



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720500/2016-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.332 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente TERRA NOVA TRADING LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE PELA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS E DO REGRAMENTO LEGAL ATINENTE ÀS SUBVENÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o lançamento fiscal se encontra devidamente motivado, com descrição dos fatos precisa e detalhada, bem com análise dos requisitos contábeis atinentes às subvenções para investimento, não há que se falar em ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

NULIDADE EM RAZÃO DE FATO NOVO. COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS. MATÉRIA EM QUESTIONAMENTO EM OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.

Não existem nestes autos informações suficientes sobre os processos de compensação que seriam conexos ao presente Auto de Infração, razão pela qual impossível afirmar que os mesmos valores estão sendo cobrados em duplicidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES PARA EXCLUIR DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL VALORES DECORRENTES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PELOS ESTADOS. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. INTERPRETAÇÃO RACIONAL E SISTEMÁTICA À LUZ DAS NORMAS VIGENTES À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PROVA DE REGISTRO E

DEPÓSITO. REQUISITOS PREVISTOS NO ARTIGO 30 DA LEI Nº. 12.973/2014. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

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 valores tratados pelo contribuinte como subvenções de investimentos em projetos de implementação e expansão de seus negócios ou sincronia entre o benefício e o investimento feito pelo contribuinte é desnecessária para a exclusão de tais valores do Lucro Real, assim como qualquer outro elemento relacionado a essa exigência legal superada.

Tratando-se de benefício concedido por estado da Federação à revelia CONFAZ e suas regras, uma vez trazidos aos autos a prova da publicação, do registro e depósito que abrangem as benesses sob análise, na forma prevista no Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

A autuação fiscal tratou dos vícios nos registros contábeis dos benefícios, razão pela qual necessária consideração acerca dos requisitos descritos no artigo 30 da Lei nº. 12.973/2014, dentre os quais a constituição de reserva de lucro em caso de subvenção para investimento.

Incumbe ao contribuinte a demonstração, acompanhada de provas hábeis e idôneas do fato constitutivo do direito creditório alegado contra a Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa (CTN, art. 170). Não se desincumbindo o contribuinte do ônus probatório relativo aos benefícios concedidos pelo Estado do Paraná não se reconhece o crédito pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos referentes ao benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário ii.i) em relação aos lançamentos referentes aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Espírito Santo (FUNDAP e INVEST-ES) e Santa Catarina; ii.ii) em relação à alegada inovação de critérios jurídicos pela exigência de comprovação do registro contábil da subvenção para investimento em conta de Reserva de Lucro ou Reserva de Capital, vencidos a Relatora e o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação às matérias em que vencida a Relatora, o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e CSLL relativo aos anos calendários 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 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 a 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 Termo de Verificação Fiscal (fls. 518/532), os créditos presumidos conferidos pelos Estados do Paraná, Santa Catarina e Espírito Santo (INVEST-ES) não cumpriam as condições previstas no Parecer Normativo 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, o Termo concluiu que se tratava de receita financeira e não de subvenção de investimentos.

O Termo de Verificação Fiscal analisou o regramento legal e os critérios fiscais e contábeis que diferenciavam subvenções para custeio e subvenções para investimento. Confira-se:

“As subvenções têm natureza de receitas e foram classificadas pela legislação do imposto de renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 443 do RIR/1999.

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;

(...)

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:

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 utilizada para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Existem, portanto, duas regras para a tributação das subvenções: uma de caráter geral, consubstanciada no art. 392, que determina a inclusão desses valores no lucro operacional e, conseqüentemente, sua tributação pelo IRPJ; a segunda, constante do art. 443, uma regra de exceção, que exclui da base de cálculo desse tributo as subvenções que atendam aos requisitos que institui. Quanto a esse aspecto, cumpre ressaltar que a exceção nele prevista diz respeito apenas ao IRPJ, não alcançando a CSLL.

Neste sentido, faz-se necessário separar as subvenções entre aquelas de custeio ou aquelas de investimento. Para definir a espécie de subvenção em análise, diz que se deve considerar a sua finalidade e que a Secretaria da Receita Federal do Brasil estabeleceu, através do Parecer Normativo nº 112, de 1978, as características da subvenção para investimento, as quais reproduz:

- 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.

