Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.722024/2014-91

Processo nº	13971.722024/2014-91
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.113 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	12 de maio de 2022
Recorrente	NILCATEX TEXTIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS NO CONTEXTO DA ROTULADA "GUERRA FISCAL". EQUIPARAÇÃO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em favor da contribuinte cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as *receitas* dali decorrentes serem excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado que não conheciam da matéria relativa à necessidade de arbitramento de lucros. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso em relação à matéria "subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL", vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou por negar-lhe provimento. Por maioria de votos, acordam ainda em considerar prejudicado o exame das demais matérias, vencidas a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou por negar provimento a todas matérias do recurso, e a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por considerar prejudicado o exame apenas da matéria "multa isolada", por negar provimento à matéria "se os incentivos fiscais devem ser considerados como receita para fins de averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido" e dar provimento à matéria relativa à necessidade de arbitramento de lucros. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Votaram pelas conclusões do voto vencedor a Conselheira Lívia De Carli Germano e, por fundamentos distintos, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edei Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por NILCATEX TEXTIL LTDA (fls. 856 e seguintes) em face do acórdão nº 1402-002.387 (fls. 754 e seguintes), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, para *"cancelar a autuação do PIS e da Cofins"*.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

> "**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
>
> Ano-calendário: 2012
>
> NULIDADE. FORMA DE TRIBUTAÇÃO UTILIZADA NO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.
>
> Controvérsia sobre a forma de tributação utilizada no lançamento diz respeito ao mérito da exigência, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.
>
> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2012
>
> IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS.
>
> Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Contudo, descaracteriza-se como subvenção para investimento quando se constata que o valor do benefício fiscal, em único ano-calendário, é absolutamente desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado durante todo o período de fruição de tal benefício. Nesse caso, subvenção é tida

Original

como de custeio e, como tal, tributada, compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E JUROS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de "receita" para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Original

As exigências fiscais em exame nos autos, na parte em que remanesce em litígio, decorrem de fiscalização que constatou as seguintes infrações, conforme relatório da decisão recorrida:

> "Nos Autos de IRPJ e CSLL foram descritas as seguintes infrações (fls. 160/161 e 172/173):
>
> 1) Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro Real. exclusões Indevidas (e da base de cálculo ajustada da CSLL item 002) Valores referentes às subvenções, excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real [anos-calendário de 2011 e 2012];
>
> 2) Resultados Operacionais não declarados Opção Indevida pelo Lucro Presumido Contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, entregou declaração [para o ano-calendário de 2012] optando pelo lucro presumido, mas manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.
>
> 3) Multa Isolada Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica [e da CSLL], incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução [em alguns períodos mensais de 2011]."

A DRJ, ao apreciar a impugnação, manteve integralmente o lançamento.

A decisão recorrida, por sua vez, cancelou apenas os lançamentos de PIS e de Cofins (parcela não mais em litígio), e manteve, portanto, as infrações acima referidas.

No recurso especial, a Recorrente suscitou divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

1) Nulidade parcial dos Acórdão/Despacho recorridos. Apresenta como paradigmas os Acórdãos n° 01-05.134 e n° 108-09.386;

2) Crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Apresenta como paradigmas os Acórdãos n° 1401-001.748, 1102-001.318 e 9101-002.052;

3) Subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL. Apresenta como paradigmas os Acórdãos n° 1401-001.622, 9101-00.566, 9101-001.094, 1202-001.175 e 1202-000.9212;

4) Caso prevaleça o entendimento do Fisco quanto às demais questões, então o lucro deveria ter sido arbitrado. Apresenta como paradigma os Acórdãos n° 107-07.027, 1201-000.882 e 1404-001.044;

5) A multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente à multa de oficio. Apresenta como paradigmas os Acórdãos n° 001-567 e n° 1301-002.180.

O despacho de exame de admissibilidade de fls. 1.133/1.150, admitiu a caracterização da divergência em relação aos seguintes temas: *(3) Subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL*, na comparação com os primeiros dois

Original

paradigmas, *(4) Caso prevaleça o entendimento do Fisco quanto às demais questões, então o lucro deveria ter sido arbitrado*, na comparação com o primeiro paradigma e (5) *A multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente à multa de oficio*, na comparação com ambos os paradigmas.

A Recorrente interpôs agravo que foi parcialmente acolhido, admitindo-se a caracterização da divergência, ainda, em relação ao seguinte tema (2) *Crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

Assim, foi admitida a rediscussão das seguintes matérias:

2ª Divergência: Crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Sob este tópico, defende o contribuinte que, por não se constituir em receita, o crédito presumido de ICMS a ela concedido pelo Estado do Mato Grosso do Sul, no âmbito do Programa *"MS-EMPREENDEDOR"*, não poderia: ***(1)*** ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, e nem tampouco poderia ***(2)*** ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em sede de análise de agravo, restou decidido que o acórdão n° 1401-001.748, apresentado como paradigma, evidenciaria divergência tanto com relação ao ponto ***(1)*** quanto com relação ao ponto ***(2)***, ao passo que o acórdão n° 1102-001.318, também apresentado como paradigma, evidenciaria divergência apenas com relação ao ponto ***(1)***.

3ª Divergência: "Subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL"

Com relação a esta matéria, foram admitidos como paradigmas, em sede de análise originária de admissibilidade, os acórdãos nº 1401-001.622, e nº 9101-00.566.

4ª Divergência: "Caso prevaleça o entendimento do Fisco quanto às demais questões, então o lucro deveria ter sido arbitrado"

Sob este tópico, defende a recorrente que, tendo a fiscalização decidido que a sua tributação não poderia ser enquadrada no lucro presumido, no ano-calendário 2012, em face do excesso de receita no ano anterior (2011), caberia então ao fisco arbitrar o seu lucro, e não constituir a exigência com base no lucro real, como fez.

Dentre os paradigmas desta divergência apresentados pela recorrente, foi admitido o acórdão nº 107-07.027. O acórdão nº 1201-000.882 não foi admitido pelo despacho de admissibilidade, a recorrente interpôs agravo contra a sua desconsideração, e o despacho em agravo não analisou a controvérsia, ao fundamento de que, nos termos regimentais, *"o Agravo somente tem cabimento se for negado seguimento, total ou parcialmente, ao recurso especial"*, o que não foi o caso, com relação à matéria em questão.

Original

5ª Divergência: "A multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente à multa de ofício"

Com relação a esta matéria, foram apresentados, e admitidos como paradigmas de divergência, os acórdãos nº 1401-001.567 e nº 1301-002.180.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 1214 e seguintes), nas quais aduz, preliminarmente, que o recurso sequer deveria ser conhecido, em razão, sinteticamente, dos seguintes aspectos:

- a recorrente não indicou a legislação cuja interpretação alegou ser controvertida;

- quanto à matéria da 2ª divergência (*"Crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda"*, ou *"Crédito Presumido de ICMS – Natureza"* – conforme identificada no despacho em agravo), merece prevalecer a conclusão do despacho do presidente da 4ª Câmara que negou seguimento ao especial nessa parte, por entender que a matéria não foi devidamente prequestionada;

- quanto à matéria da 3ª divergência (*"Subvenção para investimento não pode ser tributada"*), os acórdãos confrontados não tratam da mesma situação fática, pois enquanto o recorrido trata da legislação que rege o benefício fiscal instituído pelo Estado do Mato Grosso do Sul, os paradigmas tratam de benefícios fiscais instituídos por outras unidades da federação, e a recorrente nem ao menos demonstrou que, embora instituídos por normas diversas, seriam similares no seu tratamento jurídico;

- quanto à matéria da 4ª divergência (*"Caso prevaleça o entendimento do Fisco quanto às demais questões, então o lucro deveria ter sido arbitrado"*), não há semelhança fática do acórdão paradigma nº 107-07.027 com o recorrido.

E, no mérito, defende a Procuradoria, em síntese, a manutenção da decisão recorrida, com relação a todos os pontos ainda controversos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O recurso é tempestivo, como demonstrou o despacho de exame de admissibilidade, e interposto por parte legítima.

A Procuradoria, em sede de contrarrazões ao recurso, defende o seu não conhecimento, ao pressuposto de que a recorrente não teria indicado a legislação cuja interpretação alegou ser controvertida.

Original

O argumento não procede. Em todas as divergências alegadas pela recorrente no recurso é possível compreender exatamente qual legislação estaria sendo interpretada de forma divergente.

Ainda em contrarrazões, argumentou a Procuradoria que, com relação à 2ª divergência *("Crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL"),* a matéria não teria sido prequestionada.

Entendo que o despacho em agravo (fls. 1.194 e seguintes) corretamente analisou o ponto, refutando a argumentação contida no despacho de admissibilidade originário (e que a Procuradoria pretende ver prestigiada), no sentido de que a matéria não teria sido prequestionada, bem como, realizando o cotejo com os paradigmas indicados, considerou caracterizada a divergência, nos seguintes termos, que adoto como razões de decidir:

> "Alega a Agravante que o exame contestado deve ser totalmente revisto, uma vez que, aqui, a matéria em discussão é distinta daquela que foi apreciada pelo referido exame. Afirma que os paradigmas nºs 1401-001.748 e 1102-001.318 assinalaram que créditos presumidos de ICMS não são receita, lucro ou renda, de modo que não poderiam ser considerados para fins de verificação do limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido e também não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Diz que a matéria foi prequestionada, descabendo falar, assim, em não atendimento do § 5º do art. 67 (ANEXO II) do Regimento Interno do CARF. Repisando argumentação anterior, sustenta que, "*ao afirmar que não teria ocorrido o prequestionamento da mencionada matéria, o próprio despacho agravado automaticamente confirmou a nulidade dos Acórdão/despacho recorridos*".
>
> Pelo até aqui exposto, observa-se que, aqui, as questões a serem respondidas dizem respeito ao fato de os CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS terem sido considerados na RECEITA BRUTA para fins de verificação do limite para opção pelo LUCRO PRESUMIDO e, também, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para a Agravante, o acórdão recorrido veicula decisão no sentido que SIM para essas duas questões (os valores correspondentes ao beneficio fiscal integram a receita bruta para fins de aferição do limite para opção pelo LUCRO PRESUMIDO; e os valores referentes ao benefício sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL), enquanto os paradigmas afirmam que NÃO.
>
> O exame agravado, muito embora tenha descrito de forma correta a matéria suscitada pela Agravante, tenha considerado que as decisões confrontadas depararam-se com situações fáticas similares, e, ainda, tenha até indicado que as decisões confrontadas, recorrida e paradigmas, revelaram um determinado conflito jurisprudencial, concluiu que, diante do fato de não constar no acórdão recorrido pedido da ora Agravante no sentido de que o CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS não fosse considerado como subvenção, deixou de ser observada a condição imposta pelo § 5º do art. 67, ANEXO II, do Regimento Interno do CARF, isto é, não houve o prequestionamento da matéria.
>
> Com a devida vênia, na linha do sustentado na peça de Agravo, não é disso que o RECURSO ESPECIAL trata no presente item, mas, sim, reitere-se, das seguintes questões: a) o acórdão recorrido, contrariando os acórdãos paradigmas nºs 1401-001.748 e 1102-001.318, efetivamente preconizou que os CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS integram a receita bruta para fins de aferição do limite de opção pelo presumido e que devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL?; b) o acórdão recorrido, contrariando os acórdãos paradigmas nºs 1401-001.748 e 1102-001.318, efetivamente preconizou que os CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL?"

Original

Se a resposta às questões acima for positiva, ainda que com relação a um dos paradigmas indicados, resta indubitável que a divergência jurisprudencial ficou devidamente demonstrada. Portanto, cabe averiguar se: a) existe no acórdão recorrido, ou mesmo no despacho referente aos embargos que o integrou, pronunciamento no sentido de que os CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS integram a receita bruta para fins de aferição do limite de opção pelo presumido e devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e b) os paradigmas indicados emitem entendimento diverso do estampado no acórdão recorrido.

No que tange ao acórdão recorrido, releva transcrever as seguintes passagens:

[...]

3.1 SUBVENÇÃO – IRPJ E CSLL

As subvenções, espécies do gênero benefícios fiscais, podem ser classificadas em subvenções para custeio ou subvenções para investimentos.

A subvenção para custeio foi inicialmente prevista na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, a qual estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. É importante ressaltar que tal norma não previa qualquer determinação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas.

Para as subvenções correntes, o legislador entendeu por tratá-las como rendimentos tributáveis, conforme art. 44, da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, atualmente base legal do art. 392 do RIR/99, verbis:

...

Com a edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), passou-se a dar um tratamento específico para subvenções que tivessem uma destinação própria, particular, qual seja, que fossem concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

...

No mesmo sentido, a legislação tributária acompanhou tal entendimento, determinando a não tributação das subvenções para investimento, nos termos do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, assim vazado:

...

Após a edição de tais normas societárias e tributárias, restou evidente a diferenciação ao tratamento aplicável às subvenções para custeio e para investimento: enquanto esta configura transferência de capital, não sendo tratada como receita (e sim como reserva de capital no patrimônio líquido) e não sujeita à tributação, aquela foi tratada como transferência de renda, e considerada receita tributável.

Por outro lado, para que uma transferência de recursos estatais seja tida como subvenção para investimento, diversas condições necessitam ser satisfeitas.

Sobre o tema, a Receita Federal há muito editou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, cujos excertos de interesse transcrevo a seguir:

...

Original

Para o Recorrente, o valor tributado pela autoridade fiscal seria uma subvenção para investimento, e não para custeio. Além disso, teria cumprido tudo o que fora acordado com o Estado do Mato Grosso do Sul para fins de obtenção do incentivo fiscal, tendo sido submetido ao controle desse ente estatal como forma de comprovar o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício fiscal.

Em primeiro lugar, faz-se necessário verificar o que dispõe a norma legal que instituiu o benefício fiscal em questão:

...

No caso concreto, a desproporcionalidade entre o valor do benefício fiscal e os investimentos comprometidos com o Estado do Mato Grosso do Sul é gritante, descaracterizando, pois, sua natureza originária de subvenção para investimento, devendo ser dado o tratamento tributário aplicável à subvenção para custeio.

...

Tratando-se de subvenção para custeio, assim dispõe o art. 392 do RIR/99:

...

*Pois bem, **se as subvenções para custeio compõe o lucro operacional, aumentando-o, possui nítido tratamento de receita operacional. Nesse contexto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de incluir a receita advinda das subvenções para custeio na aferição do limite para optar-se pelo lucro presumido.***

...

Por essas razões, todos os argumentos do Recorrente, a respeito de que a subvenção não pode ser caracterizada como receita para fins de IRPJ e de CSLL (inclusive para efeitos de limite de receita bruta para fins de enquadramento no lucro presumido) e de que se trataria de recuperação de custo, caem por terra, mostrando-se acertado o procedimento adotado no lançamento fiscal de incluir o benefício fiscal como receita operacional e, consequentemente, sujeito à incidência de IRPJ e de CSLL.

(OS GRIFOS NÃO SÃO DO ORIGINAL)

Como se vê, é inquestionável que o acórdão recorrido emitiu pronunciamento expresso no sentido de que o montante correspondente ao benefício fiscal auferido pela Agravante deveria: 1. integrar a receita bruta para fins de aferição do limite de opção do lucro presumido; e 2. integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O voto (vencedor) condutor do acórdão paradigma nº 1401-001.748, por sua vez, assinalando que "*os créditos presumidos de ICMS não são, a rigor, subvenções*", sustentou que, no caso, do ponto de vista contábil, "*sequer há uma receita*", de modo que não pode haver tributação pelo PIS e pela COFINS. No que diz respeito ao IRPJ e à CSLL, embora tenha admitido que o referido incentivo produz efeitos no lucro líquido, observou que, "*pelo ângulo jurídico-financeiro, em se tratando de renúncia fiscal do estado, não há sequer nascimento da obrigação tributária, de forma que não há renda ou receita para o contribuinte, mas um tratamento especial que faz nascer para ele bases de cálculo menores do que no caso de outros contribuintes*". Ainda em relação ao IRPJ e à CSLL, conclui que "*não há como tributar algo que nem nasceu, uma mera renúncia fiscal, que, para o contribuinte, tem efeitos de nascimento de custo a menor, de forma reduzida*".

