



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

Processo nº 13116.721486/2011-29
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Resolução nº **9101-000.057 – 1ª Turma**
Data 5 de junho de 2018
Assunto SUBVENÇÃO
Recorrentes LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO S/A
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Dipro/Cojul, para que sejam anexados os novos documentos apresentados pelo patrono do contribuinte em sede de sustentação oral, com abertura de prazo para ciência e manifestação da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 1401001.041, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2006, 2008, 2009, 2010 VÍCIO MATERIAL. MUDANÇA DE
CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. ANO-CALENDÁRIO DE 2006.

Mudança de interpretação da autoridade fiscal, que em autuação pretérita considerou o suporte fático analisado como subvenção para investimento resultando na ausência de lançamentos de IRPJ e CSLL, e em procedimento fiscal posterior, relativo ao mesmo ano-calendário e contribuinte, considerou o mesmo suporte fático como subvenção para custeio ou operação, caracteriza a modificação de critério jurídico e esbarra nos limites impostos para a alterabilidade do lançamento previstos no art. 146 do CTN, ensejando nulidade dos lançamentos em decorrência de vício material.

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. NATUREZA DOS RECURSOS. INOCORRÊNCIA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e da ocorrência da "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, descaracteriza a natureza de subvenção para investimento dos recursos oriundos do abatimento do valor principal de dívida decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento com o ente público.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

I São formas de geração de receita, dentre outras, a venda de mercadorias e prestação de serviços da entidade, e a extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como o perdão de dívida ou da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor.

II Situação na qual o ente público, na condição de credor, ao levar em consideração circunstâncias novas decorrentes de mudança profunda no cenário macroeconômico, que esvaziaram o objeto do negócio jurídico original, qual seja, o de promover condições propícias para investimentos na modernização e ampliação do empreendimento industrial, e além disso, poderiam levar o devedor a uma situação de inadimplência, renegocia a dívida no sentido de conceder um substancial abatimento do valor original mediante pagamento antecipado de empréstimo, caracteriza um perdão.

III Valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de outras receitas operacionais.

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

DECADÊNCIA MULTA ISOLADA O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência dos fatos geradores.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizado com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo."

No voto vencedor do aresto recorrido, quando se apreciou a aplicação concomitante entre a multa de ofício proporcional e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, assentou-se o seguinte:

a) encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, pois prevalece, desde então, a exigência do tributo efetivamente devido, apurado com base no lucro real anual;

b) a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal é etapa preparatória do ato de reduzir o imposto ao final do ano-calendário. Ou seja, a primeira conduta é meio de execução da segunda. Logo, a aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada implica penalizar duas vezes o mesmo contribuinte com penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao cumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (não conhecidos pela Turma embargada), indicando a existência de vício de obscuridade que supostamente atingira o acórdão recorrido.

Despacho de encaminhamento à PGFN no dia 01/07/2016, à efl. 2.795. Recurso Especial interposto no dia 08/08/2016, à efl. 2.819. Nessa oportunidade, asseverou-se que o acórdão recorrido diverge dos acórdãos nº 1202-000.964 e 1302-001.080, no tocante à interpretação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Afirmou-se, ainda, o que segue, quanto ao mérito:

a) o não recolhimento do IRPJ e da CSLL, por estimativa, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, é infração diversa da omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário. Assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas;

b) após o término do ano-calendário, deve ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica, ressaltando-se que não existe limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto.

Ao final, requereu-se o provimento do presente apelo, clamando-se pela reforma do acórdão recorrido com vistas à manutenção da multa isolada.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar contrarrazões em 16/09/2016, à efl. 2.841.