No que se refere ao IRPJ e à CSLL, cabe definir, primeiramente, os critérios que devem ser considerados para determinar se um valor registrado como subvenção se enquadra como investimento. Tarefa essa já cumprida pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

Em seguida, estabelece critérios para diferenciar as “subvenções para investimento” das “subvenções para custeio ou operação”. Estas últimas seriam as transferências de recursos para a pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais, podendo esses recursos ser originados de pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado. As “subvenções para investimento”, por seu turno, seriam aquelas oriundas exclusivamente de pessoas jurídicas de direito público e destinadas à aplicação em bens ou direitos. Acerca da caracterização das subvenções para investimento, destacam-se, desse ato normativo, os seguintes trechos:

Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, **é 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 02/78.

Conclui-se que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, **na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos de sua titularidade.**

Das alterações trazidas pelo texto legal acima, destaca-se que a parcela do lucro líquido decorrente de subvenção para investimento deverá ser destinada para reserva de incentivos fiscais, que **é reserva de lucros, não de capital. Por conseguinte, o art. 443, I, do RIR/99 não é mais aplicável a situação em análise, porém, é necessário que os valores sejam destinados à reserva de lucros até sua aplicação. Destinação diferente da que se propõe torna tributável a receita decorrente das subvenções de investimento.**” (grifamos)

O trabalho fiscal analisou os benefícios fiscais e os descaracterizou como subvenção de investimento, senão, vejamos:

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.

(...)

Não se vislumbra a possibilidade de enquadrar o benefício do Decreto Estadual nº 105/2007, consistente na apropriação de crédito presumido de ICMS, como subvenção para investimento. Com efeito, o que se verifica na legislação estadual sobre a matéria é o estabelecimento de critérios para a concessão de benefícios para alguns setores econômicos, mas a economia por eles gerada (redução do valor a pagar de ICMS) não está vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Não é possível identificar sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto). Pelo contrário, além de não estabelecer obrigatoriedade de aplicação integral dos recursos no ativo fixo da empresa."

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 desembaraço 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 INVEST-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, consequentemente, atende ao requisito previsto no caput do §2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77 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 1.598/77;

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. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

LEILÃO BANDES/FUNDAP. DESCONTO. RECEITA FINANCEIRA.

As receitas decorrentes do desconto obtido no resgate antecipado de títulos de dívidas de financiamentos concedidos no Sistema FUNDAP caracterizam-se como receitas financeiras.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

PARECER NORMATIVO CST Nº 112/1978. ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

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

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 12.973/2014, 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, a 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);

Em 19 de março de 2019, os autos foram levados a julgamento desta Câmara, que os converteu em diligência. O objetivo da diligência foi a confirmação da convalidação dos benefícios fiscais pelos Estados, com a publicação e depósito dos atos normativos concessivos, bem como cumprimento dos seguintes requisitos expressos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 com as alterações da Lei Complementar nº 160/2017, quais sejam: **(i)** intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos **(ii)** registro em reserva de lucros, seguindo entendimento da CSRF (fls. 1015).

O Termo de Constatação Fiscal (fls. 821/823) atestou que a Recorrente não teria cumprido o item nº 01 da intimação sobre a contabilização dos benefícios fiscais em conta de reserva de lucros. A fiscalização constatou, então, por meio da ECD baixada do ambiente SPED e do LALUR apresentado, **a constituição de reserva de lucros e reserva legal, porém, sem correspondência com os valores identificados a título de benefícios fiscais.** Foi constatada ainda a distribuição de lucros com o registro contábil, além de aumento do capital social, seguido de redução aos valores de início do período analisado. A Recorrente foi novamente intimada a apresentar suas contrarrazões.

Foram ainda emitidos Ofícios para os Secretários de Estado da Fazenda dos Estados do Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina (fls. 829, 830 e 831), solicitando a confirmação acerca da exigência de contrapartida da Recorrente em projetos de implantação/expansão de seus empreendimentos e a comprovação de que os benefícios fiscais/financeiros foram aplicados na implantação e/ou expansão do empreendimento do contribuinte.

Às folhas 823 dos autos, a Recorrente apresenta sua manifestação confirmando a não constituição de reserva de lucro para registro dos benefícios fiscais/financeiros obtidos, justificando-se da seguinte forma:

*"A razão da ausência da referida reserva contábil é bastante simples: como é de conhecimento da D. autoridade fiscal, trata-se o presente processo um procedimento de retificação adotado pela contribuinte para a exclusão dos valores de incentivos indevidamente adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL. **Os valores recebidos a título de subvenção para investimento foram inicialmente e equivocadamente tratados como subvenção de custeio pelo contribuinte, não havendo como, à época, constituir***

reserva de incentivos fiscais e, tampouco, no momento da retificação, alterar o tratamento contábil já conferido.” (sem destaques no original)

A fiscalização apresentou Relatório de Diligência (fls. 1015/1020), destacando os seguintes pontos:

A) Necessidade de constituição de reserva de lucros (art. 30 da Lei nº. 12.973/2014)

“Nota-se, desta tabela que nos anos de 2010 a 2012 não houve qualquer destinação à reserva de lucros. Houve destinação em 2013, porém, o saldo da conta volta a diminuir nos anos subsequentes demonstrando que a reserva não foi de fato constituída.

A outra possibilidade de destinação prevista em lei que teria o aumento do capital social, também, não se comprova. O contribuinte registra aumentos em 2013 e 2014, porém, os valores são reduzidos ao valor inicial de 2011.

Analizando-se ainda os valores distribuídos aos sócios, verifica-se que a parte significativa dos lucros foi distribuída aos sócios, através da distribuição de lucros propriamente dita ou através de pagamento de dividendos, ou seja, os lucros não se destinaram à constituição da reserva de lucros, nem ao aumento do capital social e sim, em grande parte, à distribuição aos sócios.

Em resposta ao citado termo de constatação o contribuinte confirma que não constituiu a reserva de lucros e argumentou que originalmente considerou os benefícios fiscais como subvenções para custeio e assim não constituiu a reserva legal. Salvo melhor juízo, não poderia o contribuinte reconsiderar as subvenções de custeio para investimento, se não havia, naquele momento, cumprido os requisitos legais, dentre eles a constituição de reserva de lucros.”(grifamos)

B) Intenção dos Estados em estimular a implantação e expansão de empreendimentos:

As Secretarias de Estado da Fazenda de Santa Catarina, Paraná e Espírito Santo não responderam aos ofícios encaminhados pela Receita Federal do Brasil. A Recorrente foi intimada novamente a apresentar os documentos e contratos relativos aos benefícios concedidos pelos Estados. Em resposta apresentada foram novamente juntados os documentos relativos aos benefícios concedidos pelos Estados do Espírito Santo e Santa Catarina. Não foram apresentados documentos ou esclarecimentos relativos aos benefícios concedidos pelo Estado do Paraná. Com base nos documentos, a fiscalização elaborou a seguinte tabela e chegou às seguintes conclusões (fls. 1015/1020):

Benefício	Fls.	Evidências acerca de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos
FUNDAP	842/848	Sem evidências
INVEST-ES	849/857	Investimento na empresa Enivix
Crédito presumido SC	858/1014	Sem evidências
Crédito presumido PR	Não apresentado	Sem evidências

A fiscalização conclui seu relatório nos seguintes termos:

- “Embora os benefícios do FUNDAP e do Tratamento Tributário Diferenciado, tenham, de forma geral, objetivos de fomentar investimentos nos estados, conforme verificado nas informações abertas disponíveis, não foi obtida a confirmação, pelo contribuinte, que os incentivos obtidos tinham como objetivo específico a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, exceto o benefício do INVEST-ES;
- Os lucros não foram registrados em reserva de lucros nos termos definidos pela lei;
- Os lucros obtidos foram transferidos a terceiros e aos sócios em sua maior parte;
- Parte dos valores recebidos do FUNDAP foram transferidos a terceiros e foi considerada pelo contribuinte como despesa dedutível, enquanto a totalidade dos ganhos do FUNDAP foi considerada não tributável;”

A Recorrente apresentou nova manifestação (fls. 1028/1037) com os seguintes argumentos:

- a) Não houve a constituição de reserva de incentivos fiscais para os valores dos benefícios recebidos dos Estados do Espírito Santo, Santa Catarina e Paraná, tendo em vista tratar-se o presente processo de um procedimento de retificação adotado pela contribuinte para a exclusão dos valores de incentivos indevidamente adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL. Não é possível a alteração do tratamento contábil, de períodos passados. O entendimento defendido pelo fiscal contraria a legislação sobre possibilidade de retificação de declarações fiscais e de restituição de pagamentos indevidos resultantes destas retificações.
- b) Os diversos termos de concessão firmados com os Estados do Espírito Santo e de Santa Catarina já apresentados em sede de fiscalização e com a impugnação, demonstram a intenção dos referidos entes federativos de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nos termos do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/14. Esta intenção também pode ser confirmada nas legislações estaduais.

- c) Não cabe à fiscalização inovar a autuação no momento da diligência trazendo discussões sobre *“parte dos valores recebidos do FUNDAP foram transferidos a terceiros e foi considerada pelo contribuinte como despesa dedutível.”*
- d) A verificação do cumprimento dos requisitos **(i)** intenção do ente federativo de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e **(ii)** registro de subvenções em reserva de incentivos fiscais não estavam dentre os fundamentos do lançamento fiscal, razão pela qual estaria sendo violado o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN) que expressamente veda a modificação dos critérios jurídicos do lançamento.
- e) Os pedidos de compensação apresentados pela Recorrente, usando os créditos resultantes do pagamento a maior apurado após as retificações estão sendo rejeitados pela Receita Federal. Assim, o auto de infração seria nulo porque formaliza exigência de tributos que já foram recolhidos pelo contribuinte, representando cobrança em duplicidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

1) DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS EXIGIDOS PELA LC 160/2017

É importante ressaltar que o procedimento fiscal foi motivado pela apresentação de retificação das declarações prestadas ao fisco. O contribuinte, que tinha considerado originariamente os benefícios fiscais recebidos pelos Estados do Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina como subvenções de custeio, passou a considerá-los como subvenções de investimento, excluindo os valores do lucro tributável. Com as retificações, foram reduzidos valores antes declarados, tendo os saldos de pagamento sido utilizados como créditos de compensações transmitidas à Receita Federal do Brasil, conforme explicitado no Relatório Fiscal (fl. 518/532).

Conforme se verifica pelo TVF e pelo julgamento da DRJ, a legislação de regência das subvenções, suas características, requisitos fiscais e contábeis, bem como as restrições previstas no Parecer CST nº 112/98 foram objeto de análise.

No entanto, o tratamento conferido ao tema das subvenções de investimentos foi substancialmente alterado com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, especificamente em seus arts. 3º, 9º e 10, a qual faz expressa menção às demandas administrativas em curso - como a presente. Parece fora de dúvida, portanto, 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 transcrito, 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.

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. Tais requisitos estão previstos 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, ataindo o disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 160/17, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, devem ser atendidas as respectivas exigências de registro e depósito.

Conforme se verifica pelos documentos juntados pela Recorrente, em 20/02/2019 e posteriormente com a diligência fiscal, é possível constatar que os benefícios concedidos pelo Estado do Espírito Santo e Santa Catarina foram devidamente convalidados, senão, vejamos:

1.1) Registro e Depósito dos Atos Normativos concessivos de benefícios fiscais:

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 6.668/01 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), publicada em 31 de julho de 2018.

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.

O CONFAZ atesta o registro e depósito dos atos normativos concessivos de benefícios fiscais pelo Estado do Espírito Santo e da correspondente documentação comprobatória pelo Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ nº. 33/2018 (fls. 711):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 33/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições previstas 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 ESPÍRITO SANTO**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Bruno Funchal, 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 NORMATIVOS/CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Espírito Santo, por meio da Portaria nº 09-R, de 02 de março de 2018, no dia 05 de março de 2018, alterada pela Portaria nº 21-R, de 24 de julho de 2018, publicada no dia 26 de julho de 2018 (acréscimos autorizados pela Resolução 05/18, de 05 de julho de 2018).

Os depósitos foram efetuados nos dias 25 de junho e 27 de julho de 2018 por meio do Ofício OF/SEFAZ/GABSEC Nº 167/2018, acompanhado de mídia física (pendrive) e também com o uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens, na forma do Despacho nº 96/18, de 25 de julho de 2018.

O Estado do Espírito Santo declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100950/2018-10, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício OF/SEFAZ/GABSEC Nº 167/2018, acompanhado de mídia física (pendrive) e também com o uso de serviço de armazenamento e sincronização de arquivos em nuvens.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 33/2018.

Brasília/DF, 01 de agosto de 2018.

Documento assinado eletronicamente

RENATA LARISSA SILVESTRE

Secretária Executiva do CONFAZ - Substituta

(Portaria nº 303, de 17.07.18, publicada no DOU de 19.07.18)



Documento assinado eletronicamente por **Renata Larissa Silvestre, Secretário(a) Executivo(a) Substituto(a)**, em 01/08/2018, às 14:29, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php](#) deste documento.

O benefício de ICMS concedido por Santa Catarina (DIAT e TTD) estão previstos no art. 8º, III c/c §6º, II do Decreto Estadual nº. 105/2007, e no art. 15, IX, Anexo 2 do RICMS/SC (fls. 526). A publicação dos incentivos foi feita pelo Estado por meio do Decreto nº. 1.555, de 28 de março de 2018 (fls. 716/727).

O CONFAZ atesta o registro e depósito dos atos normativos concessivos de benefícios fiscais pelo Estado de Santa Catarina e da correspondente documentação comprobatória pelo Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ nº. 32/2018 (fls. 728):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 32/2018

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

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

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

O depósito efetuado foi registrado sob nº 32/2018.

Brasília/DF, 25 de julho de 2018.

Documento assinado eletronicamente

BRUNO PESSANHA NEGRIS

Secretário Executivo do CONFAZ



Documento assinado eletronicamente por **Bruno Pessanha Negrís, Secretário Executivo do CONFAZ**, em 25/07/2018, às 10:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0917184** e o código CRC **766850B9**.

Diante do exposto, confirma-se que os benefícios concedidos pelos Estados do Espírito Santo (FUNDAP e INVEST-ES) e Santa Catarina, devem ser analisados sob o novo regramento da Lei Complementar nº. 160/2017.

1.2) Do benefício concedido pelo Estado do Paraná

O benefício concedido pelo Estado do Paraná (fls. 527) não foi especificado pela Recorrente, não foram trazidos documentos para comprovar os benefícios concedidos, bem como a sua convalidação pelo Estado junto ao CONFAZ. A fiscalização considerou os benefícios como sendo crédito presumido de ICMS aos estabelecimentos comerciais e não industriais contribuintes do imposto que realizarem a importação de bens para integrar o ativo permanente ou de mercadorias, por meio dos Portos de Paranaguá e de Antonina e de aeroportos paranaenses, previsto no Decreto nº. 5.141/2001, artigos 572-Q, 572-R, 572 – S, 572- T 572 – U, acrescentados pelo Decreto nº. 6.144/2006. Este benefício foi objeto de pedido de prorrogação de prazo para publicação e depósito apresentado pelo Estado ao CONFAZ (Resolução nº. 26/19). **Contudo, sem a confirmação da Recorrente sobre qual seria o benefício, não é possível avaliar a sua convalidação.**

Em 20 de setembro de 2019, por meio da Resolução nº. 26/19, o CONFAZ autorizou o Estado do Paraná a publicar os atos normativos não vigentes em 8 de agosto de 2017

e efetuar o registro e depósito da documentação comprobatória. O prazo concedido para o Estado do Paraná foi dia 27 de dezembro de 2019, e o benefício mencionado encontra-se listado no Anexo único:

RESOLUÇÃO 26/19, DE 18 DE SETEMBRO DE 2019

Publicado no DOU de 20.09.19.

Autoriza o Estado do Paraná a PUBLICAR relação de ATOS NORMATIVOS NÃO VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017 e efetuar o REGISTRO E O DEPÓSITO da documentação comprobatória, conforme o disposto nos parágrafos únicos das cláusulas terceira e quarta do Convênio ICMS 190/17.

O PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA-CONFAZ, em exercício, no uso de suas atribuições que lhe confere o art. 41 do Regimento do CONFAZ, aprovado pelo [Convênio ICMS 133/97](#), de 12 de dezembro de 1997, conforme deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 317ª Reunião Extraordinária, realizada no dia 2 de setembro de 2019, em Brasília, DF, resolve:

Art 1º Fica o Estado do Paraná autorizado, nos termos do parágrafo único da cláusula terceira do [Convênio ICMS 190/17](#), de 15 de dezembro de 2017, a PUBLICAR no Diário Oficial do Estado, até 31 de outubro de 2019, relação com a identificação de ATOS NORMATIVOS NÃO VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017 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, na forma do anexo único desta resolução.

Parágrafo único. Fica estendido até 27 de dezembro de 2019, para o Estado supracitado, o prazo para REGISTRAR E DEPOSITAR na Secretaria Executiva do CONFAZ a DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA correspondente aos benefícios fiscais mencionados no caput deste artigo, conforme disposição do parágrafo único da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17.

Art. 2º Esta resolução entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União.

WALDERY RODRIGUES JUNIOR

ANEXO ÚNICO

I - PARANÁ

ATOS	NÚMERO	EMENTA OU ASSUNTO	DISPOSITIVO ESPECÍFICO	DATA DA PUBLICAÇÃO NO DOE	TERMO INICIAL	OBSERVAÇÕES
Decreto	5.141, de 12/12/2001 (RICMS)	Dispensa do estorno dos créditos relativos às aquisições de que trata o art. 572-O na hipótese em que a posterior saída da mercadoria industrializada seja beneficiada com a imunidade em razão de exportação para o exterior, com a isenção por saída para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, ou esteja sujeita ao diferimento.	Artigo 572-P, acrescentado pelo Decreto n. 6.144, de 22/02/2006	13/12/2001 23/02/2006	06/01/2006	Decreto

Decreto	5.141, de 12/12/2001 (RICMS)	Crédito presumido, aos estabelecimentos comerciais e não industriais contribuintes do imposto que realizarem a importação de bens para integrar o ativo permanente ou de mercadorias, por meio dos Portos de Paranaguá e de Antonina e de aeroportos paranaenses, fica concedido crédito presumido correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto devido, até o limite de nove por cento sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, e que resulte em carga tributária mínima de três por cento, aplica-se, inclusive, aos estabelecimentos industriais que importarem mercadorias para revenda, sem que estas sejam submetidas a novo processo industrial. Relativamente às Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, o pagamento do imposto relativo à operação de importação será efetuado em GR-PR no momento do desembaraço aduaneiro, que resultará da aplicação da alíquota prevista na legislação do ICMS sobre a base de cálculo da respectiva operação, descontando-se deste montante o percentual de nove por cento.	artigos 572-Q, 572-R, 572-S, 572-T, 572-U, acrescentados pelo Decreto n. 6.144, de 22/02/2006	13/12/2001 23/02/2006	06/01/2006	"-"
---------	------------------------------	--	---	--------------------------	------------	-----

A Recorrente não se manifestou acerca de tal benefício, não trouxe qualquer prova ou esclarecimento sobre a base legal ou sua convalidação pelo Estado do Paraná. Incumbe ao contribuinte a demonstração, acompanhada de provas hábeis e idôneas do fato constitutivo do direito creditório para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. Não se desincumbindo o contribuinte do ônus probatório não se reconhece o crédito pleiteado.

Portanto, nego provimento parcial ao Recurso e mantenho em parte os lançamentos referentes às exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Paraná.

2 – CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 30 DA LEI Nº. 12.973/2014.

A Lei Complementar nº 160/2017 alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30, que 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)”

Considerando que o novo regramento instituído pela Lei Complementar nº. 160/2017 aplica-se de forma retroativa aos processos administrativos ainda em curso, remanesce 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 e **(ii)** registro em reserva de lucros.

A intenção dos Estados do Espírito Santo e Santa Catarina em estimular a implantação e expansão de empreendimentos em seus territórios é inegável, inclusive com a convalidação dos benefícios fiscais pelos Estados junto ao CONFAZ.

Ademais, o próprio Relatório Fiscal (fls. 1015/1020) destaca os objetivos apresentados nos atos concessivos estaduais, senão, vejamos:

Art. 2.º O INVEST-ES tem por objeto 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.

Art. 3.º O INVEST-ES compreende ações de interesse do desenvolvimento do estado, consistentes na concessão de benefícios fiscais, visando à realização de projetos de iniciativa do setor privado, nas seguintes modalidades:

No termo de Concessão Nº 155000002043517 do Tratamento Tributário Diferenciado de SC com início em 01/2003, às fls 589/599, verifica-se que o objetivo do benefício seria:

Este tratamento tributário diferenciado, relativo a operações com mercadorias importadas, foi concedido visando incrementar investimentos, empregos e renda no Estado relacionados, direta ou indiretamente, com a atividade portuária e aeroportuária.

No que diz respeito ao FUNDAP, ele foi criado pelo Estado do Espírito Santo para a promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória, mas hoje têm objetivos ainda mais amplos, conforme informações obtidas no site <https://www.bandes.com.br/Site/Dinamico/Show/21/FUNDAP>:

“As empresas fundapianas devem investir o valor caucionado, ou seja, no mínimo 9% do valor financiado, em projetos que irão gerar desenvolvimento, renda e emprego no Espírito Santo.”

A fiscalização tenta identificar outros requisitos, relação direta, sincronia entre o investimento e a subvenção, o que não é exigido no regramento da Lei Complementar nº. 160/2017, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008, 2009

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

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

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. RIO GRANDE DO SUL. CONFAZ. SINCRONIA ENTRE INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30,

da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Rio Grande do Sul em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei.”
(Acórdão nº. 9101-004.108, 1ª Turma da CSRF, 10/04/2019, Relatora Cristiane Silva Costa.) (sem destaques no original.)

Portanto, não restam dúvidas sobre a intenção dos Estados em estimular a implantação e expansão de empreendimentos em seus territórios, razões que justificaram a concessão e convalidação dos benefícios fiscais conforme novo regramento instituído pela Lei Complementar nº. 160/2017.

3 – DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR A CONSTITUIÇÃO DE DEMONSTRAÇÃO DE RESERVA DE LUCRO OU CAPITAL POR INOVAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Como exposto no relatório essa turma entendeu por bem converter o processo em diligência para verificar a constituição, por parte da Recorrente, da reserva de lucros ou de capital. No entanto, conforme se observa pela conclusão do trabalho fiscal a ausência da constituição da reserva não foi suscitada no trabalho fiscal, conforme se verifica pelo item 4 do Termo de Verificação Fiscal.

Sendo assim, entendo que a exigência do cumprimento desse requisito significaria alteração do critério jurídico vedada pelo artigo 146 do CTN, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão nº 9101-004.196, que rejeitou a conversão do processo em diligência em situações como as dos autos. Nesse sentido, transcreve-se o voto vencedor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

Apresento o presente voto vencedor para esclarecer as razões pelas quais divergi da D. Relatora quanto à conversão em diligência. Com efeito, a Ilustre Relatora manifestou-se pela diligência nos seguintes termos:

(...)

Ocorre que é dispensável a diligência nos presentes autos, tanto porque o Auto de Infração (e o Relatório que o acompanha) não questionou o registro em reserva de lucros, a despeito de já vigorar ao tempo da lavratura do lançamento – a atual redação do artigo 195-A, da Lei nº 6.404/64

Com efeito, a exigência de registro em reserva de lucros – da subvenção para investimento – foi estabelecida pela Lei nº 11.638/2007, alterando a Lei nº 6.404/1964, *verbis*:

O lançamento tributário foi lavrado em 23/06/2014, sem que conste qualquer referência à eventual ausência de registro na forma do artigo 195-A, da Lei nº 6.404/1964 ou ao artigo 29, da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014. Extraí-se trecho do Relatório fiscal, justificando a autuação:

Assim, é vedada a alteração do critério jurídico da autuação fiscal, como assegura o artigo 146, do Código Tributário Nacional

(...)

Portanto, é desnecessária a baixa para comprovação do registro em reserva de lucros, na medida em que não constitui fundamento do auto de infração e não poderia – neste momento processual – ser avaliado se há registro em reserva de lucros.

Diante do exposto, considero desnecessária a comprovação da reserva de lucros ou capital, uma vez que tal exigência sempre constou das leis relativas a matéria e não foi objeto de questionamento por parte do trabalho fiscal. Sendo assim, exigi-la, nesse momento, representa inovação do critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

5)CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para manter o lançamento referente ao benefício fiscal concedidos pelo Estado do Paraná, uma vez que não foram identificados os benefícios, bem como sua respectiva convalidação.

(documento 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, negar provimento ao recurso voluntário, 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 vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa

jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

Estes procedimentos eram de observância obrigatória por todos os sujeitos passivos a partir do ano-calendário 2010 e 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.

Contata-se que no Termo de Verificação Fiscal a Autoridade Fiscal destacou as características necessárias da subvenção de investimento, dentre elas, o beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico e que **os valores sejam destinados à reservas de lucros** até a sua aplicação, conforme transcrito a seguir:

Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, **é 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 02/78.

[...]

Das alterações trazidas pelo texto legal acima, destaca-se que a parcela do lucro líquido decorrente de subvenção para investimento deverá ser destinada para reserva de incentivos fiscais, que é reserva de lucros, não de capital. Por conseguinte, o art. 443, I, do RIR/99 não é mais aplicável a situação em análise, porém, **é necessário que os valores sejam destinados à reserva de lucros até sua aplicação**. Destinação diferente da que se propõe torna tributável a receita decorrente das subvenções de investimento.

As análises realizadas, pela Fiscalização, na legislação dos benefícios e na documentação apresentada pelo contribuinte em cotejo com a base legal da tributação das subvenções permitiu comprovar que **nenhum dos benefícios** concedidos ao contribuinte **tiveram as características de subvenção para investimento, in verbis**:

Por todo o exposto, conclui-se que a fiscalizada obteve benefícios estaduais relacionadas ao ICMS nas operações de importação. Reconheceu tais benefícios como RECEITAS TRIBUTÁVEIS, efetuando recolhimentos. Posteriormente, retificou declarações e LALUR excluindo tais receitas do lucro real gerando créditos compensáveis, sob a alegação que os benefícios estaduais para o ICMS nas importações seriam SUBVENÇÕES não tributáveis. Realizou compensações com os créditos resultantes das exclusões realizadas.

Efetuiu **repasses parciais destes valores aos clientes**, reconhecendo como despesas que reduziram o resultado o lucro real, mesmo tendo excluídos as respectivas receitas do lucro real.

Entende-se que não se trata de inovação a exigência da comprovação da reserva de lucros ou capital, uma vez que constou do Termo de Verificação essa necessidade para caracterizar a subvenção de investimento, e verificou-se que nenhum dos benefícios concedidos ao contribuinte tiveram as características de subvenção para investimento.

Diante disso, decidiu-se, através da Resolução nº 1402-000.834 da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária em 19/03/2019 converter o julgamento em diligência para confirmar se houve o cumprimento das exigências do caput do art. 30 da Lei 12.973/2015, ou seja: regular contabilização e destinação das receitas de subvenção.

Transcreve-se a seguir as conclusões a Autoridade Fiscal extraídas do Relatório de Diligência Fiscal:

- a) Embora os benefícios do FUNDAP e do Tratamento Tributário diferenciado, tenham, de forma geral, objetivos de fomentar investimentos nos estados, conforme verificado nas informações abertas disponíveis, não foi obtida confirmação, pelo contribuinte, que de que os incentivos obtidos tinham como objetivo específico a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, exceto o benefício do INVEST-ES;
- b) **Os lucros não foram registrados em reserva de lucros nos termos definidos pela Lei;**
- c) **Os lucros obtidos foram transferidos a terceiros e aos sócios e, sua maior parte;**
- d) Parte dos valores recebidos do FUNDAP foram transferidos a terceiros e foi considerada pelo contribuinte como despesa dedutível, enquanto que a totalidade dos ganhos do FUNDAP foi considerada não tributável;

Ressalta-se que, durante a diligência, o próprio contribuinte declarou que não constituiu a reserva de lucros e argumentou que originalmente considerou os benefícios fiscais como subvenções para custeio e assim não constituiu a reserva legal. Posteriormente alterou seu entendimento e considerou como subvenção para investimento, ou seja, foram confirmadas as conclusões do Termo de Verificação de Infração e do Relatório de Diligência Fiscal.

Conclui-se que os requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 não estão presentes no caso sob análise.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário: i) em relação aos lançamentos referentes aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Espírito Santo (FUNDAP e INVEST-ES) e Santa Catarina; ii) em relação à alegada inovação de critérios jurídicos pela exigência de comprovação do registro contábil da subvenção para investimento em conta de Reserva de Lucro ou Reserva de Capital.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias