



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15586.720500/2016-71
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.834 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 19 de março de 2019
Assunto SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO
Recorrente TERRA NOVA TRADING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencida a Conselheira Relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(Assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 731

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e CSLL relativos aos **anos calendariais de 2011 a 2015**. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 518/631 o contribuinte retificou suas Declarações (DCTF) e Livro de Apuração do Lucro Real, para excluir do lucro real e da base de cálculo da CSLL valores de benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina, por entender que tais benefícios deveriam ser caracterizados como subvenção de investimentos.

Além disso, o relatório fiscal aponta que *"contribuinte, embora tenha excluído da tributação os ganhos decorrentes dos benefícios fiscais estaduais sobre o ICMS e sobre o deságio do financiamento junto ao BANDES (FUNDAP) repassa parte destes ganhos aos seus clientes, e ao fazê-lo contabiliza e leva ao resultado como descontos (despesas)." Para fiscalização esse procedimento seria inadmissível, uma vez que, uma vez que não considera tais receitas no lucro real não poderia considerar os repasses como despesas.*

Os benefícios fiscais de ICMS na importação analisados pela fiscalização consistem, basicamente, em duas modalidades:

a) Crédito Presumido de ICMS (SC, PR e INVEST - ES)

b) Financiamento do ICMS devido com possibilidade de quitação antecipada com deságio (FUNDAP)

As receitas recebidas à título dos referidos benefícios fiscais foram sintetizadas no quadro abaixo:

benefício	2011	2012	2013	2014	2015
Diat/TTD (SC)	13.251.946,11	200.884,39	6.762.559,74	7.936.371,06	7.214.212,62
Fundap (ES)	6.689.820,69	12.407.753,19	1.898.739,39	787.009,43	964.060,70
Invest (ES)	568.831,25	9.229.228,26	1.063.663,03	1.395.738,34	1.530.667,19
Credito Presumido (PR)	96.563,61	2.128.038,07			
total	20.607.161,66	23.965.903,91	9.724.962,16	10.119.118,83	9.708.940,51

De acordo com o relatório fiscal, os créditos presumidos não cumpriam as condições previstas no Parecer Normativa CST nº 112, de 1978 para que pudessem ser caracterizados como subvenção de investimentos. Em relação ao financiamento de ICMS com a possibilidade de quitação antecipada instituído pelo FUNDAP concluiu que trata-se de receita financeira e não de subvenção.

Os motivos apontados no trabalho fiscal para descaracterização dos mencionados benefícios como subvenção de investimento foram os seguintes:

A) FUNDAP - Benefícios na importação no Estado do Espírito Santo (fls 523/524):

Em síntese, o FUNDAP oferece aos operadores os seguintes benefícios:

a) incentivo fiscal decorrente do diferimento do recolhimento do ICMS incidente na importação, para a data da saída da mercadoria do estabelecimento importador. Sem o incentivo, o ICMS deveria ser recolhido na liberação das mercadorias pela Alfândega;

b) Incentivo financeiro decorrente de financiamento pelo BANDES de até 8% do valor da operação (equivalente a 8% sobre a base de cálculo do ICMS). O prazo de quitação do financiamento é de 25 anos, sem correção monetária e com juros de 1% ao ano, sendo possível a quitação antecipada do financiamento por meio de leilões de dívidas.

promovidos pelo BANDES e pelo valor de dez por cento do valor nominal da dívida, ou seja, com deságio de 90%.

O FUNDAP (Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias) é um incentivo financeiro que apoia as empresas com sede no estado do Espírito Santo, que realizam operações de comércio exterior de determinadas mercadorias, desde que tributadas pelo ICMS (Impostos sobre circulação de mercadorias e serviço).

Não existe, no caso do FUNDAP um benefício direto de isenção ou créditos presumidos sobre o ICMS. Como dito, o grande benefício do FUNDAP é a oportunidade de recompra de sua dívida com o BANDES com enorme deságio, gerando assim uma receita financeira. Não guarda o FUNDAP qualquer relação com SUBVENÇÃO, seja ela de custeio ou investimento.

B) INVEST - ES - Benefícios na importação no Espírito Santo (fls.525):

O INVEST-ES é um programa de incentivos fiscais que tem como objetivo contribuir para a expansão, modernização e diversificação dos setores produtivos do Espírito Santo, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.

(...)

Nota-se, neste caso, que diferentemente do FUNDAP, o INVEST-ES é um programa de benefícios que se reveste de características de subvenções governamentais. Resta saber se estas são de custeio ou de investimento, dentro do que foi anteriormente exposto.