Contrarrazões do sujeito passivo apresentadas em 27/09/2016, conforme efl. 2.854. Nessa oportunidade, salientou-se que a Fazenda Nacional não distinguira especificamente o ponto do acórdão nº 1302-001.080 que estivesse em conflito com o aresto recorrido, o que deve conduzir o julgador ao não conhecimento do apelo à instância especial. No mérito, enfatizou-se que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional implica dupla penalidade para a mesma infração, a teor da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça e do próprio CARF. Além disso, destacou-se que o princípio da consunção repele a incidência da multa isolada, no caso em julgamento, e que, após o término do ano-calendário, só há espaço para a multa de ofício proporcional.

Por derradeiro, pleiteou-se o desprovimento do Recurso Especial fazendário.

Quanto ao Recurso Especial do sujeito passivo, é indispensável consignar, antes de tudo, a descrição fática e as conclusões da Fiscalização, narradas no relatório da DRJ, assim sintetizadas no acórdão recorrido:

"Em ação fiscal, constatou-se que o contribuinte havia feito adesão ao FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, programa de incentivo no qual o Governo do Estado de Goiás concedeu aos participantes um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando fomentar atividades industriais. Foi criado pela Lei Estadual nº9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Por sua vez, a Lei Estadual nº 13.436, de 30/12/1998, veio dispor sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR, ocasião no qual a fiscalizada beneficiou-se de um abatimento no montante de R\$67.691.841,56 (sessenta e sete milhões, seiscentos e noventa e um mil, oitocentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), equivalente a 88% do saldo devedor original, como se pode observar no quadro a seguir:

[...]Verificou a Fiscalização que tal montante foi considerado pela contribuinte como subvenção para investimento, tendo sido contabilizado no patrimônio líquido como reserva de capital, razão pela qual não foi computado na apuração do lucro real.

Analisando a legislação estadual que dispõe sobre o FOMENTAR, constatou a autoridade tributária que a subvenção do qual se beneficiou a contribuinte não era aquela prevista no art. 443 do RIR/99, qual seja, a subvenção para investimento. Na realidade, tratava-se daquela disposta no art. 392 do RIR/99, referente às subvenções

correntes para custeio ou operação, que devem ser computadas na apuração do lucro operacional.

Tomando como base o Parecer Normativo nº 112, de 1978, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), e da Decisão COSIT nº 04/99, proferida em razão de consulta formulada pela Confederação Nacional de Indústrias, concluiu a Fiscalização que:

25.1. A subvenção para investimento, concedida por pessoa jurídica de direito público, tem que ser direcionada à implantação ou expansão de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (item 22, acima);

25.2. A subvenção deve ser liberada mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador.

Há necessidade de algum sincronismo entre a concessão da verba e a execução do projeto. Se a "lei específica" de concessão do benefício não previr tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico que tanto interessa ao Estado.

(...)

32.5. Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, com condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

Nesse sentido, no que concerne ao IRPJ e a CSLL, constatou a Fiscalização que o benefício em análise não seria uma subvenção para investimento, mas, pelo contrário, uma subvenção para custeio ou operação, receita operacional regularmente tributável.

Para o ano-calendário de 2006, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada foram lançados pela contribuinte a crédito da conta de Patrimônio Líquido 242101 – INCENTIVO DO ESTADO DE GOIÁS, do grupo RESERVAS DE CAPITAL e subgrupo SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. Assim, a autoridade fiscal identificou a infração CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES, para acrescer, de ofício, os mencionados valores ao LALUR.

Por sua vez, para os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada foram lançados pela fiscalizada em conta de receita 354121 – DESÁGIO FOMENTAR, referente a Outras Receitas Operacionais. Em seguida, a contribuinte efetuou a exclusão das referidas receitas no LALUR. Diante de tal situação, a autoridade tributária tipificou a infração EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS, razão pela qual adicionou de ofício os mencionados valores de receita no LALUR.

Sendo a fiscalizada optante do lucro real anual, os acréscimos no LALUR também tiveram como consequência o lançamento de ofício de multa isolada por estimativa referentes aos meses de junho/2006, junho/2008 e dezembro de 2010.

Quanto ao PIS e a Cofins, concluiu a Fiscalização que o benefício no importe de R\$67.691.841,56 caracterizaria um perdão de dívida, já que o Estado estaria abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido, sendo reconhecida como “outras receitas operacionais”. Assim, não teria ocorrido um simples desconto, o que caracterizaria uma receita financeira o qual, diga-se de passagem, não é tributável pelo PIS e Cofins.

Concluiu a autoridade tributária que, formalmente, o abatimento pela liquidação antecipada do financiamento poderia até ser admitido como um desconto. Contudo, de fato, o Estado de Goiás estaria perdoando uma dívida, já que a essência da transação deve prevalecer sobre seus aspectos formais, conforme previsão no art. 1º, § 2º da Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade. Nesse embalo, tendo sido caracterizado um “perdão de dívida”, tratar-se-ia de receita considerada como operacional, e não financeira, entendimento das Soluções de Consulta nº 305, de 2007, da SRRF/Disit da 9ª Região Fiscal e nº 17, de 2010, da SRRF/Disit da 1ª Região Fiscal.

Nesse contexto, os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento, referentes aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, foram acrescidos às bases de cálculo do PIS e da Cofins. Dessa maneira, o aproveitamento dos créditos não cumulativos informados em DACON pela contribuinte foi revisto, de maneira a serem utilizados prioritariamente em períodos de apuração mais antigos, o que resultou em PIS e Cofins a recolher para fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2010.

Em suma, foram efetuados lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2006, 2008, 2009 e 2010, multa isolada por estimativa referentes aos meses de junho/2006, junho/2008 e dezembro de 2010, além de PIS e Cofins para os P.A. dos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2010."

No julgamento do Recurso Voluntário, averbou-se, no voto condutor do acórdão recorrido, que os descontos oriundos da liquidação antecipada do empréstimo, ainda que estivesse submetida a um encargo, não cumprem os requisitos necessários para serem considerados subvenções para investimento, pois não restou demonstrada a efetiva aplicação dos recursos decorrentes do abatimento para atender às condições estabelecidas em lei.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido no dia 16/09/2016, conforme efl. 2.841, por meio de intimação à efs. 2.835, que nada menciona sobre o direito a interpor Recurso Especial. A despeito de tal omissão, o apelo a esta instância foi interposto no dia 26/09/2016, à efl. 3.152. Nessa oportunidade, salientou-se que o acórdão recorrido diverge dos acórdãos nº 1402-002.207 e 108-09.767, quanto à topologia contábil dos valores recebidos a título de incentivo concedido pelo poder público estadual. No mérito, discorreu-se sobre o Programa Fomentar, instituído pela Lei estadual nº 9.489/1984, depois alterada pela Lei nº 11.180/1990, que tornara mais clara a intenção do ente subvencionador e do apoio aos beneficiários do Programa. Aduziu-se, contudo, que a Fiscalização autuara a pessoa jurídica ora recorrente, escorando-se, para tanto, no Parecer Normativo nº 112/1978, sem sequer investigar se a autuada estava controlando, ou não, os recursos financeiros obtidos com base no citado programa, negando-se vigência à lei de regência, bem como a jurisprudência do CARF.

Também se externou que a Lei nº 11.638/2007, ao modificar a Lei nº 6.404/1976, passou a exigir o registro das subvenções em conta de resultado para, em seguida,

serem transferidas à conta de Reserva de Incentivos Fiscais, do Patrimônio Líquido. Explicou-se que, pelas novas regras, ao mesmo tempo em que são contabilizadas como receita operacional, as subvenções por investimento podem ser excluídas do cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, assim assegurando-se as isenções respectivas. Ressaltou-se, nessa ordem de ideias, que a legislação correlata traçara com clareza que os requisitos para a não incidência: (i) a intenção do subvencionador em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) a aplicação dos recursos em prol do estabelecimento subvencionado, com a implantação ou expansão do empreendimento. Aditou-se, ainda, que tais requisitos estão inseridos na legislação do Programa Fomentar, isto é, Leis nº 9.489/1984, 11.180/1990 e 13.436/1998. acrescentando-se que, não obstante tal arcabouço legal, o Fisco agira como se fosse legislador positivo, considerando os recursos recebidos a esse título como subvenção para custeio, nos termos do relatório fiscal, para o qual a glosa do benefício se deu ao entendimento de que os descontos então obtidos merecem equiparação a perdão de dívidas.'

Referiu-se, por oportuno, ao fato de que, para o Parecer Normativo nº 112/1978, os recursos fornecidos pelo subvencionador deveriam ser destinados exclusivamente à aquisição de bens do ativo permanente, de forma "carimbada", embora tal exigência não esteja presente no artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda, o que, aliás, é reconhecido pela Nota Explicativa CVM nº 59/1986. Ademais, expôs-se que o sentido da norma que concede isenção é impedir que a política de estímulo ao desenvolvimento regional seja anulada por meio da tributação que favoreça à União, sorvendo do particular boa parte do recurso concedido pelo ente subvencionador, sob pena de caracterizar burla, por via oblíqua, à imunidade recíproca e à invasão da competência, por parte da União, por interferência em políticas fiscais dos entes federados.

Em seguida, mencionou-se que a Fiscalização não comprovava a ausência de aquisição de ativos, mormente porque os recursos, permanecendo registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, não foram distribuídos a sócios. Assim, sustentou-se a improcedência dos lançamentos, recordando-se que o artigo 21 da Lei nº 11.941/2009 explicita a não incidência da tributação da CSLL, PIS/PASEP e Cofins sobre as subvenções.

Ao final, requereu-se a reforma do acórdão recorrido, postulando-se a declaração de nulidade do crédito tributário constituído.

Despacho de encaminhamento à PGFN para contrarrazões, exarado no dia 09/01/2017, à efl. 3.166. Contrarrazões da PGFN apresentadas no dia 23/01/2017. Nessa oportunidade, alegou-se que somente as subvenções para investimento poderiam ser registradas diretamente em conta do patrimônio líquido, consoante o disposto no artigo 443 do RIR/99. Nessa linha, assinalou-se que a concessão de subvenção para investimentos é vinculada, necessariamente, à implementação da política de desenvolvimento industrial subjacente, característica fundamental para diferenciá-la das demais formas de transferência de verbas do Estado ao particular. Nesse escopo, anotou-se que é preciso ter em vista (1) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade; (2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (3) o beneficiário da subvenção deve ser à pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. De acordo com essa perspectiva, destacou-se que os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (desconto de 86,39% a 89% sobre a quitação de dívidas do Programa FOMENTAR), não tendo 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 investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

Por derradeiro, requereu-se o desprovemento do Recurso Especial do sujeito passivo, rogando-se a manutenção do acórdão, nos termos supradeclinados.

Em petição do sujeito passivo datada de 29/11/2017, às efls. 3.188/3.191, sublinhou-se que a Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu que os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal gozam de isenção fiscal, devendo-se observar apenas se as importâncias respectivas estão registradas em reserva de lucros, as quais só podem ser utilizadas para aumento de capital social e absorção de prejuízos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Em primeiro lugar, o Recurso Especial do sujeito passivo.

Com efeito, é incontestável que o apelo é tempestivo, porém impõe-se averiguar a demonstração do dissídio jurisprudencial. De início, colhe-se a razão de decidir do acórdão ofertado como paradigma nº 1402-002.207, *verbis*:

O primeiro detalhe que passa a distanciar o caso concreto do entendimento da RFB é que o programa de incentivos, historicamente, desenvolveu-se em duas etapas: a primeira, mediante financiamento de 70% do valor do ICMS devido em suas operações, em até vinte anos, com condições vantajosas de juros e correção monetária; a segunda, mediante descontos de até 89% na quitação antecipada, em operações de oferta pública feitas por meio de leilões, dos impostos anteriormente financiados.

É justamente nesta segunda etapa que se foca a discussão sobre a natureza da subvenção, se para investimento ou custeio, porque foi sobre os valores dos descontos obtidos com operações de quitação antecipada que se basearam as autuações efetuadas pela fiscalização.

[...]Portanto, a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado (na 1a etapa) dentro de vinte anos a contar da data da realização dos leilões respectivos (2a etapa). (grifei)

Além disso, a mesma lei tratou de enquadrar o incentivo (da 2a etapa) no conceito de subvenção para investimento e determinar a incorporação da contrapartida do montante beneficiado ao capital social ou sua contabilização como reserva de lucro, bem como vedar sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

[...]Nada obstante, no presente caso, a fiscalização agiu de forma diferente. Ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. (grifei)

Neste sentido, analisou os termos do contrato e aditivos celebrados no âmbito da primeira etapa do programa de incentivos (o financiamento de 70% do valor do ICMS devido) para concluir que o citado contrato e aditivos declaram explicitamente a destinação do benefício como reforço do capital de giro do contribuinte e não à realização de investimento, ainda que o reforço tenha sido necessário em função de investimento realizado em projetos em decorrência da implantação de unidade industrial.

Nesse ponto, é bom lembrar que a discussão neste processo é focada na segunda etapa do programa porque foi sobre os valores dos descontos obtidos com operações de quitação antecipada que se basearam as autuações efetuadas pela fiscalização. Então, de nada adianta argumentar que os recursos da primeira etapa poderiam ser utilizados como reforço do capital de giro. O que importa é saber como foram utilizados os recursos da segunda etapa, ou seja, os valores equivalentes aos descontos obtidos nas operações de oferta pública feitas por meio de leilões. Sobre isso, não há qualquer menção, nem nos termos de intimação, nem na descrição dos fatos que acompanharam os autos de infração.

Nunca é por demais lembrar que a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento (1ª etapa) na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado (na 1ª etapa) dentro de vinte anos a contar da data da realização dos leilões respectivos (2ª etapa).

Neste sentido, analisou os termos do contrato e aditivos celebrados no âmbito da primeira etapa do programa de incentivos (o financiamento de 70% do valor do ICMS devido) para concluir que o citado contrato e aditivos declaram explicitamente a destinação do benefício como reforço do capital de giro do contribuinte e não à realização de investimento, ainda que o reforço tenha sido necessário em função de investimento realizado em projetos em decorrência da implantação de unidade industrial.

Nesse ponto, é bom lembrar que a discussão neste processo é focada na segunda etapa do programa porque foi sobre os valores dos descontos obtidos com operações de quitação antecipada que se basearam as autuações efetuadas pela fiscalização. Então, de nada adianta argumentar que os recursos da primeira etapa poderiam ser utilizados como reforço do capital de giro. O que importa é saber como foram utilizados os recursos da segunda etapa, ou seja, os valores equivalentes aos descontos obtidos nas operações de oferta pública feitas por meio de leilões. Sobre isso, não há qualquer menção, nem nos termos de intimação, nem na descrição dos fatos que acompanharam os autos de infração.

Nunca é por demais lembrar que a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento (1ª etapa) na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado (na 1ª etapa) dentro de vinte anos a contar da data da realização dos leilões respectivos (2ª etapa).

Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. É certo que com um prazo de vinte anos para a consecução do objetivo final do programa, a empresa dispõe de um bom tempo para iniciar os investimentos necessários. Neste sentido, é sensata a observação da autoridade fiscal sobre a necessidade de existir algum tipo de prestação de contas. Mas, se a legislação estadual não a criou, isso não significa que a empresa, para fins de usufruir o benefício instituído na lei federal, não possa fazê-lo. (grifei)

Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o "dinheiro não precisa ser carimbado". **Entretanto, algum controle precisa ser feito** porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio.

Aqui então surge a principal peculiaridade do caso concreto. Este controle, ou os valores investidos, não foram sequer analisados pela DRJ.

[...]Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado e nem configurou como o objeto da acusação fiscal."

À vista do exposto, verifica-se que o acórdão ofertado como paradigma não acolheu a pretensão fiscal por entender que a Fiscalização não aprofundou a investigação o suficiente, deixando de provar que o fiscalizado não cumprira os termos da legislação estadual concessiva do benefício fiscal, embora reconhecesse a necessidade de controle. Não se disse que a legislação, por si só, é incompatível com as subvenções para investimento.

Por sua vez, no voto condutor do acórdão recorrido assentou-se que os descontos oriundos da liquidação antecipada do empréstimo, ainda que estivesse submetida a um encargo, não cumprem os requisitos necessários para serem considerados subvenções para investimento.

Nesse cenário, é inegável que há dissídio interpretativo, porquanto no acórdão paradigma firmou-se que cabia à Fiscalização fazer prova da falta de controle sobre a aplicação dos recursos obtidos com o incentivo fiscal. Em face da inexistência de tal prova, revelou-se indevida a reclassificação empreendida, conforme o rigor do voto condutor, condenando a visão de quem passou a enxergar a subvenção em consonância com o perfil daquelas que são próprias ao custeio da atividade da pessoa jurídica subvencionada. Assim, compreendeu-se que a legislação do benefício fiscal em foco é conciliável com a natureza das subvenções para investimento, ao passo que o acórdão recorrido proclamou que o próprio desenho da legislação concernente ao mesmo favor fiscal não era condizente com essa espécie de subvenção.

Já no acórdão 108-09.767 restou apregoadado que o valor da redução da conta passiva de ICMS a recolher e o crédito presumido de ICMS não podem ser tidos como subvenção para custeio. De qualquer sorte, registrou-se que a Fiscalização deveria provar que os recursos provenientes da vantagem fiscal não foram empregados nos empreendimentos a que se visavam. Diante disso, deve-se conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo.

No mérito.

Já explicado, a Fiscalização constatou que o sujeito passivo aderira ao FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, programa de incentivo pelo qual o Governo do Estado de Goiás concede às pessoas jurídicas interessadas um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando ao fomento das atividades industriais. Tal programa foi criado pela Lei Estadual nº 9.489/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822/1992.

Num segundo momento, editou-se a Lei Estadual nº 13.436/1998, que veio dispor sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR. Com base nessa Lei, a fiscalizada beneficiou-se de um abatimento no montante de R\$ 67.691.841,56

(sessenta e sete milhões, seiscentos e noventa e um mil, oitocentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), equivalente a 88% do saldo devedor original, como se pode ver no quadro abaixo:

Data	Debito Originário (R\$)	Valor quitação (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
26/06/2006	23.753.620,68	3.196.639,77	20.556.980,91
15/12/2006	1.102.821,40	155.367,60	947.453,80
30/06/2008	15.327.846,58	1.845.290,38	13.482.556,20
17/12/2008	3.080.459,01	378.588,41	2.701.870,60
11/12/2009	17.341.665,41	1.907.583,20	15.434.082,21
15/12/2010	16.369.548,13	1.800.650,29	14.568.897,84
TOTAL	76.975.961,21		67.691.841,56

Segundo a Fiscalização, esse montante, para o sujeito passivo, fazia jus à classificação entre as subvenções para investimento, sujeitando-se ao registro no patrimônio líquido como reserva de capital, razão pela qual não foi computado na apuração do lucro real. No entanto, a Fiscalização Ao analisar a legislação estadual referente ao FOMENTAR, concluiu a autoridade fiscal que a subvenção do qual se beneficiou o sujeito passivo não era aquela prevista no artigo 443 do RIR/99, qual seja, a subvenção para investimento. Na realidade, tratava-se daquela disposta no artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979), matriz legal do artigo 392 do RIR/99, que cuida das subvenções correntes para custeio ou operação, as quais devem ser computadas na apuração do lucro operacional.

Tal é redação do § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979:

"Art. 38

.....

§ 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:

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

No entanto, os fatos apurados ocorreram nos anos-calendário de 2006, 2008, 2009 e 2010. Nesse interregno, surgiram as Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, que introduziram nova disciplina legal aplicável às subvenções para investimento. No que se refere à Lei nº 11.638/2007, vale lembrar, inicialmente, a revogação da alínea "d" do §1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, que determinava a contabilização das doações e subvenções para investimentos em conta de reserva de capital. Com a alteração legislativa, esses recursos passaram a transitar pelo resultado. Isso não significa, porém, que deveriam sofrer a incidência

do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em conformidade com o § 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976, incluído pela Lei nº 11.638/2007, *verbis*:

"Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...] "Art. 177.....

.....

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

[...]§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários." (NR)

É digno de nota que a Lei nº 11.638/2007, ao tempo em que revogou o dispositivo que determinava a contabilização da subvenção para investimentos em conta de reserva de capital, instituiu, dentre as reservas de lucros, a Reserva de Incentivos Fiscais, a evidenciar que essas subvenções não podem ser objeto de distribuição a acionistas. Nesse aspecto, releva ter em conta que, antes mesmo da Lei nº 11.638/2007, já se exigia que as subvenções para investimentos não fossem distribuídas a participantes no capital da sociedade. Nesse ponto, não há diferença entre a nova disciplina introduzida pela Lei 11.638/2007 e o regramento do citado artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Repare-se o artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976, introduzido pela Lei nº 11.637/2008:

"Art. 2º A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

"Reserva de Incentivos Fiscais 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)."

Após modificações geradas pela Lei nº 11.638/2007, sobreveio a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT, que trata dos ajustes tributários decorrentes de novos métodos e critérios contábeis criados pela Lei nº 11.638/2007, e pelos artigos 37 e 28 da própria Lei nº 11.941/2009. A esse respeito, anote-se o texto dos artigos 15 e 18 da citada Lei nº 11.941/2009 (vigentes anteriormente às alterações provocadas pela Lei nº 12.973/2014), os quais aludem às inovações instituídas pelo RTT:

"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.

§ 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 irrevogável, 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 irrevogável, 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."

"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:

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."

Portanto, conforme a regra do artigo 15 da Lei nº 11.941/2009, a observância ao RTT era facultativa, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e obrigatória, para o ano-calendário de 2010.

Contudo, a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve curvar-se a certos requisitos, adequadamente expostos no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978:

"2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de Subvenções para Investimento é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU 16.01.1978). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a Subvenção para Investimento seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as Subvenções para Custeio ou Operação e as Subvenções para Investimento, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.1973), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que Subvenção para Investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas 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 DL 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."

Como se pode ver, o PN CST nº 112/ 1978 remete o intérprete a dois níveis de verificação, para fins certificação da classificação da transferência de recursos oriunda do Poder Público no rol das subvenções para investimentos: o primeiro, no plano legislativo, e o segundo, no plano dos fatos, como ilustra o Conselheiro André Mendes de Moura, no julgamento de Recurso Especial no qual se prolatou o acórdão nº 9101002.335 – 1ª Turma, sessão de 04/05/2016, o qual reproduzo, no essencial:

"Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que **apenas** o item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

Isso porque, ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.

Por sua vez, quanto aos demais itens (1, 3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos devem (sic) ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cizento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente

subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento.

Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade **a aplicação dos recursos em ativo fixo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas**. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. **Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa**, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, trata-se de assunto com repercussão na sua jurisdição. O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (o Estado subvencionador) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (a União).

Só porque o Estado "legítima" a transferência de recursos dessa natureza, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. Não há a "afronta" ao pacto federativo mencionada pela Contribuinte. Pelo contrário. Tal situação seria caracterizada, precisamente, se as condições impostas pelo Estado se prestassem a impedir a União de exercer o poder de executar as leis federais.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

[...]Nota-se que o diploma normativo estadual estabelece várias hipóteses para o usufruto do benefício. Contudo, para o caso em debate, cabe analisar se as condições estabelecidas de fato vinculam a transferência dos recursos decorrentes da redução do ICMS a projetos cujas diretrizes sejam **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, conforme o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Como já dito, não há que se falar em apenas na intenção do ente subvencionador, mas também se verificar se há efetiva preocupação em estabelecer metas claras para averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto. Tais elementos devem ser sujeitos a apreciação em duas dimensões: primeiro, em tese, mediante análise dos dispositivos da norma, e segundo, de ordem fática, mediante verificação se a empresa tem cumprido as condições dispostas na norma."

Ocorre que, recentemente, aprovou-se a Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Eis o antedito artigo 30 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.

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

A partir da inserção dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tornou-se vedada qualquer exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, distinta daquelas que constam no *caput*: (i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros. E mais: essa vedação se estende aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Consoante o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a nova disciplina asseada pelos §§ 4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 também deve ser aplicada aos benefícios fiscais referentes a ICMS concedidos em desacordo com o artigo 155, inciso XII, alínea "g", da vigente Constituição da República, decorrentes de legislação estadual anterior,

desde que atendidas as exigências de registro e depósito fixadas nos termos do artigo 3º da mesma Lei Complementar nº 160/2017, *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."

Para a melhor compreensão deste voto, seguem as regras do artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017:

"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."

Em 2017, editou-se o Convênio ICMS nº 190/2017, que dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160/2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Conforme § 1º da cláusula primeira deste Convênio, as referências a benefícios fiscais consideram-se relativas a isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS.

À luz da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 190/2017, a publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação do ato normativo instituidor do benefício fiscal editado até 8 de agosto de 2017 deve ocorrer até as seguintes datas: (i) 29 de março de 2018, se vigente em 8 de agosto de 2017; (ii) 30 de setembro de 2018, se não vigente em 8 de agosto de 2017.

Já a cláusula quarta do Convênio ICMS nº 190/2017 estabelece que o registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente ao ato concessivo de benefício fiscal editado até 8 de agosto de 2017 devem

ocorrer até 29 de junho de 2018, se vigente na data do registro e do depósito, ou até 28 de dezembro de 2018, se não vigente na data do registro e do depósito.

Após a publicação do ato normativo no Diário Oficial do Estado, a teor inciso I da cláusula segunda, e o registro no CONFAZ, como prevê o inciso II da mesma cláusula, a publicação deverá estar disponível no Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, em consonância com o disposto na cláusula quinta.

Vale ponderar que não há notícias sobre o registro e o depósito do ato instituidor do benefício em lume. Em circunstâncias semelhantes, esse Colegiado decidiu por sobrestar o processo até 29/12/2018, dia seguinte ao fim do prazo mais longo dentre os que estão acima mencionados, determinando-se a baixa dos autos à unidade de origem, que deve intimar desde já o sujeito passivo a comprovar, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos firmados nas cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS nº 190/2017.

No entanto, o contribuinte, em sustentação oral, manifestou-se no sentido de ter em mãos documentação comprobatória do registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal aqui discutido. Em face do exposto e com o objetivo de se assegurar uma decisão justa e a participação equânime das partes, na defesa das respectivas pretensões, proponho a conversão do julgamento em diligência, determinando a remessa dos autos à Dipro/Cojul para que sejam anexados os novos documentos apresentados pelo patrono do contribuinte em sede de sustentação oral, com abertura de prazo para ciência e manifestação da PGFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.