Indubitável também que, relativamente à questão dos CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS integrarem, ou não, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o acórdão paradigma nº 1401-001.748 traz entendimento que conflita com o declinado na decisão recorrida, ficando demonstrada, assim, a divergência jurisprudencial. No que tange ao fato de os

Original

> valores correspondentes ao referido benefício fiscal integrarem, ou não, a receita bruta para fins de aferição do limite de opção pelo lucro presumido, muito embora a matéria não tenha sido abordada pela citada decisão paradigma, na medida em que o entendimento é no sentido de que CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS não representam RECEITA, logicamente, a decisão em referência agasalha de forma implícita a tese de que os valores correspondentes ao benefício não podem integrar limites que tenham como parâmetro grandeza dessa natureza.
>
> Tem-se, portanto, que o acórdão paradigma nº 1401-001.748 emite pronunciamento que colide com o esposado na decisão recorrida, restando, assim, comprovada a divergência jurisprudencial em relação ao citado paradigma.
>
> Relativamente ao acórdão paradigma nº 1102-001.318, cabe esclarecer primeiramente que apesar de ele ter sido reformado pelo acórdão nº 9101-003.167, tal reforma se deu em data posterior à impetração do recurso especial por parte da ora Agravante, de modo que inexiste óbice ao seu acolhimento como paradigma.
>
> No que diz respeito à comprovação da divergência jurisprudencial, constata-se que o voto condutor do acórdão paradigma nº 1102-001.318 não faz qualquer alusão à CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Ao fazer referência ao benefício fiscal apreciado naqueles autos, assinalou que a sua operacionalização deveria segregada em duas etapas, representadas por (primeira) financiamento de até 70% do valor do ICMS devido e (segunda) leilões em que eram oferecidos descontos de até 88% na quitação antecipada do ICMS financiado. Assim, no que tange à tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos valores correspondentes ao benefício fiscal, a demonstração da divergência jurisprudencial fica comprometida. Adite-se que o referido paradigma, esclarecendo que o incentivo fiscal analisado naqueles autos tinha sido instituído como uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, deixou expresso que, para que os benefícios não fossem oferecidos à tributação, seria necessário o cumprimento de alguns requisitos legais, o que reafirma que, quanto à tributação, descabe falar em divergência jurisprudencial, eis que a decisão recorrida pronunciou-se no mesmo sentido.
>
> Relativamente à questão de os valores correspondentes aos benefícios fiscais integrarem a receita bruta para fins de aferição do limite de opção pelo presumido, muito embora o paradigma nº 1102-001.318 tenha promovido análise sob a ótica da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, observa-se que nele consta pronunciamento, de amplitude genérica, no sentido de que "***o valor das subvenções não poderia ser levado em consideração quando da análise do enquadramento da empresa em regime de lucro presumido/real, uma vez que devem ser levadas em consideração apenas as receitas decorrentes da venda de produtos ou serviços para fins de definição da receita bruta***". Portanto, no que tange a essa específica questão, constata-se conflito em relação ao que foi veiculado pelo acórdão recorrido.
>
> Assim, ainda que o acórdão paradigma nº 1102-001.318 só tenha revelado dissenso jurisprudencial em relação a uma das questões relacionadas à matéria suscitada pela Agravante, na medida em que o de nº 1401-001.748 emite pronunciamento que conflita integralmente com o entendimento declinado na decisão recorrida, ao RECURSO ESPECIAL deve-se dar seguimento quanto à matéria aqui apreciada.

Assim, conheço do recurso especial no tocante à 2ª divergência - *Crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL*.

Ainda em contrarrazões, argumentou a Procuradoria que, com relação à 3ª divergência (*"Subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL"*) os acórdãos confrontados não tratariam da mesma situação fática, posto que tratam de benefícios

Original

fiscais instituídos por outros estados da federação, e a recorrente não teria nem ao menos demonstrado que, embora instituídos por normas diversas, seriam similares no seu tratamento jurídico.

Mais uma vez, não assiste razão à contrarrazoante.

Neste aspecto, o despacho de admissibilidade (fls. 1133 e seguintes) deixa evidenciado que, ao contrário do que argumenta a Procuradoria, a recorrente buscou *sim* demonstrar que, mesmo tratando de incentivos instituídos por Estados diversos, a interpretação da legislação tributária aplicável, nos acórdãos paradigmáticos, foi diversa, conforme se verifica nos seguintes parágrafos daquele despacho, quando confronta o voto proferido no acórdão recorrido com os paradigmas de nº 1401-001.622, e nº 9101-00.566, *verbis*:

> Assim dispôs a ementa do acórdão paradigma nº 1401-001.622.
>
> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*
>
> *SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.*
>
> *As subvenções para investimento –in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS – diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. A Concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná, dentre eles a concessão de créditos presumidos de ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento de estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação de recursos ao seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.*
>
> Ressalta o recorrente que no caso do acórdão paradigma trata-se de crédito presumido de ICMS, dado pelo Estado do Paraná sem qualquer condicionante de investimento, mas com o intuito do Estado de Investir em sua região e não de custear a produção da empresa para garantir um preço ou produção de um produto ou serviço. O acórdão paradigma viu o crédito presumido como uma subvenção para investimento, cujo 'auxilio/ajuda' não aferiria o conceito de renda tributável, porque não impactaria no resultado e, portanto, estaria fora do âmbito de Incidência da norma tributária.
>
> Já o acórdão recorrido, em caminho que segundo o recorrente é diametralmente oposto, consignou (e-fl. 784) que quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta a mera intenção do subvencionador. Se os recursos devem ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não bastaria uma mera disposição legislativa editada pelo ente subvencionados para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Haveria que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos estivesse submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.
>
> Ou seja, segundo o recorrente, enquanto o Paradigma entende que o importante, para verificar se se trata, ou não, de subvenção para investimentos, é o *animus* da norma estadual (no sentido de atrair Investimentos), o Acórdão recorrido entendeu que a

Original

intenção da norma estadual não é suficiente para que se caracteriza uma subvenção como de investimento.

De fato, o acórdão recorrido sustentou que a simples contabilização em reservas ou aumento de capital não tem o condão de transformar valores que puderam ser aplicados livremente pelo Recorrente no custeio de suas atividades operacionais em uma subvenção para investimento. Haveria que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos provenientes de crédito presumido de ICMS estivesse submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização, para sua configuração como subvenção de investimento (e-fl. 793):

O fato de o Recorrente ter atendido aos requisitos subsidiários para não tributação de uma subvenção (contabilização em reservas ou aumento de capital) não tem o condão de transformar valores que puderam ser aplicados livremente pelo Recorrente no custeio de suas atividades operacionais – em outras palavras, uma verdadeira subvenção para custeio – em uma subvenção para investimento.

(...)

A respeito do argumento do Recorrente de que os recursos não necessitam ser carimbados, dentro de certos limites, faz sentido, mas os valores investidos, ao longo do tempo, além de ser próximos, devem guardar correlação com a instalação ou expansão do investimento. Se os recursos advindos do benefício fiscal pudessem ser livremente utilizados pelo Recorrente para o custeio de suas despesas operacionais, pergunta-se: quando restaria caracterizada a subvenção para custeio? Somente no caso de o contribuinte não cumprir os requisitos formais para sua caracterização, tal qual a forma de contabilização? Não me parece razoável tal interpretação

Já o acórdão paradigma entendeu, de forma oposta, que a única condição para a exclusão da subvenção para investimento da apuração do lucro real é de que ela conste como 'reserva de capital' (e-fl. 1036). Mesmo a ausência de disposição expressa na lei estadual, que concede a subvenção, ou no termo de acordo firmado entre as partes, de um investimento específico não teria o condão de alterar a natureza jurídica de subvenção de investimento.

Na subvenção para investimento, a despesa é gerada pelo ente político com o intuito de gerar desenvolvimento econômico do seu território. Na subvenção para custeio o intuito é garantir a atividade da empresa ou garantir os preços de mercado de seus produtos ou serviços.

É por isso que, nos termos da legislação tributária a única condição para a exclusão da subvenção para investimento da apuração do lucro real é de que ela conste como 'reserva de capital', ou seja, não seja distribuída como resultado, podendo transitar entre contas do ativo ou passivo da em presa que visam implementar o investimento almejado pelo Estado na concessão do auxílio. Esta é a única interpretação que se pode dar em consonância com o conceito de 'renda' delimitador da competência tributária e do critério material da regra matriz de incidência tributária.

(...)

Mesmo que não exista disposição expressa na lei estadual, que concede a subvenção, de uma atuação (investimento) específico, nem no termo de acordo firmado entre as partes, estas circunstâncias não tem o condão de alterar a natureza jurídica do 'auxilio / ajuda' dado pelo ente que deve ser visto sob o enfoque dos seus objetivos.

Restando clara a oposição entre as interpretações da legislação tributária, admite-se o recurso especial para a matéria em destaque.

b) Acórdão paradigma nº 9101-00.566.

Original

Assim dispôs a ementa do acórdão paradigma nº 9101-00.566.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.

Já na ementa do acórdão paradigma percebe-se que há divergência com o acórdão recorrido. No paradigma os membros do colegiado deram provimento ao recurso do contribuinte asseverando que o conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária de subvenção de investimento, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.

Mas, conforme já sublinhado, o acórdão recorrido defendeu que haveria de restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos provenientes de crédito presumido de ICMS estivesse submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização, para sua configuração como subvenção de investimento. Neste sentido, a simples contabilização em reservas ou aumento de capital não teria o condão de transformar valores que puderam ser aplicados livremente pelo Recorrente no custeio de suas atividades operacionais em uma subvenção para investimento.

Flagrante é a divergência com o acórdão paradigma. Logo, deve-se admitir o Recurso especial para esta matéria.

O despacho de exame de admissibilidade demonstrou, suficientemente, que as situações fáticas tratadas nos paradigmas são similares àquela apreciada pelo acórdão recorrido, ao passo que as interpretações dadas pelas diferentes decisões cotejadas foram divergentes, caracterizando o dissenso jurisprudencial nesta matéria.

Por fim, ainda em contrarrazões, argumentou a Procuradoria que, com relação à 4ª divergência (*"Caso prevaleça o entendimento do Fisco quanto às demais questões, então o lucro deveria ter sido arbitrado"*), não haveria semelhança fática do acórdão nº 107-07.027 com o recorrido. Neste ponto, restei vencida quanto ao conhecimento do recurso especial.

Apesar de a Procuradoria não ter desenvolvido o seu argumento, limitando-se a simplesmente afirmá-lo nas contrarrazões, fato é que, neste caso, efetivamente não verifico entre os casos a similitude necessária para que o recurso seja conhecido, quanto ao ponto.

É verdade que tanto no acórdão recorrido, quanto no paradigmático, o motivo que levou à conclusão fiscal pela *impossibilidade de apurar o resultado pelo lucro presumido* foi o mesmo, qual seja, o excesso de receita com relação ao limite legal. Mas esta é a única *"similitude"* existente entre os casos.

Original

Todas as demais circunstâncias fáticas eram muito diversas, assim como foram também diversas, aliás, as providências fiscais, a partir daquela constatação.

No caso paradigmático, a fiscalização apurou o resultado do contribuinte pelo lucro arbitrado, sendo que as circunstâncias que levaram a fiscalização ao arbitramento, naquele caso, estão sintetizadas no relatório daquele acórdão, conforme a seguir, *verbis*:

> "O contribuinte entregou sua declaração de rendimentos referente ao ano-calendário 1996, com opção pelo lucro presumido.
>
> Comparando os registros de saldos de mercadorias e serviços, conforme cópias anexas dos livros de saídas, verifiquei que os valores ali encontrados estavam em desacordo com os apresentados na DIRPJ.
>
> A partir dos valores registrados nos citados livros, elaborei a planilha anexa, onde os confrontei com os valores declarados como receita bruta, para efeitos de base de cálculo na apuração do lucro presumido.
>
> Intimei o contribuinte a esclarecer as divergências e apontar quais os valores corretos. Em resposta, o mesmo afirma, textualmente, que os valores constantes das DIRPJ não estão corretos, por falta de escrituração, sendo necessário adequá-los à realidade.
>
> Em função do acima exposto, estou lançando, de oficio, as diferenças apontadas e aceitas expressamente pelo contribuinte.
>
> Em virtude dos valores encontrados pela fiscalização, apurados na forme do item 1, o contribuinte extrapolou, em 1996, os limites de receita bruta estabelecidos no art. 521 do RIR194, ficando, portanto, obrigado à tributação pelo lucro real no ano-calendário de 1997, cfe. art. 535 do RIR/94.
>
> Á vista do acima relatado, estou arbitrando o lucro do contribuinte acima identificado, a teor do art. 539, IV do RIR/94, por estar obrigado ao lucro real e ter optado indevidamente pelo lucro presumido."

Do breve relato acima, verifica-se que, naquele caso, a própria contribuinte reconhecia que os valores por ela declarados ao fisco nas DIRPJ não estavam corretos ***"por falta de escrituração"***. Resulta claro, também, que a fiscalização apurou a receita do contribuinte ***com base nos Livros de Registro de Saídas, justamente em face desta circunstância (falta de escrituração)***.

Também o voto condutor daquele acórdão esclarece que o contribuinte, naquele caso, ofereceu à tributação, *"em todos os meses dos anos-calendário de 1996 e 1997, valores irrisórios em relação àqueles efetivamente auferidos"* (faturamento, no ano-calendário de 1996, de R$ 18.962.770,85, *versus* declaração de rendimentos de apenas R$ 205.770,66, e faturamento, no ano-calendário de 1997, de R$ 18.872.469,25, *versus* declaração de rendimentos de apenas R$ 206.883,08), registrando ainda o acórdão paradigmático que, *"**devidamente intimada a justificar as divergências, a contribuinte não logrou fazê-lo**"*.

Foi em face destas específicas circunstâncias fáticas que o acórdão paradigmático decidiu ser ***correto o arbitramento*** levado a efeito pelo fisco, naquele caso.

Original

Já no caso recorrido, a fiscalização, após constatar que a recorrente não poderia ter optado pelo lucro presumido, em razão do excesso de receita com relação ao limite legal, ***intimou o contribuinte a apresentar a escrituração*** relativa ao ano calendário da opção indevida, e ***o contribuinte apresentou a referida escrituração***, a qual foi validada pela fiscalização no curso do procedimento.

Isto está estampado nos seguintes excertos do acórdão recorrido:

Relatório:

> "Nos Autos de IRPJ e CSLL foram descritas as seguintes infrações (fls. 160/161 e 172/173):
>
> [...]
>
> 2) Resultados Operacionais não declarados **Opção Indevida pelo Lucro Presumido** – Contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, entregou declaração [para o ano-calendário de 2012] **optando pelo lucro presumido, mas manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais**.
>
> [...]
>
> Deste modo, **a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012**, [...]
>
> Assim sendo, **a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período**, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.
>
> **Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012**: [...]

Voto:

> "**A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente**.
>
> [...]
>
> Destaco também trecho do acórdão recorrido [...]:
>
> > *Nestes termos,* ***a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é condição necessária para a aplicação do arbitramento****. [...]*
> >
> > ***Ocorre que, este não é o caso dos autos*** *em que,* ***repita-se, intimada, a contribuinte apresentou escrituração relativa ao ano-calendário de***

Original

> ***2012 a qual foi validada pela Fiscalização***. *E, na Impugnação, nada apresenta a contribuinte, no sentido de demonstrar que conteria ela vícios que impediriam a apuração do resultado."*

Foi diante dessas circunstâncias fáticas específicas que a fiscalização adotou a apuração do lucro real como forma de apuração do resultado, sendo que foi apenas a Recorrente quem aduziu, em sede de recurso, a necessidade de arbitramento porque, segundo o seu raciocínio, uma vez descaracterizada a opção pelo lucro presumido, não haveria possibilidade de adoção do lucro real, sendo o arbitramento do lucro, supostamente, uma imposição legal inarredável.

E foi também em face dessas mesmas circunstâncias fáticas específicas que o acórdão recorrido julgou ***correto o procedimento levado a efeito pelo fisco***, de ***não arbitrar o lucro***, e sim ***apurar o lucro real***.

Do quanto exposto, resta absolutamente clara a dissimilitude fática entre os casos, de sorte que esta matéria não deve ser conhecida.

Por fim, verifico que, com relação à 5ª divergência (*"A multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente à multa de ofício"*), não houve nenhum óbice oposto pela Procuradoria ao conhecimento. Ademais, a divergência entre os julgados foi adequadamente demonstrada pela Recorrente, consoante decidiu o despacho de admissibilidade, cujos fundamentos adoto e do qual transcrevo os seguintes trechos:

> a) Acórdão paradigma n° 1401-001-567.
>
> O acórdão paradigma n° 1401-001-567 trouxe em ementa:
>
> *Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*
>
> *Ano-calendário: 2007, 2008, 2009*
>
> *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. Não havendo obscuridade no Acórdão embargado, os embargos não devem ser conhecidos.*
>
> *MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 105 DO CARF.*
>
> *O acórdão embargado deixou claro que multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (seja qual for o seu fundamento) não pode ser exigida de forma cumulada com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, uma vez que encerrado o ano-calendário, as estimativas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Neste sentido são os acórdãos paradigmas que serviram de base para a edição da Súmula n° 105 do CARF.*
>
> Flagrante é a divergência com o acórdão recorrido, que asseverou já na ementa que, a partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano. Logo, deve-se admitir o Recurso especial para esta matéria.

Complementando a análise, este primeiro paradigma tratou de julgar embargos de declaração opostos pela PGFN contra decisão de turma ordinária que afastou a multa isolada porque aplicada cumulativamente com a multa de ofício. Alegou, a PGFN, que a decisão

Original

embargada seria obscura, porque teria exonerado a multa isolada para os anos calendário 2007, 2008 e 2009, quando a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, já teria sido alterada pela MP nº 351/07. O voto vencedor proferido neste paradigma assegurou que *...as alterações promovidas pela MP nº 351/07 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não acarretam nenhuma modificação na interpretação dada aos enunciados do artigo e da súmula 105 que fundamentam a decisão.*

De outro giro, o voto proferido no acórdão recorrido registrou:

> [...]
>
> Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "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 oficio".
>
> No caso concreto, a exigência diz respeito a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2012, ou seja, após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere a Súmula CARF nº 105, precedente, portanto, não aplicável à presente exigência.
>
> [...]
>
> Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.
>
> [...]

Resta demonstrada a divergência em relação ao primeiro paradigma.

Prossegue o despacho de admissibilidade:

> b) Acórdão paradigma n° 1301-002.180.
>
> O acórdão paradigma n° 1301-002.180 trouxe em ementa:
>
> *IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1°, inciso IV da Lei n° 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 (Súmula CARF n° 105).*
>
> Repete-se a divergência com o acórdão recorrido, que asseverou já na ementa que, a partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano. Logo, deve-se admitir o Recurso especial para esta matéria.

Original

Este paradigma posicionou-se no sentido de que o racional utilizado na construção da Súmula 105 *permanece aplicável às multas aplicadas a partir de 2007.*

Assim, o despacho de exame demonstrou, de forma suficiente, que a Recorrente se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a divergência, nesta matéria, na comparação com os paradigmas indicados.

Em face do exposto, conheci parcialmente do recurso, e passo, na sequência, ao mérito, esclarecendo que as questões controversas a serem decididas por esta Câmara Superior são, portanto, em síntese, as seguintes:

1) se os incentivos fiscais instituídos no âmbito do Programa *"MS-EMPREENDEDOR"* devem ser considerados como receita para fins de averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido;

2) se os incentivos fiscais instituídos no âmbito do Programa *"MS-EMPREENDEDOR"* devem ser considerados como receita para fins de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

3) se a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício proporcional.

2. Mérito: questão da retroatividade da LC 160/2017

Inicio a análise de mérito pela segunda questão controversa, no que diz respeito ao benefício fiscal em questão, se as subvenções recebidas no âmbito do Programa "MS-EMPREENDEDOR" configurariam subvenção de custeio (tributável pelo IRPJ e CSLL, no lucro real), ou, ao revés, subvenção para investimento (não tributável pelo IRPJ e CSLL, no lucro real).

A palavra subvenção originária do latim "subventio" significa ajuda, auxílio, assistência outorgada por entes públicos em caráter suplementar"[1].

No entendimento do saudoso professor Ricardo Lobo Torres[2], a Lei nº 4.320, de 17.3.64, subvenções são 'as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (art. 3º).

> *A subvenção é um incentivo financeiro desvinculado de qualquer tributo. Imputa-se a itens da despesa, o que significa que depende sempre de previsão orçamentária, sendo que, atualmente, se constata a tendência para submetê-la também ao princípio da reserva da lei material. Anote-se, ainda que a*

[1]http://origemdapalavra.com.br/palavras/subvencao/
[2]Lobo Torres, Ricardo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume III, 1999, página 366.

Original

> *subvenção é o instrumento que o Executivo pode usar com relativa discricionariedade , ao contrário dos incentivos fiscais, valendo-se, em cada caso, das justificativas de ordem pública e da disponibilidade de caixa para transferência de recursos ao particular (...). Às vezes pode ser razoável a subvenção entregue a empresas para que desenvolvam economicamente certas regiões ou ramos de atividade'(...)*[3]

A subvenção pode ser definida como uma ferramenta à disposição do Poder Público utilizada para incentivar algumas atividades ou empreendimentos vinculados ao interesse público, com o objetivo de promover o estímulo de alguns setores econômicos ou regiões do país.

Conforme disposto no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico - CPC 07[4] (Subvenção e Assistência Governamentais), a subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Entre os exemplos de subvenções governamentais estão os empréstimos públicos com taxa de juros subsidiada; a postergação parcial ou total do pagamento de tributo sem ônus ou com ônus, visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado; a concessão de benefícios fiscais, inclusive créditos presumidos/outorgados; concessão gratuita de terreno para instalação de empreendimento industrial, entre outros.

As subvenções para investimento no bojo da legislação surgiram a partir da Lei nº 6.404/1976, sem, contudo, possuir uma definição específica, que só veio a ser dada pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, como o "auxílio recebido pela pessoa jurídica, mediante recursos diretos ou benefícios fiscais, inclusive isenção ou redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico". A respectiva contabilização deveria constar em conta de reserva de capital.

A interpretação da legislação norteada pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978 trouxe de forma bem estruturada a classificação das subvenções e seus impactos na apuração do resultado da pessoa jurídica.

Com a vigência da Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que introduziu o artigo 195-A na Lei das S/A, foi extinta a conta de reserva de capital e as subvenções para investimento passaram a ser registradas em conta de reserva de incentivo fiscal – espécie de reserva de lucros.

Contudo, as alterações dos critérios contábeis instituídos pela Lei n. 11.638/2007 não produziram efeitos nas relações jurídicas tributárias, especialmente nos critérios de apuração das bases de cálculo dos tributos federais em razão da extinção da conta de reserva de capital (art. 177, § 7º, da Lei das S/A).

---

[3] Lobo Torres, Ricardo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume III, 1999, página 366.

[4] http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf.

Original

Com a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, as normas contábeis brasileiras passaram aos padrões contábeis internacionais (IFRS), que foram seguidos pela Lei nº. 12.973/2014, atualmente em vigor e que regulamenta a matéria.

Vale dizer que, mesmo com a edição da Lei nº 12.973/2014, o regime geral de apuração do IRPJ e da CSLL foi mantido – não tributação dos valores recebidos a título de subvenção de investimento, desde que, no encerramento do exercício, fossem transferidos para a Reserva de Incentivos Fiscais, espécie de reserva de lucros tratada no artigo 195-A da Lei das S/A.

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (antes da edição da Lei Complementar nº 160/2017), trazia em seu bojo os seguintes dizeres:

> *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: (grifei)*
>
> *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.*

Original

No dia 07 de agosto de 2017, foi editada a Lei Complementar nº 160, que tinha por objetivo regularizar os incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros fiscais em desacordo com a Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 24/1975 que regulava as isenções, incentivos e benefícios fiscais instituía que os mesmos deveriam ser realizados por meio de convênios celebrados e ratificados, sempre, por decisão unânime dos Estados representados e realizados no âmbito do CONFAZ, o que acabou por ocasionar a chamada "Guerra Fiscal".

Como forma de, justamente, abolir esta "Guerra Fiscal", foi editada a Lei Complementar nº 160/2017, que em seu bojo estabeleceu que os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio, poderiam deliberar sobre a remissão dos créditos tributários constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros fiscais instituídos sem autorização do CONFAZ.

Ocorre que o mesmo diploma citado trouxe profundas alterações nas disposições da Lei nº 12.973/2014, introduzindo ao seu artigo 30 os §§ 4º, 5º, através do artigo 9º, parágrafos estes objeto de VETO pelo Presidente da República, derrubado em novembro de 2017 pelo Congresso Nacional, que, ainda, acrescentou, o artigo 10 à Lei Complementar nº 160/2017, senão vejamos.

> *Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:*
>
> *"Art. 30. (...)*
>
> *§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Vetado e restabelecido pelo Congresso Nacional)*
>
> *§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados." (Vetado e restabelecido pelo Congresso Nacional)*
>
> *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."* ***(Artigo acrescentado devido a Derrubada de Veto publicada no DOU do dia 23/11/2017).***

Original

No tocante aos parágrafos quarto e quinto, acrescentados pela Lei Complementar 160/2017 à Lei 12.973/2014, e ao artigo 10 da mesma lei complementar, as razões para o veto são as que se seguem:

> *"Os dispositivos validam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ACDT), incluído pela Emenda Constitucional número 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 subvenções 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."*

Há, portanto, no caso, segundo entendimento da Presidência da República para os respectivos vetos: vício de iniciativa, em razão da Lei de Responsabilidade Fiscal (concessão de benefício fiscal indireto em razão deste dispositivo).

Enfatiza-se que nem todos os incentivos de ICMS eram qualificados como subvenções para investimento. A maioria era considerada subvenção para custeio. Nesse sentido, estava se abrindo mão de receita pública em vultosas e expressivas quantias sem contrapartida para cobrir o orçamento. Ou seja: renúncia de receita sem a correspondente compensação, especialmente nas subvenções consideradas para custeio, o que geraria impacto direto na arrecadação federal.

Haveria, ainda, no entanto, a desfiguração do intento inicial das subvenções para investimento e o agravamento da 'Guerra Fiscal', ao invés de sua mitigação.

Em 08 de novembro de 2017 os vetos presidenciais aos parágrafos quarto e quinto introduzidos pelo artigo 9º e o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 foram derrubados pelo Congresso Nacional, restabelecendo-se as modificações no sentido de considerar todos os benefícios fiscais referentes ao ICMS como subvenção para investimento nos termos do caput do artigo 30 da nº Lei 12.973/2014.

E a partir de então, com a modificação legislativa no bojo da Lei nº 12.973/2014 concretizada, inúmeros impactos advindos destes dispositivos legais passaram a fazer parte da rotina nos julgamento, seja no âmbito administrativo.

A partir da vigência do diploma legal em comento, mais especificamente, após a derrubada dos vetos pelo Congresso Nacional, dos §§ 4º e 5º do artigo 9º, os quais se acrescentariam ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e o artigo 10, os impactos nos julgamentos administrativos, bem como os precedentes judiciais emanados pelas Cortes Superiores brasileiras não poderiam deixar de serem contemplados.

Por seu turno, inicialmente, entende-se necessário estabelecer algumas importantes premissas:

Original

a) Qual seria o grau de afetação dos referidos dispositivos aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados (§ 5º da Lei nº 12.973/2014)?

b) Todos os benefícios fiscais relativos ao ICMS seriam considerados subvenção para investimentos, não se precisando sequer verificar o "caput" do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014?

c) O legislador pretendeu considerar todos os benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento, devendo retroagir a norma a todos os processos não definitivamente julgados?

d) Teria o artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2015 caráter interpretativo?

Provavelmente, é bem verdade, há mais perguntas que respostas.

Enfrentando a questão, hoje, como relatora, conselheira desta e. CSRF do CARF, não posso deixar de me alinhar ao entendimento que estabelece a impossibilidade de interpretação ampla do artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2018, eis que a Lei nº 12.973/2014, por trazer novos conceitos acerca da contabilidade e uma sistemática contemporânea de parâmetros tributários. Ou seja, não poderia romper-se paradigmas e retornar a regimes aos quais o contribuinte ainda não se encontrava adstrito.

A retroatividade, neste aspecto, a meu ver, abarcaria, sim, processos não julgados, **a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, ou seja, 01/01/2014 ou 01/01/2015, dependendo da opção do contribuinte, conforme o artigo 75 do mesmo diploma legal**, [5]

Repiso que os dispositivos incluídos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, **posteriormente, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017 eram inexistentes, até então**.

E, seguindo neste sentido, trago à colação a normatização expedida pela Receita Federal, já aqui antes referida, pelo Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, estabeleceu critérios bastante razoáveis para bem definir quais seriam as características, ou requisitos, essenciais de uma subvenção, a fim de que esta fosse considerada como subvenção para investimento, e estes estão definidos e sintetizados no seguinte excerto conclusivo daquele Parecer, *verbis*:

---

[5] Lei nº 12.973/2014, 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 §1º)
§ 1º A opção será irretratável 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.

Original

> *"7.1 – Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:*
>
> *I – As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;*
>
> *II – **SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características**:*
>
> *a) **a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento**;*
>
> *b) **a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado**; e*
>
> *c) **o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico**."*
>
> (destaques acrescidos)

Apesar de o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, exigir uma *"perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado"*, esta exigência há tempos vem sendo temperada pela jurisprudência administrativa, de forma, aliás, semelhante à feita pelo acórdão recorrido, quando este assentou que *"ao se falar na **implantação** de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento"* e que *"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"*.

Noutro giro, contudo, parece-me evidente que o requisito estabelecido no item *'b'* acima não constitui, de forma alguma, exigência ilógica, irrazoável, ou ilegal. Inadmissível, a meu ver, que se possa tratar como subvenções para investimento, não tributáveis no âmbito federal, quaisquer valores que tenham sido concedidos pelos governos estaduais, apenas porque, nas respectivas leis e normativos estaduais, estava revelada uma *intenção do subvencionador* de destiná-las para investimento, mas sem que haja a *efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*.

Nesta conformidade, nenhum reparo mereceria a decisão recorrida, quando observou que, tendo a recorrente se comprometido a efetuar investimento total de apenas R$ 3.760.000,00, a ser implementado até junho de 2009, sem a necessidade de qualquer outro investimento futuro para a sua manutenção, e tendo auferido benefícios fiscais da ordem de R$ 11 milhões, apenas nos períodos de apuração objeto da presente exigência (2011 e 2012), *a natureza de possível subvenção para investimento restaria descaracterizada, devendo ser aplicado aos valores recebidos, portanto, o tratamento tributário de subvenção de custeio.* De fato, não vejo como sustentar que a subvenção recebida teria *de fato* sido aplicada na realização dos investimentos projetados, se os valores recebidos superam, de tal forma, os investimentos totais pactuados entre a recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul.

Original

Pois bem. Apesar de em consulta ao sítio eletrônico do CONFAZ (*https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/mato-grosso-do-sul/2018/sei_mf-0909880-certificado-de-registro-e-deposito-29-18.pdf*), constatei a existência do Certificado de Registro de Depósito – SE/CONFAZ nº 29/2018, do qual se extrai o seguinte, entendo que o caso não estaria abarcado pela legislação vigente que não possui retroatividade total para o tema aqui em discussão:

> *"**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 MATO GROSSO DO SUL**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Guaraci Luiz Fontana, 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 Mato Grosso do Sul, por meio do Decreto nº 14.979, de 27 de março de 2018, no dia 28 de março de 2018.*
>
> *O depósito foi efetuado no dia **28 de junho de 2018** por meio do Ofício nº 649/SAT/GAB/SEFAZ acompanhado de mídia física (CD), na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.*
>
> *O Estado do Mato Grosso do Sul declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101295/2018-17, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 649/SAT/GAB/SEFAZ acompanhado de mídia física (CD).*
>
> *O depósito efetuado foi registrado sob nº 29/2018."*

Ademais, por lealdade processual, verifiquei também a publicação, pelo Governo do Estado do Mato Grosso do Sul, do Decreto nº 14.979, de 27 de março de 2018, referido pelo documento do CONFAZ acima citado, o qual dá publicidade à *"relação dos atos normativos [...] vigentes em 8 de agosto de 2017, instituidores das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS, para efeito da remissão, da anistia e da reinstituição de que trata o Convênio ICMS 190/2017, celebrado com base na Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, em razão de terem sido editados em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal"*.

Dentre os atos ali relacionados, encontra-se tanto a **Lei Complementar nº 93, de 5 de novembro de 2001**, que *"Institui o Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Emprego e à Renda (MS- EMPREENDEDOR) e dá outras providências"*, quanto o **Decreto nº 10.604/2001**, que a regulamenta, sendo estes os atos legais e infralegais mencionados

Original

na própria decisão recorrida, e com base nos quais foram firmados o Acordo nº 605/2005 e seus Aditivos, os quais foram questionados pela fiscalização.

Por seu turno, inobstante o acima exposto, o artigo 30 não altera o conceito de subvenção para investimento e aqui entendo que devo avaliar se esta se encontra dentro das características precisa,s para que seja possível aplicar o arcabouço normativo vigente para o ato não definitivamente julgado.

Desta feita, diante do exposto na decisão recorrida, adoto os mesmos fundamentos onde o i. Relator lá também entendeu tratar-se de subvenção para custeio. *In verbis*:

> *(...)*
>
> *O benefício angariado supera, e muito, o investimento realizado, a meu ver, resta descaracterizado seu caráter de investimento, passando a ter claros contornos de subvenção para custeio. No caso concreto, nos períodos de apuração objeto da presente exigência (anos-calendário de 2011 e 2012) o Recorrente obteve benefício fiscal da ordem de R$ 11 milhões, praticamente o triplo do valor total que deveria investir até o ano de 2009. Não consta nos autos qualquer outro investimento futuro que se fizesse necessário para manutenção de tal incentivo fiscal.*
>
> *Tal exegese vai ao encontro do entendimento firmado em inúmeros outros julgados por esta Corte Administrativa. Como exemplo, cito o decidido no Acórdão nº 1102001.088, de relatoria do i. Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, cujo excerto de interesse transcrevo a seguir:*
>
> *No caso, ao invés de alegar de forma lacônica que "nesse caso, a considerar o Parecer Normativo COSIT 112/1978, tal benefício fiscal enquadra-se como SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO, devendo seus valores integrar o resultado operacional da pessoa jurídica e, por via de consequência, submeter-se à tributação", incumbiria à Fiscalização demonstrar, alternativamente, (i) que o benefício fiscal foi utilizado sem a indispensável autorização formal do Estado ou (ii) que os investimentos prometidos ao ente estatal não foram realizados pelo contribuinte beneficiário ou (iii)* ***que o benefício fiscal concedido é bastante desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado, descaracterizando sua natureza originária, conforme exame do projeto submetido à apreciação do Poder Público local****. [grifos nossos]*
>
> *No caso concreto, a desproporcionalidade entre o valor do benefício fiscal e os investimentos comprometidos com o Estado do Mato Grosso do Sul é gritante, descaracterizando, pois sua natureza originária de subvenção para investimento, devendo ser dado o tratamento tributário aplicável à subvenção para custeio.*
> *O fato de o Recorrente ter atendido aos requisitos subsidiários para não tributação de uma subvenção (contabilização em reservas ou aumento de capital) não tem o condão de transformar valores que puderam ser aplicados livremente pelo Recorrente no* custeio de suas atividades operacionais – em outras palavras, uma verdadeira subvenção para custeio – em uma subvenção para investimento.
>
> *De igual forma, o cumprimento, por parte do Recorrente, do pactuado entre ela e o entende federativo pouco importa no momento em que resta caracterizado que os benefícios fiscais angariados somente em 2 anos são muito superiores ao investimentos totais pactuados entre o Recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul.*

Original

Também não há que se falar em interferência da União no pacto firmado entre o Recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul, pois não se questionam aqui os efeitos tributários para fins de incidência de tributos estaduais, no caso, o ICMS.

De igual forma, tal pacto não tem o condão de alterar a legislação federal no que concerne ao tratamento tributário dos tributos federais em relação a subvenções: se o Estado do Mato Grosso do Sul considera que a subvenção em questão é uma subvenção para investimento, os efeitos daí advindos devem se restringir aos tributos exigidos no âmbito daquele ente federativo.

Para fins de tributos federais, para que determinada subvenção deva ser considerada como subvenção para investimento, não sujeita à incidência de tributos federais, há de se analisar a legislação tributária federal, sob pena de interferência do Estado do Mato Grosso do Sul na competência tributária da União. E, conforme já abordado, no âmbito federal, o benefício fiscal em questão se amolda ao conceito de subvenção para custeio, devendo-se aplicar, a partir de tal conclusão, as consequências tributárias daí advindas.

A respeito do argumento do Recorrente de que os recursos não necessitam ser carimbados, dentro de certos limites, faz sentido, mas os valores investidos, ao longo do tempo, além de ser próximos, devem guardar correlação com a instalação ou expansão do investimento. Se os recursos advindos do benefício fiscal pudessem ser livremente utilizados pelo Recorrente para o custeio de suas despesas operacionais, pergunta-se: quando restaria caracterizada a subvenção para custeio? Somente no caso de o contribuinte não cumprir os requisitos formais para sua caracterização, tal qual a forma de contabilização? Não me parece razoável tal interpretação.

Tratando-se de subvenção para custeio, assim dispõe o art. 392 do RIR/99:

***Art. 392**. Serão computadas na determinação do lucro operacional:*

*I as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (**Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV**);*

Pois bem, se as subvenções para custeio compõe o lucro operacional, aumentando-o, possui nítido tratamento de receita operacional. Nesse contexto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de incluir a receita advinda das subvenções para custeio na aferição do limite para optar-se pelo lucro presumido.
Portanto, os argumentos utilizados pela autoridade fiscal autuante, bem como pela decisão de primeira instância, a respeito das normas contábeis de convergência com os padrões internacionais tratadas nas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, têm somente o condão de reforçar as características de receitas que possuem as subvenções, ou seja, não alteram nem inovam o panorama jurídico-tributário já existente nas normas fiscais, até mesmo em razão da vigência do Regime Tributário de Transição durante os períodos de apuração objeto do presente lançamento (art. 17 da Lei nº 11.941/2009).

Por essas razões, todos os argumentos do Recorrente, a respeito de que a subvenção não pode ser caracterizada como receita para fins de IRPJ e de CSLL (inclusive para efeitos de limite de receita bruta para fins de enquadramento no lucro presumido) e de que se trataria de recuperação de custo, caem por terra, mostrando-se acertado o

Original

procedimento adotado no lançamento fiscal de incluir o benefício fiscal como receita operacional e, consequentemente, sujeito à incidência de IRPJ e de CSLL.

Neste sentido, por entender que o entendimento esposado pelo artigo 30 e seus acréscimos por meio da Lei Complementar nº 160/2017 não deva retroagir a fatos geradores anteriores a edição da Lei nº 12.973/2014, pelos motivos já ao norte expostos, nego provimento ao recurso especial neste ponto.

Vale dizer que restei vencida nesta matéria quanto ao mérito, mas meu voto enfrenta a seguir aquelas as quais o recurso teve seguimento, justamente pela minha posição, apesar de não prevalente.

Incentivos fiscais instituídos no âmbito do Programa "MS-EMPREENDEDOR":

Os incentivos fiscais em debate no presente caso, conforme consta do acórdão recorrido, são *"benefícios fiscais relacionados ao ICMS, com prazo inicial de 15 (quinze) anos como: redução do saldo devedor, crédito presumido do imposto e diferimento do pagamento, em contrapartida à instalação e manutenção de unidade industrial, com prazo de implantação até junho de 2009"*.

Importante consignar, portanto, que não há controvérsia, nos presentes autos, quanto à *intenção* do ente subvencionador (Estado do Mato Grosso do Sul), no âmbito da legislação que foi analisada no presente caso concreto (Lei Complementar Estadual nº 93, de 05/11/2001, Decreto nº 10.604/2001, e Acordo nº 605/2005 e seus Aditivos), em caracterizar o benefício em questão como *incentivo à instalação e manutenção de unidade industrial* no referido Estado.

Tampouco há controvérsia, no caso, quanto ao fato de ser beneficiária da subvenção a própria pessoa jurídica titular do empreendimento econômico, bem como quanto ao fato de que os incentivos recebidos foram contabilizados pela recorrente em conta de Reserva de Lucros – integrante do Patrimônio Líquido – não constando da acusação fiscal qualquer alegação de que teria sido dado pela recorrente, às reservas assim constituídas, destino diverso daquele previsto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 c/c art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

Apenas para melhor esclarecimento quanto à forma de contabilização adotada pela recorrente, tendo em vista que o caso dos autos trata dos benefícios recebidos nos anos de 2011 e 2012 — período em que já vigente a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) com a finalidade de disciplinar os ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 — assinale-se que a recorrente efetuou o registro contábil dos valores, inicialmente, a crédito de conta de resultado (conta redutora de custos), tendo tais valores sido *excluídos na apuração do lucro real* (no ano calendário 2011) e *não incluídos na apuração do lucro presumido* (em 2012).

Para a recorrente, de acordo com a sua defesa ao longo de todo o processo, tais benefícios constituiriam subvenção para investimento, insuscetível de tributação, e, ademais, insuscetíveis de serem considerados como receita para fins de enquadramento da recorrente no lucro presumido.

Original

O acórdão recorrido, contudo, considerou os benefícios recebidos pela recorrente como subvenções de custeio fundamentalmente porque *"o valor do benefício fiscal, em único ano-calendário, é absolutamente desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado durante todo o período de fruição de tal benefício"*.

Para completo esclarecimento quanto aos fatos, tal como assentados no acórdão recorrido, calha transcrever os seguintes excertos do seu voto condutor:

> "Portanto, conforme se observa, **o investimento total previsto** para que o Recorrente fizesse jus a tal incentivo fiscal **era de R$ 3.760.000,00**. Tal investimento deveria ser realizado até junho de 2009.
>
> [...]
>
> No caso concreto, **nos períodos de apuração objeto da presente exigência** (anos-calendário de 2011 e 2012) o Recorrente **obteve benefício fiscal da ordem de R$ 11 milhões**, praticamente o triplo do valor total que deveria investir até o ano de 2009. Não consta nos autos qualquer outro investimento futuro que se fizesse necessário para manutenção de tal incentivo fiscal.
>
> [...]
>
> No caso concreto, **a desproporcionalidade entre o valor do benefício fiscal e os investimentos comprometidos com o Estado do Mato Grosso do Sul é gritante**, descaracterizando, pois sua natureza originária de subvenção para investimento, devendo ser dado o tratamento tributário aplicável à subvenção para custeio.
>
> **O fato de o Recorrente ter atendido aos requisitos subsidiários para não tributação de uma subvenção (contabilização em reservas ou aumento de capital) não tem o condão de transformar** valores que puderam ser aplicados livremente pelo Recorrente no custeio de suas atividades operacionais – em outras palavras, uma verdadeira subvenção para custeio – em uma subvenção para investimento.
>
> De igual forma, **o cumprimento, por parte do Recorrente, do pactuado entre ela e o entende federativo pouco importa** no momento em que resta caracterizado que os benefícios fiscais angariados somente em 2 anos são muito superiores ao investimentos totais pactuados entre o Recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul.
>
> [...]"

Bem delineados os fatos, tal qual já assentados pelas instâncias inferiores, passa-se à análise da legislação aplicável.

As subvenções recebidas de pessoas jurídicas de direito público que se caracterizam como ***subvenções correntes para custeio ou operação*** sempre foram consideradas como ***integrantes do lucro operacional*** da pessoa jurídica beneficiada, de acordo com os termos da Lei nº 4.506, de 1964, no seu art. 44 (art. 392 do RIR/99, ou art. 441 do RIR/2018).

A primeira referência, em diploma legal, acerca das ***subvenções para investimento***, veio com a edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), no seu artigo 182. Em consonância com esta disposição societária acerca desta espécie de subvenção governamental, o art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, definiu os seus contornos, bem como estabeleceu as

Original

condições para que a mesma ***não fosse computada na apuração do lucro real***, nos seguintes termos:

> *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**: (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)*
>
> (destaques acrescidos)

Do quanto até aqui exposto, não resta dúvida de que as subvenções, aos olhos da legislação material, quer sejam de custeio ou para investimento, a princípio ***integram o lucro***, é dizer, ***constituem receitas***. As subvenções de custeio integram o lucro operacional (e são tributáveis), ao passo que as subvenções para investimento integram o lucro não operacional (não sendo tributáveis, contudo, desde que atendidos determinados requisitos).

Neste mesmo sentido, aliás, são as disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, editado pela Receita Federal acerca do tema, *verbis*:

> *"2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as Subvenções nos seguintes termos: **as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional**. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva."*
>
> (destaques acrescidos)

Alguém poderia argumentar que a norma contida no art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao definir os critérios para o não cômputo das subvenções para investimento na determinação do lucro real, ensejaria duas interpretações possíveis, quais sejam: ***(i)*** a primeira, no sentido de que a subvenção para investimento deveria ser registrada diretamente em reserva de capital, *sem transitar pelo resultado* (o que significa dizer que a subvenção para investimento *não seria* uma *receita não operacional*); ***(ii)*** a segunda, no sentido de que a subvenção para investimento deveria ser *primeiro levada ao resultado contábil*, como *receita não operacional* que é, para *somente após*, acaso cumpridos os requisitos, ser *excluída do lucro real*, por se tratar de uma receita não tributável.

Original

Contudo, é fato que a primeira interpretação acima, a toda evidência, não mais subsiste, ***ao menos a partir da Lei nº 11.638/2007***, que inseriu o art. 195-A à Lei nº 6.404, de 1976, o qual claramente definiu ser ***obrigatório*** o prévio reconhecimento da subvenção para investimento ***como receita do exercício***, nos seguintes termos:

> *"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)."*
>
> (destaques acrescidos)

Além de a legislação tributária e também a legislação societária definirem, conforme visto, que a natureza das subvenções, tanto as de custeio quanto as de investimento, é de ***receita***, registre-se ainda, por excesso de zelo, que tal entendimento encontra-se também em perfeita sintonia com o quanto consagrado pela ciência contábil.

Neste sentido, por exemplo, verifica-se que o Conselho Federal de Contabilidade, ao aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 07, definiu que as subvenções governamentais possuem ***natureza de receita***, nos seguintes termos:

> *"15. **O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos**:*
>
> *(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;*
>
> *(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;*
>
> *(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado."*
>
> (destaques acrescidos)

A mesma norma contábil define que ***subvenção governamental*** *"é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade"*, e que *"subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo"*, e, ainda, por fim, que *"a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc"*.

Original

Por fim, de modo a espancar qualquer dúvida a respeito, o item 12 da referida norma dispõe:

> *"12.* ***Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período*** *e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma.* ***A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido****."*
>
> (destaques acrescidos)

Ressalte-se, por oportuno, que os pronunciamentos técnicos do CPC são vinculantes e espelham, atualmente, as normas contábeis internacionais. Nesse contexto, o documento em questão foi elaborado a partir do IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (BV2010), emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB) e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB.

Ressalte-se, ademais, que a transcrição acima feita representa fielmente o quanto contido no pronunciamento técnico CPC 07 desde a sua redação originária, aprovada conforme a Ata da 28ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, realizada no dia 03 de outubro de **2008**. Portanto, plenamente aplicável aos anos aqui em debate (2011 e 2012).

De todo o exposto, assoma indubitável, a meu ver, que as subvenções governamentais, quer sejam de custeio, quer sejam de investimento, possuem a natureza jurídica de *receitas*.

Correto, portanto, o procedimento fiscal de considerá-las no cômputo da receita para fins de verificação do limite para a permanência da pessoa jurídica no regime do lucro presumido, uma vez que o art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, com vigência no período em debate, assim dispunha, *verbis*:

> *"Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:*
>
> *I -* ***cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 48.000.000,00*** *(quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)"*
>
> (destaques acrescidos)

Não prosperam, portanto, as alegações recursais no sentido de que as subvenções governamentais recebidas pela recorrente do Estado de Mato Grosso do Sul, no âmbito do Programa "MS-EMPREENDEDOR", não seriam receitas, e de que, nesta conformidade, não poderiam ter sido utilizadas pelo fisco no cálculo do excesso de receita auferida em 2011, para fins de desenquadramento da recorrente do regime do lucro presumido em 2012, pelo qual a recorrente indevidamente optara.

Nego provimento ao recurso especial do contribuinte, neste ponto.

Multa isolada por falta de recolhimento das estimativas

Original

Como restei vencida quanto à infração principal (caracterização da subvenção recebida como subvenção de custeio, e não de investimento), reproduzo a seguir, com pequenos ajustes para o caso presente, os fundamentos por mim expostos no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.080, e pelos quais entendo não haver óbice nenhum à exigência concomitante das duas penalidades em questão.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

> "**Art. 44**. **Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007):
>
> (...)
>
> II - **de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007):
>
> (...)
>
> b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica**. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)"

Cediço que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma *alternativa* oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irretratável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (*"...ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica"*).

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a ***penalidade pelo cometimento de uma infração***, e não algum imposto ou contribuição que possa,

Original

posteriormente, se demonstrar passível de restituição. Aliás, a inexigibilidade de ofício das *próprias estimativas não recolhidas*, após o encerramento do ano-calendário, já é inclusive matéria objeto de súmula neste tribunal administrativo (Súmula CARF nº 82).

Ademais, a circunstância de as estimativas não recolhidas eventualmente se revelarem, ao final do período de apuração, "indevidas" (ao fundamento de excederem o montante do imposto devido), é absolutamente *irrelevante*, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, aqui delineada, é mesmo absolutamente normal e esperado que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar, ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, do quanto restou acima exposto, as ***motivações*** que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus ***fundamentos legais*** (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, são também distintas as suas ***bases de cálculo***, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de oficio é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação. Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício, de sorte que a mera circunstância de que isto *eventualmente* venha a ocorrer, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Não há, portanto, qualquer vinculação entre a exigência de ***multa isolada sobre as estimativas não recolhidas*** e a exigência do ***tributo devido no final do período de apuração (acompanhado da respectiva multa proporcional)***.

Com tais fundamentos, rejeitam-se os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma *suposta* mesma infração (*bis in idem*).

Por fim, deve-se salientar que inexiste, no Direito Tributário, algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, argumento o qual é também

Original

ordinariamente invocado como forma de defender tal impossibilidade de "concomitância de multas".

Nada obstante todo o quanto acima exposto, o CARF editou a Súmula 105, cujo teor é o seguinte:

> Súmula CARF nº 105: 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.

Ressalto que o dispositivo legal citado na súmula (***art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996***), contudo, foi ***expressamente revogado*** pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a qual conferiu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A Lei nº 11.488/2007 não apenas reduziu o percentual da multa (de 75% para 50%) como também alterou a sua hipótese de incidência: ***a multa isolada deixou de ser exigida sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"*** — expressão que constava no *caput* do art. 44 na redação anterior, e que em grande medida foi relevante (ao menos até antes da Lei nº 11.488/2007) para assentar a jurisprudência do CARF favorável à tese da concomitância, uma vez que vinculava a interpretação do parágrafo 1º àquela redação do *caput* — ***para passar a ser exigida sobre "o valor do pagamento mensal devido"*** (sem mais nenhuma vinculação ao valor do *imposto ou contribuição devidos*).

Ao analisarmos ainda os precedentes que deram origem à referida súmula, editada em dezembro de 2014, vemos que todos eles (sete, ao total) são acórdãos que analisaram a aplicação da multa isolada em anos ***anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007*** (mais precisamente, são casos em que se analisou a aplicação da multa isolada sobre estimativas relativas a anos entre 1998 e 2003).

Este fato, aliado à expressa menção, na súmula, ao dispositivo legal que então amparava, nos autos de infração lavrados, a exigência da multa isolada, e ao fato de que tal dispositivo encontra-se hoje revogado, me conduzem à conclusão de que a Súmula CARF 105 ***não se presta a amparar a exoneração da exigência das multas isoladas lançadas após a citada alteração legislativa***.

Tendo-se em conta que a Lei nº 11.488/2007 foi fruto de conversão da Medida Provisória 351/2007, entendo, portanto, que permanecem hígidas as multas cujos fatos geradores ocorram a partir de 22 de janeiro de 2007, data da publicação da referida Medida Provisória, sendo este o caso das multas lançadas, no caso presente.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte, com relação ao ponto.

Arbitramento

Original

Fiquei vencida quanto ao conhecimento em relação ao arbitramento. Portanto, apesar de o colegiado, em sua maioria, ter entendido ser matéria prejudicada, por coerência ao meu voto e em respeito a ter ficado vencida neste conhecimento, enfrento a matéria.

No caso, acompanho os fundamentos trazidos pela decisão recorrida a seguir transcritos.

> *O Recorrente apurou originalmente o IRPJ do ano-calendário de 2011 com base no lucro real. O lançamento manteve tal forma de tributação para o período. Para o ano-calendário de 2012, a contribuinte havia optado pela tributação com base no lucro presumido.*
>
> *Ocorre que, com o cômputo das receitas referentes à subvenção para custeio, entendeu a autoridade fiscal que o contribuinte extrapolou o limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido em 2012, estando obrigado à tributação com base no lucro real.*
>
> *Para o Recorrente, se a opção do contribuinte pelo lucro presumido se mostrar incorreta, a teor do que dispõe o inciso IV do art. 530, do RIR/99, a única opção da autoridade fiscal seria arbitrar o lucro, e não fazer a apuração com base no lucro real.*
>
> *Discordo de tal entendimento.*
>
> *A tributação com base no lucro arbitrado sempre foi considerada uma medida extrema, somente aplicável quando não for possível a apuração do IRPJ com base no lucro real.*
>
> *Sendo possível a apuração do lucro real, a jurisprudência administrativa jamais acolheu a tese de arbitramento de lucro. Exemplos não faltam. Mas talvez o mais elucidativo seja a falta de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real.*
>
> *Segundo o inciso I do art. 530 do RIR/99, dá causa ao arbitramento o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e **fiscais**, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.*
>
> *Já o inciso III do art. 530 do RIR/99 elenca outra hipótese de arbitramento: o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e **fiscal**.*
>
> *O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores.*
>
> *A respeito da obrigatoriedade de se escriturar o Lalur, assim dispõe o art. 260, inciso III, do RIR/99, inserto no subtítulo do Regulamento do Imposto de Renda que dispõe sobre o lucro real:*

Original

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):
[...]

III de Apuração do Lucro Real LALUR;
[...]

Conforme se observa, sendo o Lalur um livro fiscal obrigatório para os que apuram o IRPJ com base no lucro real, sua ausência implicaria o arbitramento de lucros (art. 530, incisos I e III, do RIR/99).

Contudo, a jurisprudência caminhou em sentido diverso, cancelando inúmeras autuações em que o arbitramento se dava por mera falta escrituração do Lalur. Veja-se:

IRPJ ARBITRAMENTO DE LUCRO FALTA DE ESCIRUTAÇÃO DO LALUR. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 10196.469).

ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL LALUR OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. A escrituração do LALUR, pela pessoa jurídica, consiste numa obrigação acessória que, uma vez descumprida, pode ensejar aplicação de penalidade pecuniária. O arbitramento do lucro, como forma que é de se tributar o resultado alcançado pelo empreendimento, só pode ser utilizado quando inviável a apuração do lucro real. Insubsistente o lançamento tributário quando, abandonados os registros contábeis e documentos que os lastrearam, a Fiscalização se utilizar do arbitramento para penalizar o contribuinte (Ac. 10188.675, de 22/08/95, da 1ª Câm. do 1º CC DO de 26/02/96).

Com o passar do tempo, em situações em que a Fiscalização não procedia ao arbitramento, tornou-se corriqueiro que os contribuintes utilizassem como argumento de defesa a obrigatoriedade de arbitramento, por vezes, em total descompasso com a tese há muito firmada de que o arbitramento é uma medida extrema.

Em sessão realizada no mês de setembro de 2016, a 1ª Turma Ordinária desta Câmara assim decidiu no Acórdão 1401001.712, de lavra do i. Conselheiro Antônio Bezerra Neto:
[...]

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita

Original

a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.
[...]

Destaco excerto do voto condutor de tal aresto:

A Recorrente alega como argumento de defesa que a única possibilidade seria a tributação pelo regime do lucro arbitrado.
Não é verdade, a apuração foi feita corretamente pelo fiscal o regime do lucro real. Afinal, o arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mero instrumento de defesa.
Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.

Entendo estarmos diante de situação similar. A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente. Veja-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.

Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscaria as informações solicitadas.

Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.

Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012: [...]

Destaco também trecho do acórdão recorrido a respeito da doutrina sobre a matéria:

Original

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut in Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, subsidiária, em virtude da ***inexistência de documentos fiscais****,* ***ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato****. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.*
Decorre daí que, se caracterizada a imprestabilidade da escrituração, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):

"Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.
.....
.....
A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que ***não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo****, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento" (destaques incluídos).*

Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária ***é condição*** *necessária para a aplicação do arbitramento. Se presente tal condição, o arbitramento da base de cálculo do tributo, nestes casos, é deverpoder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.*

Ocorre que, ***este não é o caso dos autos*** *em que, repitase, intimada, a contribuinte apresentou escrituração relativa ao anocalendário de 2012 a qual foi validada pela Fiscalização. E, na Impugnação, nada apresenta a contribuinte, no sentido de demonstrar que conteria ela vícios que impediriam a apuração do resultado.*

E no mesmo sentido do raciocínio até aqui desenvolvido, assim consta no Acórdão 1401-000.884:

130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – ***que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido****, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.*

131. A primeira é a de que ***o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro***

Original

> ***presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real****, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).*
>
> *132 . A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).*
>
> *133. Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real (**a menos que o autuante concluísse pela absoluta impossibilidade de fazêlo**).*
>
> *134. E mais. Neste caso, como a escrituração apresentada bastou para a apuração do lucro real, o arbitramento seria contrário à lei.*
>
> *135. Não é demais observar que, diferentemente do que parece crer o interessado, a forma de tributação não é eleita pelo autuante, que não goza de tal discricionariedade, tampouco tem por objetivo aumentar ou diminuir o valor do crédito tributário devido, cujo lançamento só se pode dar na forma da lei, que determina a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.*
>
> *136. Assim, não assiste direito ao interessado de ter o seu lucro calculado por arbitramento.*
>
> *137. O interessado não contesta nenhum dos elementos que forneceu ao autuante para a determinação do lucro real.*
>
> *138. Dessa forma, o lançamento deve ser mantido.*
> *No mesmo sentido, assim se decidiu no Acórdão 110200.407:*
> *[...]*
> *DIFERENÇAS ENTRE A RECEITA DECLARADA E A RECEITA ESCRITURADA. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. É cabível o lançamento de oficio com base no lucro real **quando verificado que o contribuinte declarou receitas menores** do que as auferidas e registradas em sua escrituração contábil e fiscal, e optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. [grifos nossos]*
> *[...]*
> *Desse modo, entendo correto o procedimento adotado no lançamento de realizar o lançamento com base no lucro real, e voto por negar provimento ao recurso também em relação a esse ponto.*

Assim sendo, nego provimento à matéria incorreção do lançamento no Lucro Real quando deveria ter sido efetuado arbitramento.

Conclusão

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Original

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, por maioria de votos, a dar provimento ao recurso especial da contribuinte em razão da não tributação de benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL.

Trata-se de tema amplamente conhecido e já debatido neste Conselho, sendo que o presente julgador, por intermédio do Acórdão nº 9101-006.021, inclusive foi redator do voto vencedor relativo à matéria semelhante (incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Goiás), julgada em sessão de julgamento ocorrida no dia 09 de março de 2022.

Registrado esse ponto, passo novamente a enfrentar a controvérsia.

Se por um lado o tratamento fiscal do incentivo fiscal de ICMS no âmbito das contribuições ao PIS e COFINS é mais, digamos, "simples" e objetivo, afinal há um claro distanciamento entre o conceito contábil e o conceito fiscal de *receita*, do ponto de vista do IRPJ (e, por consequência, da CSLL), a questão demanda uma maior análise, tendo em vista que a legislação tributária acabou dando margem para o intérprete tratar essas *benesses tributárias* como subvenção para investimento (e, eventualmemte, como de custeio), classificação esta que impacta diretamente o seu tratamento para fins de IRPJ.

Mais precisamente, dispunha o artigo 392, I, do RIR/99 (atual artigo 441, I, do RIR/18), que:

> Art. 392 - Serão computadas na determinação do lucro operacional:
>
> I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);
>
> II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);
>
> III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

Nesse ponto, a Lei nº 4.320/1964, *que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*, esclarece que:

> Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
>
> - Despesas de Custeio

Original

> - Transferências Correntes
>
> - Investimentos
>
> - Inversões Financeiras
>
> - Transferências de Capital
>
> § 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.
>
> § 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.
>
> **§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:**
>
> I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
>
> II - subvenções econômicas, as que se destinem a emprêsas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Posteriormente, coube à Lei nº 6.404/76[6] (Lei das S/A) estabelecer que *subvenções para investimento* deverão ser classificadas como *reservas de capital*, compondo o Capital Social das sociedades.

Em seguida o Legislador definiu o tratamento fiscal das subvenções de investimento, conforme dispunha o artigo 443 do RIR/99, *in verbis*:

> 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*)

[6] Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
§ 1º - Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:
(...)
d) as doações e as subvenções para investimento.

Original

Foi, então, publicado o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, o qual procurou distinguir o conceito de *subvenções para custeio*, das *subvenções para investimentos*: enquanto estas têm por origem o estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, aquelas correspondem a recursos destinados a pessoas jurídicas para fazer frente às suas despesas correntes.

É curioso notar que o PN CST nº 112/1978, após afirmar categoricamente, no item 2.3, que ***a amplitude e generalidade atribuída ao termo Subvenção pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção***, assim dispôs sobre a *subvenção para investimentos*,

> (...)
>
> 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 específica. 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.
>
> 2.13. Outra característica bem nítida da Subvenção para Investimento, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.
>
> 2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as Subvenções nos seguintes termos: as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

Original

(...)

Verifica-se, assim, uma certa *contradição* no próprio Parecer Normativo, que corretamente reconhece que a natureza jurídica das isenções/reduções de impostos não se confunde com subvenções, mas em seguida conclui que elas devem ser classificadas como subvenções (seja de custeio – tributável; seja para investimento – isento). Em suas palavras: *as Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional. Subvenções para Investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente Parecer. As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal.*

Na prática, a experiência demonstra que a interpretação conferida pelo Parecer Normativo em questão, notadamente a necessidade de *sincronismo* entre o montante objeto do incentivo fiscal e sua *efetiva aplicação* em implementação ou expansão do empreendimento, serviu de *gatilho* para inúmeras autuações fiscais, o que acabou também por contribuir para um cenário de insegurança jurídica sobre *a não incidência* ou *isenção* (plena ou condicional) dos ganhos provenientes de incentivos fiscais.

Como bem observou o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto[7]:

> (...)
>
> Ainda no que diz respeito ao PN CST nº 112/78, e já iniciando a exposição sobre o entendimento do Carf sobre o tema, talvez o ponto de maior controvérsia seja a exigência de sincronismo entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento.
>
> Nos Acórdãos 9101-002.329 e 9101-002.335, julgados na sessão de 04/05/2016, por unanimidade de votos, negou-se provimento aos recursos especiais da Fazenda Nacional, confirmando-se o cancelamento integral das exigências. Nesses precedentes entendeu-se que não seria suficiente para caracterizar como subvenção para investimento a norma estadual que concedeu o incentivo fiscal estabelecer critérios de implantação e expansão como condição para sua concessão, havendo necessidade de comprovação *do efetivo investimento* nas operações da pessoa jurídica beneficiária desse benefício, o que teria restado caracterizado naquela operação. No que diz respeito ao sincronismo entre recebimento/gozo da subvenção e a aplicação dos recursos, decidiu-se ainda que, em caso de implantação de investimento, não haveria como se exigir o perfeito sincronismo entre o gozo do benefício e sua efetiva aplicação, relativizando tal exigência do PN CST nº 112/78. Tal conclusão funda-se no raciocínio de que, tratando-se, muitas vezes, de incentivo fiscal em forma de créditos presumidos de ICMS, haveria necessidade prévia do investimento para somente após o início das operações da empresa falar-se em gozo de benefício fiscal em forma de redução do ICMS a recolher.
>
> Na sessão de 13/03/2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em ativo fixo para que essa fosse classificada como sendo *para investimento*, podendo o investimento ser realizado também em estoques, mantendo o mesmo entendimento dos precedentes citados no que diz respeito à relativização do sincronismo entre benefício e aplicação dos recursos, exigindo como requisito para não

[7] "Carf avança no debate sobre tributação de subvenções para investimento". In: Revista Consultor Jurídico, 24 de abril de 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-abr-24/direto-carf-carf-debate-tributacao-subvencoes-investimento

Original

> tributação para fins de IRPJ e de CSLL o cumprimento do compromisso de investimento previsto na lei estadual instituidora do benefício fiscal (Acórdão 9101-002.566). A exigência tratava de três incentivos fiscais distintos, sendo restabelecida a exigência apenas em relação àquele em que "a norma estadual, em tese, **não** apresenta exigência mensurável para a aplicação dos recursos. Não há condição objetiva a ser cumprida, não se fala sobre valores e muito menos sobre o tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Tampouco há menção a controle na aplicação de recursos, o que não causa estranheza, considerando os requisitos vagos apresentados pela legislação estadual", concluindo a turma julgadora tratar-se de subvenção para custeio.
>
> Ainda no ano de 2017, nos Acórdãos 9101-003.084, 9101-003.167 e 9101-003.171 firmou-se o entendimento que para a possibilidade de exclusão das subvenções tidas como para investimento haveria se cumprir três requisitos, a saber: (a) a intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (b) registro da subvenção para investimentos como Reserva de Capital; e (c) efetiva implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

Essa linha interpretativa mais restrita acerca do enquadramento de incentivos fiscais de ICMS enquanto subvenções para investimento – *tese* esta que, conforme visto, consistiu nas próprias razões de decidir do acórdão ora recorrido -, porém, não mais se sustenta à luz dos "novos" regramentos veiculados pela lei após a adoção do *IFRS* no Brasil.

Com efeito, com a edição da Lei nº 11.638/2007, a alínea "d" do artigo 182 da Lei nº 6.404/76 – dispositivo este que, conforme mencionado, previa o registro das subvenções para investimento em conta de reserva integrante do Capital Social - foi revogado, passando tais subvenções transitarem diretamente pelo resultado do exercício da companhia, o que se faz sob o registro de *receitas*, não obstante a autorização legal[8] para sua exclusão no LALUR, desde que mantidas em conta de reserva de lucros, sob a rubrica de *reserva de incentivos fiscais*.

Nesses termos, o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (atual artigo 523 do RIR/2019) prescreveu que:

> 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:

[8] Prevista originariamente pelo artigo 18, da Lei nº 11.941/2009, que foi revogado pela Lei nº 12.973/2014.

Original

> 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. (*grifamos*)

As razões de política fiscal apresentada na Exposição de Motivos para esse dispositivo merecem ser destacadas:

> 40. O art. 29 [*na lei, o artigo 30*] 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. (*grifamos*)

Ora, da leitura do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (que possui redação muito semelhante ao do artigo 443 do RIR/99), integrado com a sua *ratio legis*, constata-se que o Legislador ratificou que benefícios de isenção ou redução de impostos, desde que registrados em *reserva de lucros*, **continuam** sujeitos ao mesmo tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento.

E na tentativa de mitigar litígios relacionados ao tratamento fiscal dos mais variados incentivos fiscais de ICMS, o Poder Legislativo ainda editou a Lei Complementar nº 160/2017, a qual, por meio do seu artigo 9º, inseriu dois novos parágrafos ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, *in verbis*:

> § 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**. (*grifamos*)

Como se nota, a Lei Complementar nº 160/2017, que tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes de julgamento – como é o caso presente -, prescreveu que os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo

Original

155, II, da CF[9], devem ser considerados como subvenções para investimento, não devendo nenhum outro eventual requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30.

O próprio Legislador, portanto, mediante edição de lei especial, de caráter nacional, equiparou os *incentivos fiscais concedidos no contexto da rotulada "guerra fiscal"* a *subvenções para investimentos*, mantendo como único requisito para a sua não inclusão no Lucro Real o registro dos respectivos recursos incentivados em conta de patrimônio líquido (*reserva*) da contribuinte beneficiada[10].

Mas, não é só.

Outro fato que chama atenção é o de que o Legislador nacional, por intermédio do § 5º do artigo 30, introduzido pela LC 160/2017, ainda fez questão de determinar que a equiparação dos incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS à subvenção de investimentos vincula os Julgadores do CARF.

A LC 160, aliás, reconhece a própria a aplicabilidade das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com o referido artigo 155, **desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, na linha do que dispõem os seus artigos 10 e 3º, *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.
>
> 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;

---

[9] 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.

[10] Mais precisamente, a lei exige que os benefícios financeiros de ICMS, equiparados definitivamente como subvenções para investimento, sejam registrados em conta destinada a reserva de incentivos fiscais, podendo os recursos aí contabilizados serem utilizados exclusivamente para absorção de prejuízos (desde que posteriormente à absorção das demais reservas de lucros, com exceção a legal) ou para aumento do capital social.

Original

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

Original

> 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.

Nesse contexto, e considerando que: **(i)** a fiscalização nunca colocou em xeque a forma de contabilização do incentivo fiscal aqui tratado; **(ii)** não houve qualquer alegação de desvio dos recursos incentivados; e **(iii)** a contribuinte comprovou o registro e depósito do ato que instituiu os benefícios fiscais em questão, cumprindo, assim, o comando previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e sua regulamentação[11], forçoso concluir que o presente julgador deve aplicar a lei complementar, equiparando esse tipo de *benesse estadual* à subvenção para investimentos, de forma que nenhum reparo cabe ao procedimento da contribuinte em excluir tais *receitas* da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Esse entendimento, aliás, prevaleu quando o presente Julgador compunha a 1ª Turma, da 2ª Câmara, desta 1ª Seção do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

> **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**

[11] O artigo 3o foi regulamentado pelo Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, sendo que as suas cláusulas segunda e terceira trataram, respectivamente, do procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto subvenção para investimento e o prazo para atendimento por parte das pessoas políticas. Veja-se:
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;
Nova redação dada ao inciso II do caput da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 51/18, efeitos a partir de 26.07.18.
II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Original

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, correto seu enquadramento enquanto subvenção para investimento, podendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratarem de exigências reflexas, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada aos lançamentos decorrentes, relativo à CSLL, PIS e COFINS.

(Acórdão nº **1201-002.896**. Relator: Cons. Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de 16/04/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO.

Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processo administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte no ano-calendário de 2012 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial/Fundo de desenvolvimento Industrial- PROVIN/FDI.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

(Acórdão nº **1201-002.936**. Relatora: Cons. Gisele Barra Bossa. Sessão de 15/05/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO.

Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos

Original

> administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte a título dos benefícios fiscais de ICMS.
>
> (Acórdão nº **1201-003.019**. Relator: Cons. Alexandre Evaristo Pinto. Sessão de 16/07/2019).

A propósito, esta 1ª Turma da CSRF decidiu nesse mesmo sentido no Acórdão nº **9101-005.508**. Do voto vencedor, da lavra do I. ex. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que por mim foi acompanhado, transcrevo as seguintes passagens:

> É certo que, após a edição da nova Lei Complementar, todos *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*.
>
> Primeiramente, a vontade do Legislador e a justificativa dessas novas normas nacionais, principalmente aquelas veiculadas nos seus arts. 9 e 10 - inicialmente vetados pela Presidência da República, mas endossados e promulgados pelo Congresso Nacional - é a cessação do contencioso na esfera federal, referente à tributação de benefícios de ICMS concedidos pelos próprios Estados da Federação.
>
> Se analisado o conteúdo das disposições da Lei Complementar nº 160/17 sob prisma hermenêutico finalístico, dentro da devida contextualização política de esforços para acabar ou mitigar os efeitos da *guerra fiscal* entre os Estados e o Distrito Federal – assim como o seu indesejado *dano colateral* em esfera federal – resta evidente que não há mais margens para continuar se procedendo à rotulação casuística desses incentivos como *subvenção de custeio*.
>
> Com a edição da Lei Complementar, o Poder Legislativo acabou por resolver, de maneira objetiva, certa e concreta, a questão da qualificação jurídica, para fins de tributação federal, das *subvenções* concedidas por meio de incentivos e benefícios fiscais de ICMS, de modo que haveria um verdadeiro conflito republicano se as Autoridades do Poder Executivo arrogarem-se competência que, legalmente, não é mais sua.
>
> Desse modo, *data maxima venia*, a conclusão, alcançada através da análise jurisdicional das Leis, Decretos e demais normativos estaduais e distritais, de que *não houve a efetiva intenção* de determinado Ente conceder *subvenção de investimento*, mas, sim, benesse de *custeio*, levando à imediata determinação de tributação de tais rubricas pelos tributos federais incidentes sobre o lucro e as receitas, tornou-se descabida e ilegítima nos julgamentos sobre o tema.
>
> O que deve ser verificado é o tratamento contábil dado pelo contribuinte a tais valores e a sua utilização, conforme expressamente regida pelo art. 30 da Lei nº 12.973/14; e, tratando-se de benesse concedida *em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual*, a *confirmação do atendimento às exigências de registro e depósito*, conforme pormenorizado no texto do Convênio ICMS nº 190/17.

Feitas essas considerações, a meu ver resta patente que os Autos de Infração ora combatidos, assim como a decisão recorrida e o voto aqui vencido, por fundamentarem a exigência no malfadado Parecer Normativo CST nº 112/78, notadamente sob a premissa de

Original

ausência de sincronismo entre o incentivo e seu efetivo destino, definitivamente não se sustentam.

A Lei Complementar nº 160/2017, não custa repetir, fez questão de instituir um comando direto para os aplicadores do Direito, determinando a equiparação tributária do incentivo aqui tratado ao tratamento conferido às subvenções para investimento, o que significa dizer, com a *devida vênia*, que não deveria mais haver espaço para o intérprete autêntico desviar de seu comando ou criar empecilhos não previstos na norma.

Como diria Eros Grau[12]:

> (...)
>
> Isto é necessário afirmar bem alto: os juízes aplicam o *direito*, os juízes não fazem *justiça*! Vamos à Faculdade de Direito aprender *direito*, não justiça. *Justiça* é como a religião, a filosofia, a história.
>
> (...)
>
> O juiz não legisla nem suplementa a lei, mas, dentro do espaço sinalizado pela lei, autodetermina-se. Eis aí a interpretação.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da contribuinte, considerando prejudicado o exame das demais matérias.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora para conhecer integralmente do recurso especial da Contribuinte.

Os presentes autos veiculam lançamentos de IRPJ e CSLL apurados em razão de exclusões indevidas de receitas de subvenções nos anos-calendário 2011 e 2012, além de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em alguns meses do ano-calendário 2011. Ainda, porque a Contribuinte optara pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário 2012, o acréscimo das subvenções às receitas do ano-calendário 2011 evidenciou que tal opção seria indevida, de modo que os tributos incidentes sobre o lucro foram recalculados na sistemática do lucro real anual. O recálculo também alcançou a Contribuição ao PIS e a Cofins, que passaram a ser devidas na sistemática não-cumulativa, apurando-se diferenças nos meses de

[12] Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 6ª edição. P. 19 e 27.

Original

janeiro a maio e julho/2012, além das exigências destas contribuições sobre as receitas de subvenções em todos os meses de 2011 e 2012.

As subvenções em referência decorrem de *benefícios fiscais do ICMS devido ao Estado de Mato Grosso do Sul*, contabilizadas como redução de custos e excluídas do lucro real em 2011, além de não integrarem a receita bruta operacional para fins de apuração do lucro presumido em 2012. A autoridade fiscal relata que *o acordo foi celebrado em 2005, nos termos da Lei Complementar Estadual nº 93*, estipulando *a implantação até 2009 da unidade industrial* com investimento previsto de R$ 1.530.000,00, com extensão do benefício pelo prazo de 15 anos.

Sob a premissa de que *os benefícios fiscais de ICMS configuram subvenções correntes*, previstas como receita bruta operacional no art. 44, inciso IV da Lei nº 4.506/64, a autoridade lançadora apresenta seus fundamentos para classificar as subvenções contabilmente como receitas e, no âmbito tributário, admitir sua exclusão do lucro tributável apenas quando caracterizadas como subvenções para investimentos, para o que demandou a *efetiva destinação dos benefícios* ao investimento previsto, hipótese afastada neste caso, na medida em que o convênio firmado *não estipula critérios quantitativos e qualitativos que garantam que os benefícios foram efetivamente utilizados na implantação ou expansão do empreendimento*. Observou que *no período analisado, de 2011 a 2012, a NILCATEX obteve benefícios fiscais da ordem de 11 milhões, tendo desembolsado somente R$ 39 mil* em favor de investimentos.

Com a adição das receitas de subvenção à receita bruta total de 2011, esta totalizou R$ 52.811.473,63, extrapolando o limite de R$ 48.000.000,00 para opção pelo lucro presumido em 2012. Intimada, a Contribuinte efetuou a escrituração do LALUR para 2012, assim como apresentou planilha de apuração dos créditos de Contribuição ao PIS e da Cofins na sistemática não-cumulativa, sendo adotadas estas informações para determinação das exigências correspondentes, para além do acréscimo às demais bases tributáveis das receitas de subvenção.

As exigências foram integralmente mantidas em 1ª instância, mas o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os créditos tributários relativos à Contribuição ao PIS e à Cofins, aplicando-se o entendimento da 3ª Turma da CSRF no sentido da não incidência de tais contribuições sobre as subvenções para custeio. A PGFN não apresentou recurso especial contra esta decisão.

Diante deste cenário, a Contribuinte busca afastar integralmente as exigências com a primeira divergência que teve seguimento, na qual defende que *crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL*.

Como antes mencionado, a Contribuinte contabilizou os benefícios como recuperação de despesas, mas seguiu-se a glosa de sua exclusão do lucro real, bem como seu cômputo para determinação do limite de opção pelo lucro presumido. O exame do agravo, por sua vez, bem evidenciou que o Colegiado *a quo* validou a inclusão da *receita advinda das subvenções para custeio na aferição do limite para optar-se pelo lucro presumido*, e reconheceu a divergência em face do paradigma nº 1401-001.748, vez que afirmado que *os créditos presumidos de ICMS não são, a rigor, subvenções*, porque *sequer há uma receita*. Irrelevante se mostraram, assim, as dessemelhanças verificadas em face do paradigma nº 1102-001.318. Assim,

Original

o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO nesta primeira matéria com seguimento.

Quanto à segunda matéria com seguimento - *Subvenção para investimento não pode ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL* -, o paradigma nº 1401-001.622 já seria suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial, vez que reconhece como subvenção para investimento incentivo fiscal porque concedido a *empresas consideradas de fundamental interesse para o Estado do Paraná*, bastando a intenção de subvencionar e o aumento de estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada. Assim, concorda-se com o CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Já na terceira matéria com seguimento (*Caso prevaleça o entendimento do Fisco quanto às demais questões, então o lucro deveria ter sido arbitrado*), confirma-se a validade do seguimento com base no primeiro paradigma reconhecido no exame de admissibilidade. Primeiramente porque o questionamento acerca deste aspecto restou expresso na integração feita pelo Presidente de Turma ao rejeitar, nos seguintes termos, os embargos de declaração opostos pela Contribuinte:

> O Sujeito Passivo diz que as subvenções (tanto de investimento quanto de custeio) não poderiam ser consideradas para fins de desenquadramento do lucro presumido no ano de 2012, ao serem acrescidas à receita em 2011.
>
> Tem cabimento transcrever excertos do acórdão embargado:
>
> > O Recorrente apurou originalmente o IRPJ do ano-calendário de 2011 com base no lucro real. O lançamento manteve tal forma de tributação para o período. Para o ano-calendário de 2012, a contribuinte havia optado pela tributação com base no lucro presumido.
> >
> > Ocorre que, com o cômputo das receitas referentes à subvenção para custeio, entendeu a autoridade fiscal que o contribuinte extrapolou o limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido em 2012, estando obrigado à tributação com base no lucro real. [...]
> >
> > É cabível o lançamento de oficio com base no lucro real quando verificado que o contribuinte declarou receitas menores do que as auferidas e registradas em sua escrituração contábil e fiscal, e optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. [...]
> >
> > Desse modo, entendo correto o procedimento adotado no lançamento de realizar o lançamento com base no lucro real, e voto por negar provimento ao recurso também em relação a esse ponto.
>
> Verifica-se que para o ano-calendário de 2012, houve opção indevida pela tributação com base no lucro presumido, pois com o cômputo das receitas referentes à subvenção para custeio, havia obrigatoriedade de apuração dos tributos pelo lucro real.

Ao afirmar a obrigatoriedade de apuração dos tributos pelo lucro real em tais circunstâncias, o Colegiado *a quo* divergiu de outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes que afirmou a validade de arbitramento dos lucros na hipótese de opção indevida pela sistemática do lucro presumido. Neste sentido é o voto condutor do paradigma 107-07.027:

> Tendo em vista que no ano calendário de 1996, em que a empresa apresentara declaração pelo lucro presumido, o montante de sua receita operacional (após a inclusão das receitas não declaradas) extrapolou o limite de opção, não estava a empresa

Original

> autorizada a essa forma de tributação no ano seguinte. Assim, desautorizada a ser tributada no ano-calendário de 1997 pelo lucro presumido, procedeu corretamente a fiscalização ao efetuar o lançamento de ofício pelo lucro arbitrado tendo como base de cálculo o montante das receitas incluídas na declaração de rendimentos, mais as receitas não tributadas que estavam registradas nos livros fiscais.
>
> O que permite a permanência no sistema simplificado não é simplesmente o fato de no exercício anterior ter optado pelo lucro presumido, mas sim, ter regularmente optado e sido tributada, no exercício anterior, por essa forma de tributação. Uma vez desautorizada a optar pelo presumido, correto o arbitramento de seu lucro no ano calendário de 1997.
>
> Com efeito, o enquadramento legal do arbitramento deu-se com base no art. 47, I, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que determina tal procedimento quando o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.
>
> Nesse contexto, o lançamento obedeceu rigorosamente as determinações legais, correto, pois, o arbitramento.

Compreendeu-se, dessa forma, que a legislação impõe o arbitramento dos lucros, na hipótese de opção indevida do lucro presumido, inclusive pela mesma razão aqui tratada – receitas bruta superior no ano anterior superior ao limite legal para opção. Na medida em que o acórdão recorrido, integrado pelo despacho que rejeitou os embargos oposto pela Contribuinte, afirma a *obrigatoriedade de apuração dos tributos pelo lucro real*, resta caracterizado do dissídio jurisprudencial também neste ponto, razão pela qual, divergindo-se da I. Relatora, afirma-se o CONHECIMENTO do recurso especial neste terceiro ponto.

Por fim, na matéria "*A multa isolada não pode ser aplicada concomitantemente à multa de oficio"*, acompanha-se a I. Relatora para também CONHECER do recurso especial.

No mérito da primeira questão - *crédito presumido de ICMS não é receita/lucro/renda, e não poderia, portanto, ser somado na averiguação do limite da receita bruta para fim de opção pelo lucro presumido, nem poderia ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL* – esta Conselheira já se manifestou contrariamente à pretensão de que créditos de natureza presumida corresponderiam a recuperações de custos. Neste sentido é o voto declarado no Acórdão nº 9101-005.307:

> Acompanhei a I. Relatora no julgamento da primeira divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN e concernente à ***inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da CSLL, consequentemente, do IRPJ, PIS e COFINS*.**
>
> Como bem relatado, o acórdão recorrido aplicou o art. 53 da Lei nº 9.430/96 para concluir que referida receita não integraria o cálculo do lucro presumido por representar recuperação de custos e despesas. A decisão de 1ª instância mantivera a incidência sob a premissa de que o crédito presumido de IPI *representa uma renúncia fiscal da Fazenda Pública e um acréscimo patrimonial do exportador, o que lhe dá a natureza jurídica de receita*, e citou, neste sentido Soluções de Consulta das 9ª e 10ª Regiões Fiscais.
>
> A PGFN defende que o crédito presumido de IPI é *um instrumento criado para incentivar as exportações e não opera ressarcimento patrimonial do contribuinte, o qual não sofreu dano indenizável decorrente do pagamento de PIS e COFINS, os quais eram devidos e não deixaram de sê-lo em momento posterior, inclusive porque o crédito presumido de IPI não equivale exatamente àquilo que foi pago a título de PIS e COFINS*. Assim sendo, e considerando que *subvenções e recuperações de custo são receitas operacionais,* na forma do art.

Original

44 da Lei nº 4.506/64, devem ser elas consideradas na base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

O paradigma nº 101-94.343 firma que, mesmo tratando-se de receita operacional destinada a redução de custos, tal parcela não poderia ser excluída do lucro tributável, dado se prestar a anular custos antes majorados. Em uma análise mais aprofundada, referida decisão, na verdade, não caracterizaria o dissídio jurisprudencial porque tem em conta apuração na sistemática do lucro real e, assim, não se reporta ao art. 53 da Lei nº 9.430/96 que orienta o acórdão recorrido. De toda a sorte, seu voto condutor traz referências contábeis úteis para o debate aqui estabelecido:

> O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei no 9.363/96 objetivando incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para aqueles que se dedicando a este campo de atuação tivessem possibilidade de, reduzindo sua carga tributária, concorrer no mercado internacional.
>
> Deste modo, o contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais passou a ter direito a um crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, como ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação (Lei n° 9.363/96).
>
> Assim, o produtor-exportador pode utilizar o valor do crédito presumido para abater do IPI devido no próprio período de apuração ou nos períodos subseqüentes ao da apuração do crédito. Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com o IPI devido pelo produtor-exportador, nas operações de venda no mercado interno, poderá requerer o ressarcimento em moeda-corrente, compensá-lo com débitos relativos a outros tributos e contribuições federais ou transferi-lo para outros estabelecimentos da mesma empresa, observadas as normas pertinentes.
>
> O crédito presumido do IPI definitivo é uma recuperação de custos.
>
> Portanto, contabilmente, o valor apurado deve ser registrado a crédito de conta retificadora do custo dos produtos vendidos, tendo como contrapartida a conta de IPI a Recolher (Passivo Circulante) ou a Recuperar (Ativo Circulante) ou, ainda, Contas a Receber (Ativo Circulante), no caso de ressarcimento em dinheiro, ou conta representativa da obrigação de pagar outro tributo com o qual for compensado, se for o caso.
>
> A classificação contábil como recuperação de custos, em conta retificadora de custo dos produtos vendidos, justifica-se em razão de que o crédito presumido do IPI trata-se de ressarcimento das contribuições para a COFINS e para o PIS, as quais oneraram o custo de aquisição dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados, cujo valor está embutido no custo das vendas desses produtos.
>
> Para melhor entendimento segue abaixo um exemplo do crédito presumido do IPI:
>
> a) valor total dos insumos utilizados na produção em um determinado período: R$ 1.000.000,00;
>
> b) receita operacional bruta auferida no mesmo período: R$ 1.600.000,00;

Original

> c) receita de exportação dos produtos no mesmo período: R$ 600.000,00.
>
> Assim, temos:
>
> Relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do período em questão:
>
> R$ 600.000,00 x 100 = 37,5% R$1.600.000,00
>
> O percentual acima apurado é aplicado sobre o valor total dos insumos utilizados na produção do mesmo período, para a apuração da parcela relativa à fabricação dos produtos exportados:
>
> 37,5% x R$ 1.000.000,00 = R$ 375.000,00
>
> Valor do crédito presumido do IPI acumulado no período:
>
> 5,37% (*) x R$ 375.000,00 = R$ 20.137,50
>
> (*) Percentual fixado pelo art. 2°, § 1°, da Lei n° 9.363/96.
>
> Assim, tendo a empresa apurado crédito definitivo do IPI no valor de R$ 20.137,50, o procedimento recomendado pela boa técnica contábil é registrar esse valor a débito da conta de IPI a Recolher ou mesmo na conta IPI a Recuperar, em contrapartida a crédito da conta de "Crédito Presumido do IPI" em conta de resultado, qual seja, conta retificadora de custo dos produtos vendidos.
>
> Como visto acima, referidos valores constituem indubitavelmente, recuperação de custos, pois os mesmos oneravam o custo das mercadorias exportadas. Assim, toda a recuperação de custos relativa a valores que majoravam o custo dos produtos vendidos, corresponde a um aumento do lucro do período, pois eliminam os efeitos anteriormente produzidos, independentemente do registro contábil ser procedido como redução de custos ou mesmo como receita operacional.

Bem se vê, nestes termos, que o fato de a recuperação dos valores de Contribuição ao PIS e COFINS se dar de forma estimada não é suficiente para retirar da receita correspondente a finalidade de anular as deduções contábeis destas contribuições. Esta abordagem evidencia, assim, a dificuldade em se dissociar este incentivo fiscal de seu fim para concebê-lo como receita operacional autônoma a ser adicionada ao lucro presumido.

Já o paradigma nº 9101-00.551, enfrentando especificamente a repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96, traz a seguinte argumentação em seu voto vencedor:

> As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são devidas pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido pela sistemática cumulativa. Em razão disso, oneram o custo de aquisição das matérias primas adquiridas para a fabricação dos produtos a serem exportados e, consequentemente, integram o valor de venda desses produtos.
>
> Como a apuração do lucro de forma presumida considera ficticiamente um percentual de receita tributável e o restante como despesas ou custos, o custo de aquisição das matérias primas integra a parcela não tributável, reduzindo a parcela tributável.
>
> O ressarcimento posterior de parte daquelas contribuições que integraram o custo, logo, diminuíram o lucro no momento anterior, ensejam a redução correspondente na apuração do resultado tributável.

Original

> Caso contrário, a apuração do lucro de forma presumida não corresponderia a uma apuração equivalente pelo lucro real, onde os efeitos produzidos com a majoração pelo pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são necessariamente eliminados quando do seu ressarcimento a titulo de crédito de IPI, através dos respectivos lançamentos contábeis.
>
> Ademais, da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro liquido, que corresponde ao valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda podem ser excluídos apenas os valores previstos no art. 2°, §1°, "c", da Lei n° 7.689/88, corn as alterações da Lei n° 8.034/90.
>
> Inexistindo previsão legal que ampare a exclusão do crédito presumido de IPI daquela base e tendo em vista a previsão legal contida no art. 29, inciso II, da Lei n° 9.430/96, verifica-se a correção da autuação.

Contudo, se o fato de a recuperação representar custo redutor do lucro presumido impedisse a exclusão da receita correspondente da base tributável, à semelhança do que firmado no Acórdão nº 101-94.343 para a sistemática do lucro real, seria de se perguntar qual aplicação restaria ao art. 53 da Lei nº 9.430/96, dado na sistemática do lucro presumido praticamente todos elementos redutores de resultado serem considerados de forma fictícia na determinação do lucro tributável. Tal interpretação, na verdade, poderia ter alguma aplicação prática em relação aos valores representativos de deduções da receita bruta, mas somente aquelas admitidas antes da aplicação do coeficiente de determinação do lucro presumido, dentre as quais não estão a Contribuição ao PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento, conforme art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000,99 – RIR/99, que reporta ao art. 224, parágrafo único, do mesmo Regulamento.

Assim, à semelhança da I. Relatora, análise mais aprofundada da questão também conduz à reversão do entendimento antes firmado, quando esta Conselheira, acompanhando a maioria deste Colegiado[13] assentiu com o entendimento firmado no Acórdão nº 9101-004.556, exarado em 03 de dezembro de 2019 e assim ementado:

> BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.
>
> O crédito presumido de IPI, apurado nos termos da Lei n. 9.363/96, integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na qualidade de "demais receitas", pois afeta positivamente o lucro da empresa beneficiada.

Naquela ocasião, a Conselheira Andrea Duek Simantob observou a existência de decisões do Superior Tribunal de Justiça favoráveis ao cômputo, no lucro presumido, no crédito presumido de IPI, citando, inclusive a decisão proferida em EDcl no REsp nº 1.349.837/SC, proferido na sessão de 23 de abril de 2013, no qual a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça assim dispôs acerca do art. 53 da Lei nº 9.430/96:

[13] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiu, na matéria, a Conselheira Lívia De Carli Germano.

Original

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO. RESTRIÇÃO À SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA.
>
> 1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omisso, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não ocorre na espécie. 2. O acórdão embargado deixa claro que todos os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, ao diminuir sua carga tributária, impactam de forma inversamente proporcional na majoração do lucro da empresa, alargando, consequentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda.
>
> 3. Não há nas razões do aresto embargado nenhuma restrição da aplicação do entendimento firmado às empresas optantes pela sistemática do lucro real, com exclusão de empresas que optem pelo lucro presumido ou lucro arbitrado.
>
> 4. O art. 53 da Lei 9.430/1996 determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, devem ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda.
>
> 5. O crédito presumido do IPI não constitui *receita*, de modo que, na apuração do IRPJ segundo o *lucro real*, não há óbice legal à sua inclusão na base de cálculo do imposto, conforme assentado no aresto embargado. Do mesmo modo, se o regime for o do *lucro presumido ou* arbitrado, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.430/96.
>
> Embargos de declaração rejeitados.

Ocorre que, mais recentemente, em sessão de 19 de maio de 2020, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou acerca do tema no AgInt nos EDcl no AgInt no Recurso Especial nº 1.470.968 – SC:

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DE CONTRIBUINTE QUE SE SUBMETE AO **REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.** AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
>
> 1. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento dos EREsp. 1.210.941/RS, da relatoria do eminente Ministro OG FERNANDES, realizado em 22.5.2019, por maioria de votos, deu provimento aos Embargos de Divergência de iniciativa do Ente Fazendário, para reconhecer a possibilidade de inclusão de crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando que o incentivo fiscal resulta na majoração do lucro da sociedade empresária beneficiada.
>
> 2. Esse entendimento tem aplicação aos contribuintes optantes de apuração pelo lucro real, considerando que o auferimento de benefício fiscal reduz a carga tributária, majorando, ainda que de forma indireta, o lucro da empresa. Todavia, segundo expressamente diferenciado na própria ementa nos referidos EREsp. 1.210.941/RS, aos contribuintes que se submeteram ao regime de tributação do lucro presumido, que é extraído mediante a aplicação da alíquota de 8% sobre o total do seu

Original

> faturamento mensal, é de se reconhecer a exclusão do crédito presumido do IPI da base de cálculo do IRPJ, pois os valores decorrentes desse benefício fiscal não são computados, a teor da regra do art. 53 da Lei 9.430/1996.
>
> 3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

E no mencionado julgamento exarado em Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.210.941-RS, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu, em 22 de maio de 2019:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IPRJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.
>
> 1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão do crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996 na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.
>
> 2. No acórdão embargado, entendeu-se que: "O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado na exata medida em que, e precisamente porque, reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e sim o seu legítimo propósito. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto [...] cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico".
>
> 3. Já o aresto paradigma compreendeu que: "O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. [...] 'Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.'"
>
> 4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.
>
> 5. Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou,

Original

> caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999).
>
> 6. Embargos de divergência providos, para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No referido julgado, embora reconhecido que o crédito presumido de IPI, à semelhança dos demais benefícios fiscais, diminui a carga tributária mas majora o lucro da empresa, observou-se que:

> Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999). Nesse sentido, precedente de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques:
>
> > RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL DO TIPO "RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ART. 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 521, § 3º, DO RIR/99.
> >
> > 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.
> >
> > 2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) classifica-se contabilmente como "receita operacional" do tipo "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes construídos a respeito da mencionada classificação contábil, ainda que no enfrentamento da inclusão do referido crédito na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS: REsp. 807.130/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008; REsp. 1.003.029/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/08/2008; REsp. 813.280/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06.
> >
> > 3. Nessa condição, integra a base de cálculo do IRPJ. Precedentes: REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.
> >
> > 4. No entanto, pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do Lucro Presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo Lucro Presumido ou Arbitrado ou, acaso

Original

> sujeito ao regime do Lucro Real, não tenha sido feita a dedução (art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.290.345/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.220.230/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1.326.324/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.
>
> 5. Caso concreto em que os créditos presumidos de IPI se referem a período no qual a contribuinte se submeteu ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, havendo, portanto, a necessária aplicação do art. 53 da Lei 9.430/96 e art. 521, § 3º, do RIR/99, com exclusão da base de cálculo.
>
> 6. Recurso especial não provido.
>
> (REsp 1.611.110/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 4/8/2016, DJe 12/8/2016)

Pertinente, assim, transcrever excertos do voto condutor do Recurso Especial nº 1.611.110/RS:

> Quanto ao mérito, registro que nos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel.
>
> Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" como **"receita operacional"** para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "**despesa**" o valor pago a título de **IPI** e, por consequência lógica, a inclusão como "**receita operacional**" do crédito presumido do IPI.
>
> Ocorre que, muito embora na apuração do IRPJ e da CSLL sob o regime do Lucro Real a classificação do crédito presumido de IPI como **"receita operacional"** seja suficiente para definir que compõe a base de cálculo desses tributos já que não há dedução específica, tal não ocorre quando submetidos ao regime de apuração do Lucro Presumido. Desse modo, surgiram neste STJ os seguintes precedentes a tratar do tema sob o regime de apuração do Lucro Presumido: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1290345 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1220230 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1326324 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.
>
> A lógica desses precedentes está calcada no fato de que dentro da sistemática global dos referidos tributos (IRPJ e CSLL), aí

Original

compreendendo todos os regimes de apuração, a **"receita operacional"** ainda subdivide-se em quatro subespécies:

a) **"receita bruta"**, compreendida esta como sendo o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria somado ao resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44, I e II, da Lei n. 4.506/64; art. 12, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 31, da Lei n. 8.981/95; arts. 224, 279 do RIR/99);

b) **"valores recuperados correspondentes a custos e despesas"**, compreendem recomposições de custos (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99);

c) **"subvenções para custeio"** (art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64; art. 392, I, do RIR/99); e

d) **"subvenções para investimento"** (art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n. 1.730/79).

Transcrevo a letra da Lei n. 4.506/64, que didaticamente as discrimina, *in verbis*:

> Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
>
> I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
>
> II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;
>
> III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
>
> IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Dessas subespécies de "receita operacional" a apuração no regime do Lucro Real tributa todas, apenas excepcionando, em alguns casos, as "subvenções para investimento". Já no regime de apuração do Lucro Presumido, não são tributados os "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos), na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96, repetido pelo art. 521, §3º, do RIR/99, transcrevo:

> Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).
>
> § 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.
>
> § 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

Original

> § 3º **Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar** não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou **que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).
>
> § 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Ora, o que o citado artigo determina é que a base de cálculo do IRPJ apurado pelo Lucro Presumido é composta pelo somatório das seguintes parcelas (art. 25, da Lei n. 9.430/96):

1ª) Resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a "receita bruta";

2ª) Ganhos de capital;

3ª) Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras; e
4ª) Demais receitas e resultados positivos.

Dentro dessa última parcela ("4ª " - demais receitas) é onde se encontram todas as outras subespécies da "receita operacional" que não sejam a "receita bruta", já mencionadas nas alíneas "b", "c", e "d" (recomposição de custos e subvenções).

Ocorre que a lei excepciona a tributação pelo Lucro Presumido dos "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (recomposição de custos) **quando os custos e despesas se deram em período no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.** Isto porque tais custos e despesas não puderam à época ser deduzidos da base de cálculo do tributo já que apurado pelo Lucro Presumido ou Arbitrado.

Sendo assim, o cerne da discussão quando se trata de tributação pelo Lucro Presumido é outro diferente do que ocorre com a tributação pelo Lucro Real. Se na tributação pelo Lucro Real bastava classificar o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 como "receita operacional" para fins de compor a base de cálculo do IRPJ. Na tributação pelo Lucro Presumido é preciso investigar a que título o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 compõe a "receita operacional", se é "recomposição de custos" (desejo do contribuinte), se é "subvenção para custeio" (determinação do fisco) ou se é "subvenção para investimento".

[...]

O Fisco, portanto, agiu de forma contraditória ao classificar agora como "subvenção para custeio" o que considerava antes "devolução de custos". Com efeito, essencial à distinção entre "subvenção" e "devolução de custos" é que a "devolução de custos" tem por causa um custo

Original

anteriormente suportado. Já a "subvenção" independe disso. Segundo a já clássica lição do Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979) "*em resumo, subvenção, sob o ,ângulo tributário para fins de imposição do Imposto sobre a Renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor*".

Mais adiante, o mesmo Parecer Normativo CST n. 112/78 definiu os três tipos de subvenção:

> 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.
>
> [...]
>
> [...] 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 especifica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

De fato, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96 auxilia a pessoa jurídica com suas despesas e seus objetivos sociais de exportação, o que poderia levar à classificação como subvenção para custeio ou operação, descartada a classificação como subvenção para investimento. No entanto, não se pode olvidar que o incentivo se refere a um custo específico, qual seja: aquele decorrente do ônus tributário suportado no mercado interno em razão dos tributos acumulados na cadeia produtiva, especificamente as contribuições ao PIS e COFINS, como esclarece a própria lei:

> Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, **como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno**, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.
>
> [...]

Sendo assim, se a própria lei define o que está sendo ressarcido, se a própria lei define que houve um custo específico suportado pela pessoa jurídica e que é esse custo que está sendo amenizado, não há como fugir à classificação contábil do crédito presumido de IPI como **"valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (**recomposição de custos), enquadradas no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; no art. 53, da Lei n. 9.430/96; e nos arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99.

[...]

Com a devida vênia, em verdade os julgados merecem apenas uma leve correção. O crédito presumido de IPI não constitui receita bruta ou receita nova, mas constitui sim receita. Trata-se, como vimos, de receita

Original

> operacional classificada como recuperação de custos e não como receita bruta (faturamento).
>
> Nessa toada, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96, não sofre a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sob o regime do Lucro Presumido, na forma do art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, §3º, do RIR/99.
>
> [...] *(destaques do original)*

Portanto, embora referido julgado estivesse sob embargos de declaração julgados apenas em 17/12/2019, depois de proferido o antes citado Acórdão nº 9101-004.556, de 3 de dezembro de 2019, neste momento é possível concluir que outra é a orientação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, e que sua interpretação acerca do art. 53 da Lei nº 9.430/96 está alinhada ao entendimento adotado no acórdão recorrido e à interpretação inicialmente firmada no início deste voto.

No que se refere à CSLL, vale acrescentar que a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, vigente à época do lançamento sob debate, já se encontra revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, mas esta permanece dispondo da mesma forma em relação à repercussão do art. 53 da Lei nº 9.430/96 na determinação da CSLL:

> Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.
>
> § 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.
>
> § 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.
>
> § 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:
>
> [...]
>
> IV - os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;
>
> [...]

Estas as razões, portanto, para afirmar a aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 à receita correspondente ao crédito presumido de IPI e, assim, excluir as exigências de IRPJ e CSLL sobre tais receitas, porque calculadas na sistemática do lucro presumido.

Contudo, em exames posteriores esta Conselheira identificou a impossibilidade prática de aplicação do art. 53 da Lei nº 9.430/96 à receita de crédito presumido de IPI. Isto

Original

porque a exclusão da tributação está condicionada à comprovação, pela pessoa jurídica, de que não deduziu os custos recuperados em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, ou que tais encargos se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado. E, como o crédito é aferido de forma presumida, sem correspondência exata com as contribuições que pretende anular, não é possível determinar quando tais custos foram incorridos e confirmar o atendimento às condições postas na lei.

O dispositivo legal em referência, portanto, tem aplicação limitada a custos e despesas identificados e recuperados em operações que com eles guardam relação direta, como é exemplo o perdão de dívida, na parte em que alcança despesa de juros anteriores, assim debatido em processo apreciado nesta mesma reunião de julgamento por este Colegiado, no qual se afirmou o cabimento do referido dispositivo, apesar de a escolha do legislador ter sido incompatível com a intepretação que se faz acerca da dedução de custos e despesas na sistemática do lucro presumido. Neste sentido são destacados os excertos do voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-005.670:

> A apreciação do recurso especial interposto contra as exigências de IRPJ e CSLL foi assim consignada no voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, integrado ao Acórdão nº 9101-002.052:
>
> > [...]
> >
> > 19. Os aludidos art. 53 da Lei nº 9.430/1996 e § 3º do art. 521 do RIR/99 tratam de recuperação de valores a título de custos, despesas e perdas. Ocorre que a recuperação de valores necessariamente pressupõe que tais valores foram incorridos/reconhecidos anteriormente.
> >
> > 19.1. No caso sob exame seriam dois lançamentos contábeis: o primeiro no momento em que a despesa com juros foi incorrida, e o segunda no momento em que foi recuperada, a saber:
> >
> > > **a) no momento X0 contabiliza-se a despesa com juros, em contrapartida a juros a pagar:**
> > >
> > > D – Despesa com juros (conta de resultado despesa incorrida)
> > >
> > > C – Juros a pagar (conta de passivo)
> > >
> > > **b) no momento X1 contabiliza-se recuperação da despesa com juros, em**
> > >
> > > **contrapartida a juros a pagar:**
> > >
> > > D – Juros a pagar (conta de passivo pela extinção da dívida)
> > >
> > > C – Insubsistência ativa (conta de resultado recuperação de despesa com juros, espécie de receita)
> >
> > 19.2. O mencionado art. 53, a meu ver, é uma norma de "*compensação*" do lucro presumido no momento X1, à vista do ocorrido no momento X0. De acordo com ela, a recuperação de despesas (Insubsistência Ativa - **receita** em "*sentido amplo*") deverá compor o lucro presumido no momento X1, exceto se:
> >
> > a) "*o contribuinte comprovar **não** os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real*". Nesse caso, se o lucro real no momento X0 não foi reduzido pela

Original

contabilização da despesa incorrida, então **não** há necessidade de se tributar no Lucro Presumido a Insubsistência Ativa no momento X1.

b) "*se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado*". Aqui, ainda que em X0 a despesa tenha sido contabilizada, isso em nada interferiu na apuração do IRPJ daquele período, já que o contribuinte foi tributado com base no Lucro Presumido ou Arbitrado. Assim, no momento X1, a Insubsistência Ativa também não deverá compor o Lucro Presumido.

19.2.1. Relativamente a letra "b" acima há que se evidenciar que sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11). Assim, na realidade, o contrário do argumento do Acórdão paradigma é que opera em favor da recorrente e não o próprio argumento.

19.3. Afasto aqui a argumentação de que o início do referido art. 53, ao se utilizar da expressão da "*os **valores** recuperados, correspondentes a custos e despesas,...*", exige que essa recuperação de valor tenha que se dar mediante o ingresso de recursos no Caixa/Banco da empresa. Essa argumentação é improcedente, pois não há, neste dispositivo legal, qualquer restrição à forma de recuperação de valor ou vinculação ao regime de caixa, podendo ocorrer sim por meio de extinção da dívida (redução ou baixa da conta do passivo Juros a Pagar).

19.4. Isso posto, no caso do perdão dos juros, se o contribuinte foi tributado em X0 com base no lucro real, é necessário verificar se ofereceu, ou não, a despesa com juros naquele período. E se foi tributado em X0 pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, não pode haver tributação de IRPJ Lucro Presumido em X1.

20. Ressalto que o fato do perdão de juros ser uma recuperação de despesa não interfere na sua natureza de receita. Entendo que a recuperação de despesa é uma espécie do gênero receita, e esse entendimento é corroborado pelo Regulamento do Imposto de Renda ao incluir o art. 53 da Lei nº 9.430/1996 no § 3º do seu art. 521, que trata de **outras receitas**.

21. O art. 53 da Lei nº 9.430/1996, a meu juízo, especialmente na suas exceções (salvo se), não é uma norma que impede a incidência do tributo, mas sim uma norma que retira da tributação que ordinariamente ocorreria (assemelha-se a uma exclusão da base de cálculo), ou seja, a incidência ocorre (dá-se a insubsistência ativa ou do passivo, caracteriza-se a receita, apresenta-se o aumento patrimonial e configura-se o fato gerador do imposto de renda), mas o valor deixa de ser tributado por força da norma de exclusão (por ser um tipo de receita específico, qual seja, recuperação de despesa).

21.1. Repiso, portanto, que o racional de "deverão ser adicionados ... salvo" é exclusão da apuração e **não** não-incidência, porque é uma disposição que vem a evitar a adição que ocorreria normalmente, ou seja, seriam adicionados (entram na base de cálculo); mas, somente por imposição da norma, deixam de sê-lo (retira-se da base de cálculo).

[...] *(destaques do original)*

[...]

Original

> No presente caso, a autoridade fiscal expressamente consigna que, examinando os Livros Razão da Contribuinte, constatou *que os juros do empréstimo não foram provisionados no passivo da empresa e conseqüentemente, quando do perdão dos mesmos não houve a baixa do exigível relativo a esta obrigação e em contrapartida o lançamento de receitas financeiras.* A Fiscalização apropriou como receitas os juros acumulados até 24/05/2004, bem como as parcelas incorridas nos meses subsequentes, até a última data de vencimento das dívidas verificada no período fiscalizado (2004 a 2007), conforme e-fls. 308/315. Logo, se acaso a Contribuinte fosse optante pelo lucro real em períodos anteriores aos fiscalizados, reconhecido está que ela não contabilizou e, por consequência, não deduziu os juros como despesa.
>
> Esclareça-se que a Contribuinte questiona, desde a impugnação, a tributação dos valores em questão por não representarem ingressos de caixa. Não fez, porém, prova de que adotou este regime de reconhecimento de receitas. Ao contrário, nas DIPJ juntadas àquele recurso, constata-se que ao menos nos anos-calendário 2004 (e-fl. 961) e 2005 (e-fl. 971) foi indicada a adoção do regime de escrituração contábil/competência. Já no ano-calendário 2006 nada foi informado (e-fl. 983) e para o ano-calendário 2007 não consta, nos autos, a DIPJ correspondente.
>
> Feitos estes esclarecimentos, em que pese a razoabilidade do argumento desenvolvido no acórdão recorrido, na medida em que a dedução de despesa de juros está contemplada na parcela de 92% da receita bruta auferida que não é tributada na sistemática do lucro presumido adotada por pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas para as quais não são especificados coeficientes de presunção próprios, fato é que o legislador, embora reconhecendo que a recuperação de custos ou despesas representa receita, entendeu por afastar sua tributação se ausente demonstração **efetiva** de sua dedução na apuração do lucro tributável em momento passado, dedução efetiva que se prova por registro contábil em face dos optantes pelo lucro real, e se nega por presunção em face da opção pelo lucro presumido ou arbitrado.
>
> Pertinente, assim, a ressalva posta no precedente acima, no sentido de que, como *sempre a despesa é levada em consideração para fins de apuração do Lucro Presumido, tendo em vista que, nesta sistemática de apuração do lucro, a consideração da dedução das despesas dá-se por presunção (como visto no item 9) ou ficção (vide item 11),* a argumentação dos paradigmas, em verdade, operaria em favor da tributação aqui procedida. De toda a sorte, diante da norma específica posta no art. 53 da Lei nº 9.430/96, não há como negar-lhe aplicação.
>
> Assim, tendo a autoridade fiscal afirmado que o sujeito passivo não contabilizou as despesas de juros no passado, desnecessário se mostra investigar qual a forma de tributação por ele adotada em períodos anteriores, devendo ser aqui, o entendimento já expresso por esta 1ª Turma: o perdão de juros não integra o lucro presumido, impondo-se o afastamento das exigências de IRPJ e CSLL a este título.

Nestes termos, portanto, o legislador fez a escolha de excluir do conceito de acréscimo ao lucro presumido as receitas que apresentassem vínculo com despesas que não tivessem afetado o lucro anteriormente, quer por não terem sido deduzidas na sistemática do lucro real, quer sob a equivocada presunção de que esta dedução não teria ocorrido por adoção da sistemática do lucro presumido. Essencial, assim, esta correspondência direta entre receita e despesa, para aplicação do dispositivo, circunstância ausente no que se refere à receita de crédito presumido de IPI para recuperação de Contribuição ao PIS e de COFINS supostamente devidos pelo sujeito passivo.

Original

> Estas as razões, portanto, para reformular o entendimento acerca da matéria e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente às exigências de IRPJ e CSLL. *(destaques do original)*

Na medida em que não é possível estabelecer a correspondência entre os créditos presumidos e as despesas que eles se prestariam a recuperar, não há como associá-los a uma recuperação de custos. Destaque-se que o benefício em tela corresponde, dentre outros favores, a percentual do "saldo devedor de ICMS", apurado a partir da concentração de todas as operações da pessoa jurídica, impedindo sua correlação com os custos que afetariam este saldo mediante crédito do ICMS computado nas notas fiscais de aquisição.

Para além disso, vale a transcrição dos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

> Pois bem, se as subvenções para custeio compõe o lucro operacional, aumentando-o, possui nítido tratamento de receita operacional. Nesse contexto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de incluir a receita advinda das subvenções para custeio na aferição do limite para optar-se pelo lucro presumido.
>
> Portanto, os argumentos utilizados pela autoridade fiscal autuante, bem como pela decisão de primeira instância, a respeito das normas contábeis de convergência com os padrões internacionais tratadas nas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, têm somente o condão de reforçar as características de receitas que possuem as subvenções, ou seja, não alteram nem inovam o panorama jurídico-tributário já existente nas normas fiscais, até mesmo em razão da vigência do Regime Tributário de Transição durante os períodos de apuração objeto do presente lançamento (art. 17 da Lei nº 11.941/2009).

Necessário, portanto, adentrar à segunda divergência admitida, porque este primeiro ponto não enseja o convencimento necessário para afastar a premissa que norteia toda a acusação fiscal, no sentido de que as subvenções integram a receita bruta operacional.

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta primeira matéria.

Já em relação à segunda matéria, esta Conselheira diverge da I. Relatora, vez que, considerando os efeitos da Lei Complementar nº 160/2017, assim se manifestou acerca do entendimento que norteia o paradigma nº 1401-001.622, em declaração de voto no Acórdão nº 9101-004.336:

> 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 nº 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 nº 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;

Original

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

Original

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*

Original

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 irretratável 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 irretratável 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:

Original

> 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

Original

> 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 vigerá 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

Original

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:

Original

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

Original

> 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:*

Original

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.

§ 4 º 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 da em estimular a implantação e expansão de empreendimentos **(ii)** registro em reserva de lucros.

Original

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 nº 160/2017 no ponto em questão:

- Acórdão nº 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 nº 1301-003.360: desqualifica como subvenção regime diferenciado de apuração de ICMS instituído pelo Estado de Santa Catarina;

- Acórdão nº 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 nº 160/2017;

- Acórdão nº 1302-002.558: desqualifica como subvenção os benefícios fiscais FUNDAP e INVEST concedidos pelo Estado do Espírito Santo; e Acórdão nº 1302-002.726: remete os incentivos à Zona Franca de Manaus a hipótese distinta da Lei Complementar nº 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 nº 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 nº 12.973/2014. Até porque, os termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pouco se distinguem do expresso no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 160/2017, que vincula as disposições inseridas nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 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 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

Original

> 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 nº 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 nº 1101-00.661, esta Conselheira manifestou a posição vencida no sentido de que se trataria 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 nº 10903.720017/2015-51, objeto do Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 1.598/77, logo depois alterado pelo Decreto-Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.638/2007, e também por força das disposições da Lei nº 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 nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de *Reserva de Lucros (Reserva de*

Original

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 nº 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 nº 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 nº 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:

Original

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

Original

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 registros 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.

Original

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 sãos 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.

Original

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 anocalendário/ 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 anocalendário 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:

[...]

Original

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.

Original

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

Original

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado do Paraná, através do Decreto Estadual nº 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 nº 1101-00.661, fora apreciado por este Colegiado nos Acórdãos nº 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 nº 1201-000.637, até recebimento da prova do cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 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

Original

compromissos, esta Conselheira concordou com a conclusão assim expressa na ementa do Acórdão nº 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 nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *fatos 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 nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 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 nº 1402-003.711.
>
> Por todo o exposto, admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, e evidenciado, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, a presença dos requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 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 nº 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.

No presente caso, com mais razão, houve exigência de aplicação em empreendimento econômico, consistente na implantação de uma unidade industrial, e os questionamentos fiscais, endossados no acórdão recorrido, proferido antes do novel cenário instituído pela Lei Complementar nº 160/2017, dirigem-se ao descompasso entre as receitas auferidas e os investimentos exigidos, e consequente possibilidade de livre aplicação dos excedentes pelo sujeito passivo, como bem expresso no voto condutor do acórdão recorrido:

Original

Conforme já explanado, entendo que não há de se exigir perfeito sincronismo entre os investimentos e o benefício fiscal percebido para que esse se configure como subvenção de investimento, mormente quando o benefício fiscal refere-se à redução de ICMS e o investimento em questão é a instalação e, posteriormente, expansão de empreendimento industrial. Por óbvio, nesses casos, o investimento, ou ao menos boa parte dele, terá que ser realizado antes do início da fruição do benefício.

Por outro lado, se o benefício angariado supera, e muito, o investimento realizado, a meu ver, resta descaracterizado seu caráter de investimento, passando a ter claros contornos de subvenção para custeio. No caso concreto, nos períodos de apuração objeto da presente exigência (anos-calendário de 2011 e 2012) o Recorrente obteve benefício fiscal da ordem de R$ 11 milhões, praticamente o triplo do valor total que deveria investir até o ano de 2009. Não consta nos autos qualquer outro investimento futuro que se fizesse necessário para manutenção de tal incentivo fiscal.

Tal exegese vai ao encontro do entendimento firmado em inúmeros outros julgados por esta Corte Administrativa. Como exemplo, cito o decidido no Acórdão nº 1102-001.088, e relatoria do i. Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, cujo excerto de interesse transcrevo a seguir:

> No caso, ao invés de alegar de forma lacônica que "nesse caso, a considerar o Parecer Normativo COSIT 112/1978, tal benefício fiscal enquadra-se como SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO, devendo seus valores integrar o resultado operacional da pessoa jurídica e, por via de conseqüência, submeter-se à tributação", incumbiria à Fiscalização demonstrar, alternativamente, (i) que o benefício fiscal foi utilizado sem a indispensável autorização formal do Estado ou (ii) **que os investimentos prometidos ao ente estatal não foram realizados pelo contribuinte beneficiário ou (iii) que o benefício fiscal concedido é bastante desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado, descaracterizando sua natureza originária, conforme exame do projeto submetido à apreciação do Poder Público local.** [grifos nossos]

No caso concreto, a desproporcionalidade entre o valor do benefício fiscal e os investimentos comprometidos com o Estado do Mato Grosso do Sul é gritante, descaracterizando, pois sua natureza originária de subvenção para investimento, devendo ser dado o tratamento tributário aplicável à subvenção para custeio.

O fato de o Recorrente ter atendido aos requisitos subsidiários para não tributação de uma subvenção (contabilização em reservas ou aumento de capital) não tem o condão de transformar valores que puderam ser aplicados livremente pelo Recorrente no custeio de suas atividades operacionais – em outras palavras, uma verdadeira subvenção para custeio – em uma subvenção para investimento.

De igual forma, o cumprimento, por parte do Recorrente, do pactuado entre ela e o entende federativo pouco importa no momento em que resta caracterizado que os benefícios fiscais angariados somente em 2 anos são muito superiores ao investimentos totais pactuados entre o Recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul.

Também não há que se falar em interferência da União no pacto firmado entre o Recorrente e o Estado do Mato Grosso do Sul, pois não se questionam aqui os efeitos tributários para fins de incidência de tributos estaduais, no caso, o ICMS. De igual forma, tal pacto não tem o condão de alterar a legislação federal no que concerne ao tratamento tributário dos tributos federais em relação a subvenções: se o Estado do Mato Grosso do Sul considera que a subvenção em questão é uma subvenção para investimento, os efeitos daí advindos devem se restringir aos tributos exigidos no âmbito daquele ente federativo. Para fins de tributos federais, para que determinada subvenção deva ser considerada como subvenção para investimento, não sujeita à incidência de tributos federais, há de se analisar a legislação tributária federal, sob pena

Original

> de interferência do Estado do Mato Grosso do Sul na competência tributária da União. E, conforme já abordado, no âmbito federal, o benefício fiscal em questão se amolda ao conceito de subvenção para custeio, devendo-se aplicar, a partir de tal conclusão, as consequências tributárias daí advindas.
>
> A respeito do argumento do Recorrente de que os recursos não necessitam ser carimbados, dentro de certos limites, faz sentido, mas os valores investidos, ao longo do tempo, além de ser próximos, devem guardar correlação com a instalação ou expansão do investimento. Se os recursos advindos do benefício fiscal pudessem ser livremente utilizados pelo Recorrente para o custeio de suas despesas operacionais, pergunta-se: quando restaria caracterizada a subvenção para custeio? Somente no caso de o contribuinte não cumprir os requisitos formais para sua caracterização, tal qual a forma de contabilização? Não me parece razoável tal interpretação. *(destaques do original)*

No cenário atual, consoante as premissas antes fixadas, *a vedação à exigência de outros requisitos, que não os previstos no art. 30 da Lei nº 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 nº 12.973/2014. Até porque, os termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pouco se distinguem do expresso no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 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).* Assim, como *a Lei Complementar nº 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 nº 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 nº 160/2017, que vincula as disposições inseridas nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, genericamente, aos incentivos que venham a ser regularizados na forma estipulada pela Lei*.

Assim, considerando que: i) a autoridade lançadora reconhece que os valores, originalmente contabilizados como recuperação de custos, integram o resultado do exercício mas foram *posteriormente transferido para a conta "2825 – Doações para investimento"*; ii) houve exigência de *implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* no ato concessivo; e iii) a I. Relatora constatou que foram observadas as exigências de registro e depósito definidas no art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, impõe-se reconhecer ao incentivo fiscal em tela a natureza de subvenção para investimento e afastar as incidências de IRPJ e CSLL correspondentes.

O presente voto, portanto, é por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria *"Subvenção para investimento não pode ser tributada"*.

Quanto à divergência *"Caso prevaleça o entendimento do Fisco quanto às demais questões, então o lucro deveria ter sido arbitrado"*, tem-se que a acusação fiscal, para afirmar o excesso de receitas na aferição do limite para opção pela sistemática do lucro presumido, está pautada na constatação de que os incentivos fiscais caracterizariam subvenções correntes. Por sua vez, o Colegiado *a quo*, sob a premissa de se tratar de subvenção para custeio, concluiu que:

> Pois bem, se as subvenções para custeio compõe o lucro operacional, aumentando-o, possui nítido tratamento de receita operacional. Nesse contexto, correto o procedimento

Original

> adotado pelo Fisco de incluir a receita advinda das subvenções para custeio na aferição do limite para optar-se pelo lucro presumido.
>
> Portanto, os argumentos utilizados pela autoridade fiscal autuante, bem como pela decisão de primeira instância, a respeito das normas contábeis de convergência com os padrões internacionais tratadas nas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, têm somente o condão de reforçar as características de receitas que possuem as subvenções, ou seja, não alteram nem inovam o panorama jurídico-tributário já existente nas normas fiscais, até mesmo em razão da vigência do Regime Tributário de Transição durante os períodos de apuração objeto do presente lançamento (art. 17 da Lei nº 11.941/2009).
>
> Por essas razões, todos os argumentos do Recorrente, a respeito de que a subvenção não pode ser caracterizada como receita para fins de IRPJ e de CSLL (inclusive para efeitos de limite de receita bruta para fins de enquadramento no lucro presumido) e de que se trataria de recuperação de custo, caem por terra, mostrando-se acertado o procedimento adotado no lançamento fiscal de incluir o benefício fiscal como receita operacional e, consequentemente, sujeito à incidência de IRPJ e de CSLL.

Aqui, porém, reconhecida a natureza de subvenção para investimento, a legislação tributária permite seu registro como reserva de capital, sem a sua integração ao lucro operacional, na forma do art. 392 do RIR/99. Já sua contabilização como receita, a partir das novas normativas contábeis a partir da Lei nº 11.638/2007, é procedimento que, como bem observa a autoridade lançadora, não pode acarretar *qualquer ônus tributário à empresa, conforme previsto no Regime Tributário de Transição (RTT) estabelecido pela MP nº 449/2008*.

Assim, ausente motivação para considerar a subvenção para investimento como receita para fins de aferição do limite para opção pelo lucro presumido, impõe-se DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta terceira matéria, vez que não pode subsistir a exigência decorrente da desconsideração desta opção, o que dispensa avaliar se o consequente lançamento deveria se dar sob a sistemática do lucro real ou arbitrado.

Por fim, afastada a incidência sobre as receitas do ano-calendário 2011, resta PREJUDICADA a discussão acerca das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, lançadas, exigidas concomitante com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual daquele período.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Original