Para obter o benefício do INVEST-ES é exigido como contrapartida um projeto de investimento no Estado do Espírito Santo. O contribuinte apresentou o requerimento de concessão do benefício, com base num projeto de "modernização" que prevê gastos de aproximadamente R\$ 65 mil reais (documento "solicitação invest" juntado ao processo) aprovado em agosto/13, porém, os benefícios recebidos de set/2013 a dez/2015 são da ordem de R\$ 3 milhões.

(...)

Se vê, portanto, na concessão deste benefício que os valores obtidos pelo contribuinte, através da renúncia fiscal do Estado ficam

vinculados a um projeto de investimento em uma parcela mínima. Relembra-se que a Subvenção para Investimento, quando não tributável, exige a vinculação integral das receitas com os investimentos.

C) DIAT e TTD - Benefícios em Santa Catarina (fls. 525/526)

O benefício tributário concedido por Santa Catarina, para as importações que ocorram naquele estado prevê o diferimento parcial das parcelas referentes às operações subsequentes realizadas em território catarinense, bem como a concessão de crédito presumido na operação subsequente.

(...)

O benefício tributário concedido por Santa Catarina, para as importações que ocorram naquele estado prevê o diferimento parcial das parcelas referentes às operações subsequentes realizadas em território catarinense, bem como a concessão de crédito presumido na operação subsequente. O benefício tributário concedido por Santa Catarina, para as importações que ocorram naquele estado prevê o diferimento parcial das parcelas referentes às operações subsequentes realizadas em território catarinense, bem como a concessão de crédito presumido na operação subsequente.

D) CRÉDITO PRESUMIDO ICMS NA IMPORTAÇÃO - PARANÁ (fls. 526);

Quando estabelecimentos comerciais contribuintes do ICMS realizarem importações de bens para integrar o Ativo Permanente, ou de mercadorias, por meio dos Portos de Paranaguá e de Antonina e de aeroportos paranaenses, o valor do imposto a ser recolhido, por ocasião do desembarço aduaneiro neste Estado, corresponderá à aplicação do percentual de 6% sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, ficando diferida a diferença entre esse valor e aquele apurado por meio da aplicação da alíquota própria para a respectiva operação.

A análise do RICMS/PR não permitiu identificar nenhuma exigência para fruição do benefício que vinculasse a aplicação do crédito presumido de ICMS com investimentos.

Em resumo, o trabalho fiscal desconsiderou o incentivo financeiro concedido pelo FUNDAP como subvenção, concluiu que embora o benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo no âmbito do INVEST- ES pudesse ser caracterizado como subvenção de investimento, o contribuinte não demonstrou a vinculação integral das receitas com os investimentos e, por fim, considerou que os benefícios fiscais concedidos pelos Estados de Santa Catarina e Paraná deveriam ser considerados como subvenção de custeio, uma vez que não se encontra qualquer condição relacionada a investimento na beneficiária.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 543/563 na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) Ilegalidade dos requisitos previstos no Parecer Normativo CST nº 112/1978;

b) De acordo com a legislação (Lei nº 4.320/64 e Decreto-Lei nº 1.598/ 77) todo valor recebido pela pessoa jurídica do Estado que não se destine a cobrir despesas operacionais em situações específicas necessariamente deve ser classificado como subvenções para investimentos;

c) A discrepância entre os gastos incorridos pela contribuinte e os benefícios recebidos do Estado do Espírito Santo, no âmbito do INVET-ES, apontada pela fiscalização se fundamentou em documento relativo a um projeto de investimento de implantação de logística para o Centro de Distribuição, apresentado em fevereiro de 2013, o que impossibilita sua utilização para desconsideração dos valores recebidos para os anos de 2011 e 2012;

d) O valor aproximado de R\$ 65.000,00 se refere, exclusivamente, ao custo dos bens do ativo imobilizado (máquinas, equipamentos, instalações complementares, móveis e utensílios) para o projeto (pág. 5 de 8 do documento). A estrutura física do projeto, contudo, é de valor muito superior, relativa à construção de armazém de 4.878m², que já havia sido concluído em 2011 (págs. 3 e 4 do documento);

e) subvenção representa auxílio financeiro concedido pelo Estado à pessoa jurídica para o fomento de determinado empreendimento econômico de interesse público, não havendo na legislação de regência qualquer delimitação sobre a forma pela qual esse auxílio deve ocorrer.

