos moldes do art. 443 do RIR/99, pois não se vincularam a estímulo ou expansão do de empreendimentos, sequer se podendo extrair tal intenção dos atos normativos e de concessão expedidos pelos Estados do Paraná e de Santa Catarina, deixa-se, por desnecessário de analisar o extenso arrazoado da fiscalização quanto ao suposto emprego de artifícios contábeis para disfarçar a distribuição das subvenções aos acionistas (...)

Desde logo, fica o alerta de que em caso de suposta interposição de recurso especial pelo contribuinte, com eventual admissibilidade e acolhimento pela

Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais da tese de que os incentivos caracterizar-se-iam como Subvenções para Investimento, a análise dos requisitos estatuídos nos artigos 443 e 545 do RIR/99 passa a ser imprescindível ao deslinde da controvérsia, vez que, uma vez não contemplados, podem obstaculizar o deferimento do pleito do Recorrente. Por exemplo, os I. Conselheiros Marcos Shiguelo Takata e Fábio Neves Barreira, vencidos neste julgamento, entenderam, mesmo acolhendo a tese da defesa quanto à natureza dos incentivos fiscais estaduais, que quanto ao ano calendário de 2006 o contribuinte não conseguira comprovar o preenchimento dos requisitos legais de modo que não poderia excluir os valores da tributação do IRPJ e da CSLL.

De fato, o dispositivo do acórdão recorrido revela que os citados conselheiros (Marcos Shiguelo Takata e Fábio Neves Barreira) foram vencidos para dar provimento ao recurso quanto aos anos de 2007 e 2008, como também oriento meu voto, considerando que não há questionamento a respeito da manutenção em reserva de lucros quanto aos anos de 2007 e 2008 em lançamento tributário.

Diante disso, **dou provimento ao recurso especial quanto aos anos de 2007 e 2008**, negando quanto ao ano de 2006.

Diante de tais razões, voto por **dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte**, aplicando o regramento da Lei Complementar n.º 160, para reformar o acórdão recorrido quanto aos anos de 2007 e 2008.

Conclusão

Portanto, voto por **conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte**, aplicando o regramento da Lei Complementar n.º 160.

Ademais, **não conheço do recurso especial da Procuradoria** quanto à cobrança de multa isolada no ano de 2006, diante do impedimento ao conhecimento quanto às estimativas do citado ano, pela Súmula CARF 105. Considerando que foi dado provimento ao recurso especial do contribuinte, pelo Colegiado, resta prejudicado o recurso especial da Procuradoria que trata de multa isolada relativamente às estimativas de 2007 e 2008.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a Relatora pelas conclusões no provimento parcial ao recurso especial da Contribuinte em razão da semelhança entre os incentivos fiscais aqui sob análise e aqueles deferidos à Positivo Tecnologia S/A, apreciados no Acórdão n.º 9101-004.276, razão pela qual transcrevo, aqui, a declaração de voto lá apresentada:

A matéria em litígio nestes autos foi significativamente afetada pela edição da Lei Complementar n.º 160/2017, que assim dispôs:

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

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

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das

atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

"Art. 30.

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

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

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. *(Parte mantida pelo Congresso Nacional)*

O Congresso Nacional manteve os arts. 9º e 10 acima, apesar de alertado, em razões de veto do Presidente da República, que *os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda*

Constitucional no 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

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

I - os arts. 76 a 92; e II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

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

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

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

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

[...]

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

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

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

Referidos dispositivos não foram revogados pela Lei nº 12.973/2014, mas sua aplicação já se encontrava afetada pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

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

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

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

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

II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Ocorre que foi aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

[...]

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

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

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

- Acórdão n.º 1201-002.352: analisando subvenção do Programa Fomentar do Estado de Goiás nos anos-calendário 2008 a 2010, a decisão supera a dispensa de comprovação das aplicações pelo Estado e, a partir de informações reunidas em diligência, conclui que houve *aumento e melhoria do parque industrial* suficiente para caracterização da subvenção como de investimento;
- Acórdão n.º 1301-003.360: desqualifica como subvenção regime diferenciado de apuração de ICMS instituído pelo Estado de Santa Catarina;
- Acórdão n.º 1301-003.361: admite a classificação das subvenções como de investimento frente aos compromissos firmados com os Estados do Maranhão e Ceará, bem como em razão do controle exercido por estes Estados, e rejeita o trabalho fiscal na parte em que acusa de falta de sincronismo, declarando desnecessária a análise dos efeitos da Lei Complementar n.º 160/2017;
- Acórdão n.º 1302-002.558: desqualifica como subvenção os benefícios fiscais FUNDAP e INVEST concedidos pelo Estado do Espírito Santo; e Acórdão n.º 1302-002.726: remete os incentivos à Zona Franca de Manaus a hipótese distinta da Lei Complementar n.º 160/2017.

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

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

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiros de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

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

Registre-se que na primeira oportunidade de análise destes benefícios, exposta no Acórdão n.º 1101-00.661, esta Conselheira manifestou a posição vencida no sentido de que se tratariam de subvenções para custeio, a qual, inclusive, foi invocada na motivação do presente lançamento, conforme e-fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal.

Contudo, a matéria foi novamente analisada, já neste novo contexto jurídico, por ocasião do julgamento do processo administrativo n.º 10903.720017/2015-51, objeto do Acórdão n.º 1402-003.711, no qual restaram superadas as dúvidas quanto à eventual distribuição de parte das receitas de subvenção, que se demonstrou submetidas à tributação, bem como foi comprovado o cumprimento dos requisitos do art. 10 da Lei Complementar n.º 160/2017, consoante os seguintes excertos do voto do Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella:

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(fls. 1787)

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

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

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

Do pedido do CARF Quanto aos quesitos específicos do despacho, seguem as considerações:

1.a) Qual parcela valores recebidos a título de suposta subvenção de investimento, reduzidos das BC do IRPJ e da CSLL ref AC 2012 fora utilizada para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos Resposta: o total dos R\$ 205 milhões contabilizados pela POSITIVO como "Subvenções para

Investimento” foram utilizados para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos (que podem ser pagos ou apenas creditados no Passivo da S/A).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.b) Detalhe como procedeu contabilmente o Contribuinte para tal manobra O procedimento contábil encontra-se evidenciado:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

2.b.2.) Se positivo em relação ao item 2.a, em qual anocalendarário/ exercício houve tal tributação?

A tributação ocorreu no mesmo ano-calendário de 2012.

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

Em face disso, apenas resta, agora, enfrentar finalmente o fundamento *cerne* da Autuação, referente à natureza dos valores recebidos do Estado do Paraná através do Decreto Estadual nº 1922/2011, confirmando ou infirmando a condição de *subvenção de investimento*.

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

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

[...]

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

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

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

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

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

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

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

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

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

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017; II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

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

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

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

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no

caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Que o **ESTADO DO PARANÁ** representado pelo seu Secretário de Fazenda José Luiz Bovo, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Paraná, por meio da Resolução SEFAZ N. 297/2018, de 22 de março de 2018, no dia 26 de março de 2018.

Os depósitos foram efetuados nos dias **25, 26 e 28 de junho de 2018** por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA, respectivamente, acompanhados de correios eletrônicos na forma do Despacho n.º 39/18, de 12 de março de 2018.

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

O depósito efetuado foi registrado sob n.º 27/2018.

Brasília/DF, 19 de julho de 2018.

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

Neste cenário, esta Conselheira votou por dar provimento ao recurso voluntário e admitir as subvenções como de investimento. Mas isto também porque o incentivo em questão, em razão de recurso especial interposto em face do Acórdão n.º 1101-00.661, fora apreciado por este Colegiado nos Acórdãos n.º 9101-002.393 e 9101-003.035, oportunidades nas quais, apesar de afastar o acórdão recorrido que classificara a subvenção como de investimento apenas em razão da intenção do concedente, esta Turma não encerrou o litígio acerca do caso mediante acolhimento do voto vencido desta Conselheira que apontara para a inexistência de exigência de qualquer investimento. Admitiu-se que, considerando os atos concessivos, fossem caracterizadas como investimento as destinações a Pesquisa e Desenvolvimento, bem como para cumprimento do Processo Produtivo Básico - PPB. Dessa forma, o processo foi devolvido para prosseguimento das análises pela Turma Ordinária que, assim, sobrestou o julgamento, na forma da Resolução n.º 1201-000.637, até recebimento da prova do cumprimento dos requisitos da Lei Complementar n.º 160/2017.

Sob a premissa de que, provada a existência de atos concessivos condicionados a condutas consideradas como de investimento pela 1ª Turma da CSRF, descabe cogitar outros requisitos, como a efetiva aplicação das receitas nestes compromissos, esta Conselheira concordou com a conclusão assim expressa na ementa do Acórdão n.º 1402-003.711:

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

O disposto nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar n.º 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *atos geradores*, devendo ser interpretados sistematicamente com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas. Após tal alteração legislativa, a averiguação da efetiva aplicação dos recursos tratados pelo contribuinte como *subvenções de investimentos* em projetos de implementação e expansão de seus negócios é irrelevante para a exclusão dos valores correspondentes do cálculo do Lucro Real, assim como qualquer outro elemento relacionado a essa exigência, agora legalmente superada.

Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS n.º 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar n.º 160/17.

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

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

Aqui também a exigência se reporta a períodos de apuração não regidos pelo art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, para os quais compreende-se que é vedada a exigência de outros requisitos que não os mencionados na referida lei. Os benefícios concedidos estão condicionados, da mesma forma do caso referenciado, a investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento, bem como para cumprimento do Processo Produtivo Básico, e sobre a parte que não teve a destinação na forma exigida pela lei o lançamento está sendo mantido.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a Conselheira Relatora pelas conclusões e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira

Declaração de Voto

Conselheira Livia de Carli Germano

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

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

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

Dito de outra forma, o benefício é **tratado**, pela legislação acima citada, como subvenção, mas isso não significa dizer que ele é subvenção, no sentido estrito do termo. Por

analogia, é o mesmo que dizer que, para determinados fins, o morango será tratado como -- e fato costuma ser tratado como -- uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de 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”². Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

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

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

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

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

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento³, a isenção ou redução de impostos poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será considerado subvenção para custeio.

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

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

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

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

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

³ 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No entanto, com as modificações providas pela Lei nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas contra resultado. Porém, objetivando a **manutenção do tratamento tributário anteriormente dispensado** aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei nº

11.941/2009 estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

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

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

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

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

II - aumento do capital social.

(...)

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

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

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

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

Nesse contexto, o §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 vem, em uma relação de genérico/específico com o *caput*, esclarecer que os incentivos fiscais de ICMS devem receber o mesmo tratamento tributário das subvenções para investimento previstas no *caput* (que, como vimos, se refere às subvenções em sentido amplo, não técnico), "*vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*", ou seja, sendo irrelevantes, para tal fim, o exame específico da legislação do Estado, a verificação de uma suposta vinculação no caso concreto entre os recursos e os projetos, assim como o atendimento de quaisquer outras condições que não o dever-ser único previsto no *caput*, que é o registro em reserva de lucros.

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

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

Estas foram, assim, as razões pelas quais, com o devido respeito, no presente caso acompanhei a relatora pelas conclusões especificamente quanto ao tratamento fiscal das subvenções e à (não) exigência de vinculação da destinação dos recursos, acompanhando seu voto integralmente nos demais aspectos, inclusive quanto à necessidade de controle e registro contábil.

(documento assinado digitalmente)

Lívia de Carli Germano