f) possibilidade de quitação antecipada dos financiamentos, nos termos da Lei Estadual nº 5.245/96, apenas está autorizada caso se comprove a realização dos investimentos decorrentes dos contratos de financiamento com recursos do FUNDAP e, conseqüentemente, atende ao requisito previsto no caput do §2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/78 para a qualificação do FUNDAP como uma subvenção para investimento.

g) A ausência de sincronia utilizada para descaracterizar os benefícios concedidos pelo Estado de Santa Catarina como subvenção de investimentos não é um fundamento válido nos termos do Decreto-Lei nº 1.598/78;

h) no que diz respeito ao intuito do Estado de Santa Catarina de buscar a implantação e expansão de empreendimentos econômicos em seu território, importante destacar o Termo de Concessão do Tratamento Tributário Diferenciado (fls.589/599), no qual é expressamente indicado que o objetivo desse benefício é o de “incrementar investimentos, empregos e renda no Estado relacionados, direta ou indiretamente, com a atividade portuária e aeroportuária”.

Em 08 de junho de 2017, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) negou provimento à impugnação com base, resumidamente, nos seguintes fundamentos:

a) Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento deve apresentar as características relacionadas no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 o qual é vinculante no âmbito das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil;

b) Sendo assim, as subvenções de investimento são identificadas pelas seguintes características; a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na

implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

c) a contribuinte não comprovou aplicação do incentivo fiscal na implantação ou expansão do empreendimento econômico.

d) No que concerne ao crédito presumido de ICMS do Estado do Paraná, tanto durante o procedimento de fiscalização, como em sede de impugnação, a contribuinte não especificou o benefício fiscal e nem trouxe documentos comprobatórios

e) o valor do armazém de 4.878 m² para justificar a diferença entre a aplicação dos recursos e o montante das receitas no âmbito do INVEST - ES não pode ser aceito, uma vez que a contribuinte não trouxe aos autos nenhum documento que demonstrasse qual seria o valor do armazém em questão, tampouco demonstrou que o referido armazém teria sido construído em função do projeto que ensejou a solicitação. Alega também que o armazém não pertence à contribuinte, mas à empresa ENIVIX S/A;

f) A fiscalização concluiu que os benefícios fiscais de Santa Catarina seriam subvenção de custeio em razão da ausência de sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto). A contribuinte contesta tal alegação por entender que seria pressuposto que a empresa que busca a subvenção para investimento iniciasse suas operações com recursos próprios para que, somente após, começasse a receber auxílio financeiro do Estado. No entanto, compulsando-se os Termos de Concessão de fls.589/608, datados de 11/06/2015 (fls.599) e 13/12/2010 (fls.607), não se encontra nenhuma menção a que a empresa tivesse iniciado as suas operações com recursos próprios.

g) Diante do exposto, não foram atendidas as condições necessárias para que a subvenção fosse caracterizada como investimento, uma vez que nem houve a intenção do subvencionador de destinar a subvenção para investimento, e tampouco ocorreu a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

f) Em relação ao FUNDAP conclui que tratando-se de desconto obtido na liquidação antecipada de financiamento é inafastável a conclusão de que se caracteriza como receita financeira.

Em 24/07/2017 a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 636/657 no qual reitera as alegações suscitadas.

Em 07 de agosto de 2017 foi publicada a Lei Complementar nº 160, a qual, em seu artigo 9º, incluiu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/73, com a seguinte redação:

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."(grifamos)

Em 20 de fevereiro de 2019, Recorrente protocolou a petição de fls. 696/698 na qual requereu a juntada dos seguintes documentos:

a) Portaria nº 09-R de 02 de março de 2018 por meio da qual o Estado do Espírito Santo publicou a relação dos incentivos e benefícios fiscais a serem convalidados e a documentação correspondente (fls. 699/710);

b) Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 33/2018 (fls. 711/712);

c) Decreto 1.555, de 28 de março de 2018, por meio do qual o Estado de Santa Catarina publicou a relação dos incentivos e benefícios fiscais a serem convalidados e a documentação correspondente (fls. 716/727);

e) Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 32/2018 (fls. 728/729);

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Conforme se verifica pelo relatório, tanto a fiscalização quanto a DRJ utilizaram como fundamento para descaracterização das receitas da Recorrente como subvenção de investimento das restrições previstas no Parecer Normativo CST nº 112/98, quais sejam:

a) Em relação ao INVEST-ES, a Recorrente não teria conseguido estabelecer correlação entre os investimentos realizados e o benefícios fiscal obtido;

b) Em relação ao DIAT e ao TTD, a Recorrente não teria demonstrado a intenção do ente subvencionador de destinar a subvenção para investimento e efetiva aplicação da subvenção em implantação ou expansão do empreendimento econômico, e

c) Em relação ao FUNDAP, que o benefício econômico corresponderia a uma receita financeira por se tratar de um desconto obtido na liquidação antecipada do financiamento.

Verifica-se, assim, que a acusação fiscal se resume à natureza dos valores recebidos pelos Estados do Paraná, Santa Catarina e Espírito Santo, os quais **não seriam de subvenção de investimento**, deixando de configurar a hipótese contida no art. 443 do RIR/99

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:

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

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

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

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

*vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do **caput** deste artigo.*

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

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

(...)

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"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. (destacamos)

Como se verifica da leitura do art. 10 acima colacionado, a *produção de efeitos* do conteúdo 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 nº 190/2017, regulando as alterações promovidas no art. 30 da Lei nº 12.973/14 pela Lei Complementar e os procedimentos a serem adotados pelas *partes* envolvidas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tratando de benefícios concedidos sem a devida anuência e conformidade com as regras do CONFAZ, atraindo o disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 160/17, devendo, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, serem *atendidas as respectivas exigências de registro e depósito*.

Conforme se verifica pelos documentos juntados pela Recorrente , em 20/02/2019, é possível constatar que foram cumpridos todos os requisitos legais.

De acordo com Relatório Fiscal foram glosados dois incentivos do Estado do Espírito Santo (FUNDAP e INVEST -ES) e um incentivo do Estado do Paraná (PRÓ - EMPREGO)

No caso do FUNDAP (TVF fls. 522/523) os atos normativos que disciplinaram os incentivos fiscais aproveitados pela Recorrente foram as Leis Estaduais nº 4.972/94, 5.245/96 e os Decretos Estaduais nº 3.174R/2012 e 3473-R/2013. Tais atos estão expressamente mencionados no Anexo único da Portaria nº 09-R, de 02 de março de 2018, nos itens 8, 10, 12 e 22 (fls. 701);

O benefício relativo ao INVEST - ES (TVF fls 524.) foi previsto no Decreto Estadual nº 1951-R/07, apesar de não ter sido expressamente mencionado na Portaria nº 09-R foi por ela abrangido, uma vez que a Lei nº 10.550/2016, mencionada no item 76 do Anexo Único, ratificou os benefícios fiscais concedidos sob a vigência do Decreto Estadual nº 1951-R/07.

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 pelo Estado do Paraná e Espírito Santo como *subvenções de investimentos*.

Em face das mesmas circunstâncias, outras C. Turmas Ordinárias vêm decidindo no mesmo sentido, como ilustra o Acórdão nº 1302-002.804, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Rogério Aparecido Gil, publicado em 17/05/2018:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Anocalendário: 2011 IPI COMPLEMENTAR. NOTAS FISCAIS DE REVENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS COM ÔNUS DO ADQUIRENTE. CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA Com o trânsito em julgado da decisão judicial que desobrigou o contribuinte do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, os valores do denominado "IPI complementar" destacados nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas,

com ônus do adquirente, e não recolhidos pela empresa atuada, se revestem da natureza de receitas e, por conseguinte, caracterizam renda, por implicar ganho ou acréscimo ao patrimônio da empresa atuada.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PREVISÃO LEGAL. INCENTIVOS FISCAIS. CRÉDITO OUTORGADO DE ICMS.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado de ICMS que possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos que caracterizem subvenção para investimentos, não são computados na determinação do lucro real.

(...)

Para consolidar esse entendimento, o Estado de Goiás, em atenção à disposição constante nº 160/2017, publicou no Diário Oficial do Estado de Goiás, em 22/03/2018, o Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, por meio do qual "publica relação dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual e vigentes em 8 de agosto de 2017".

Conforme ressaltado pela recorrente, em petição protocolizada em 17/05/2018, o Decreto nº 9.193/2018 indica, nessa relação, a Lei nº 13.591/2000, que instituiu o PRODUZIR (íntegra do Anexo VII do Decreto "Leis Programa Produzir e Alterações", página 21 do Diário Oficial), bem como a Lei nº 16.286/2008, que incluiu a alínea "I", do inciso II, do artigo 2º da Lei nº 13.194/94 (item 14 do Anexo III do Decreto "Leis Diversas e Alterações", página 08 do Diário Oficial), que estabeleceu que os créditos outorgados de ICMS, objeto da infração questionada pelos autos de infração, seriam conferidos apenas àquelas empresas participantes do PRODUZIR. Dessa forma, enfatiza que, a condição constante do artigo 3º, I, foi cumprida pelo Estado de Goiás.

Ressalta, ainda, que para fins de reconhecimento desses montantes como subvenção para investimentos, a LC nº 160/2017, em seu artigo 10, condiciona o emprego do § 4º e do § 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, no que diz respeito aos incentivos instituídos sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária ("Confaz"), ao registro e depósito dos atos concessivos dos benefícios na Secretaria Executiva do Confaz (de acordo com o que estabelece o artigo 3º, inciso II, da LC nº 160/2017).

Conclusão.

*Assim, considerando o cumprimento das exigências formais retro expostas e considerando mais a publicação do Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018 do Estado de Goiás, voto **por dar provimento ao recurso voluntário, neste ponto**, a fim de se afastar as exigências concernentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as subvenções tratadas neste feito, relativamente ao Programa PRODUZIR.*

Processo nº 15586.720500/2016-71
Resolução nº **1402-000.834**

S1-C4T2
Fl. 743

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Voto Vencedor

Evandro Correa Dias - Redator Designado

O i. relator votou pelo provimento do presente Recurso Voluntário, pois em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entendeu que devem ser tratados os valores recebidos pelo Estado do Paraná e Espírito Santo como *subvenções de investimentos*.

Contudo, no entender do colegiado discorda-se do i. relator, decidindo-se, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, por entender que o conjunto probatório juntado aos autos não permite concluir que os requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 com as alterações da Lei Complementar nº 160/2017 estão presentes no caso sob análise.

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

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

[...]

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

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

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

A aplicação dos referidos dispositivos foi afetada pela Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição:

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 vigorá até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes

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

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

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

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

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

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

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

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

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

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

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

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

§ 3º *Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou*

lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes

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

A Lei nº 12.973/2014 prestou-se 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 estipulada da seguinte forma:

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 art. 30 da Lei no 12.973/2014, cuja vigência poderia ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2014 ou 2015, conforme a opção do sujeito passivo, foi assim redigido originalmente:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

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

Ressalta-se que o regramento das subvenções para investimentos foi significativamente alterado 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;

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas

respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

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

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

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

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

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

[...]

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.

Observa-se que foram fixados novos limites para interpretação do conceito de subvenção para investimentos, mediante alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Verifica-se que os presentes lançamentos foram formalizados em 2016 e tem por referência os anos-calendário de 2011 a 2015.

Desta forma os lançamentos referentes ao ano calendário de 2011 a 2014, reportar-se-ia 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. Enquanto que nos lançamentos referentes ao ano calendário de 2015 aplicar-se-iam os procedimentos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Neste contexto, a primeira questão a ser dirimida 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 de 2011 a 2015.

Verifica-se que a 1ª Turma da CSRF já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendário 2002 e 2003, decidindo, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo em sessão de julgamento de 3 de outubro de 2018, nos seguintes termos do voto condutor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

Pelos fundamentos do citado acórdão da CSRF, conclui-se que deve ser admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, cumprindo verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, se os requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estão presentes no caso sob análise. Ou seja, nas palavras da Conselheira Cristiane Silva Costa:

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

Ao firmar o entendimento de que a subvenção seria de custeio, e não de investimento, a autoridade fiscal estaria dispensada de investigar sua destinação, contudo essa prova faz-se necessária quando se cogita da classificação da subvenção como investimento, hipótese na qual a legislação exige a manutenção em reserva, passível de ser destinada, apenas, a aumento de capital ou à absorção de prejuízos.

Ressalta-se que, quanto ao incentivo fiscal do FUNDAP, há indícios de irregularidade em sua contabilização e destinação, conforme observado pela autoridade fiscal:

Embora tenha realizado esta exclusão, sob a argumentação apresentada de que se tratam de "subvenções" não tributáveis, todas estas receitas foram contabilizadas e levadas ao resultado do exercício, conforme tabela abaixo, portanto não se discute aqui que tais receitas tenham sido auferidas, e sim sua exclusão na apuração do lucro real.

Por outro lado, verifica-se que o contribuinte, embora tenha excluído da tributação os ganhos decorrentes dos benefícios fiscais estaduais sobre o ICMS e sobre o deságio do financiamento junto ao BANDES (FUNDAP) repassa parte destes ganhos aos seus clientes, e ao fazê-lo contabiliza e leva ao resultado como descontos (despesas).

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para confirmação da regular contabilização e destinação das receitas de subvenção.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias