ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10903.720017/2015-51

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

Processo nº	10903.720017/2015-51
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1402-003.711 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de janeiro de 2019
Matéria	SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO
Recorrente	POSITIVO TECNOLOGIA S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2012**

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

O disposto nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *fatos geradores,* devendo ser interpretados sistematicamente com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas. Após tal alteração legislativa, a averiguação da efetiva aplicação dos recursos tratados pelo contribuinte como *subvenções de investimentos* em projetos de implementação e expansão de seus negócios é irrelevante para a exclusão dos valores correspondentes do cálculo do Lucro Real, assim como qualquer outro elemento relacionado a essa exigência, agora legalmente superada.

Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento de ofício do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições especificas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, substituído pela Conselheira Bárbara Santos Guedes.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Bárbara Santos Guedes (suplente convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente). Ausente o conselheiro Paulo Mateus Ciccone, substituído pelo conselheiro Ailton Neves da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1218 a 1330) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/PR (fls. 1147 a 1212) que manteve integralmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte (fls. 45 a 53), rejeitando os termos da Impugnação apresentada (fls. 984 a 1140).

Em sessão de julgamento de 25 de julho de 2017, foi proferida, por esta mesma C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, a v. Resolução nº 1402-000.442. Posto isso, evitando-se repetições, adota-se, a seguir, trecho do mesmo relatório antes empregado:

> *O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2012, acompanhadas de multa de ofício (75%), lançadas em face da empresa POSITIVO INFORMATICA S/A, em razão de exclusões promovidas das bases tributáveis, sob a rubrica de* subvenções de investimento.
>
> *A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume à constatação pela Fiscalização de que os valores considerados pelo Contribuinte como subvenção de investimento, referentes a créditos presumidos de ICMS, concedidos pelo Estado do Paraná através do Decreto Estadual nº 1922/2011, não se tratam de* subvenção *e, ainda que se tratasse, teria natureza de* subvenção de custeio.
>
> *O TVF faz longa explanação sobre os conceitos de* subvenção, subvenção de custeio *e* subvenção de investimento, *analisando as legislações financeira, tributária e contábil. Também faz uma análise normativa do* benefício *percebido pela Recorrente, inclusive à luz da legislação do IPI, questionando também o gozo desse em face do NCM de algumas das mercadorias comercializadas.*
>
> *A Fiscalização também se opõe à destinação dada pela Companhia ao numerário recebido, demonstrando ter sido empregada de maneira diversa àquela adequada e* permitida *à subvenção de investimento, dedutível das bases tributáveis, inclusive com a utilização de tais valores para a distribuição efetiva de dividendos.*
>
> *Cientificado da Autuação, o Contribuinte ofereceu Impugnação, com longo arrazoado e devidamente instruída (fls 984 a 1140), em suma, abordando inicialmente a natureza e cenário jurídico dos incentivos fiscais estaduais, passando à demonstração da distinção jurídica de subvenção de custeio e subvenção de investimento. Em seguida, aborda o tratamento fiscal dado às subvenções de investimento e analisa as características da*

subvenção efetivamente recebida pelo Estado do Paraná, pugnando pela lisura da sua exclusão das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Ainda acrescenta não ser necessária a aplicação do benefício em bens do ativo intangível e imobilizado, a impossibilidade de vinculação entre as legislação do ICMS e do IPI, e esclarece a adequação da aplicação dos recursos recebidos (inclusive entre 2005 e 2014).

Por bem detalhadamente descrever e especificar os termos da Impugnação apresentada, passa-se a reproduzir trecho do preciso relatório da DRJ a quo*:*

a) (...)"é certo que os incentivos concedidos pelos Estados, com o intuito de atrair empreendimentos para o seu domínio não possuem outra natureza senão a de INVESTIMENTO.";

b) Frise-se: no Brasil, um país de grandes extensões, os Estados têm sentido a necessidade de se socorrerem de mecanismos de isenção ou redução fiscal para atrair e induzir que empresas se estabeleçam e se desenvolvam em sua região.;

c) Daí porque, as unidades federativas abrem mão de parcela de sua arrecadação fiscal, acabando por subvencionar seus contribuintes, com o evidente objetivo de impulsionar que empresas de certos setores se estabeleçam ou ampliem seus investimentos em suas jurisdições.;(destaques no original)

d) Contudo, independentemente das contrapartidas estabelecidas, é claro que os Estados, ao instituírem um incentivo fiscal para certo segmento, buscam atrair investimentos dessa área para suas regiões, desenvolvendo-as e diversificando-as economicamente.;(destaques no original)

e) Conforme a CSRF, no Acórdão n° 9101-00.566:

"De fato, a restituição do ICMS, aqui tratada, tem como **contrapartida** gastos com benefícios sociais aos empregados (alimentação, saúde, lazer, transporte etc), concessão de descontos em operações de vendas, abertura de vagas destinadas ao emprego de menores, dentre outras. (...) **Mas isso não quer dizer que os recursos** vertidos do Poder Público destinam-se obrigatoriamente ao pagamento ou custeio destes benefícios sociais. (...) Na verdade, estas exigências constituem INDICADORES do desenvolvimento econômico almejado e atuam como deveres correlatos ao benefício fiscal, diante das necessidades e carências daquele Estado. As exigências legais são a contraprestação do favor fiscal, porém não soa razoável, à luz do referido diploma legal, que os valores restituídos de ICMS sejam automaticamente classificados como subvenção para custeio, pois não se destinam ao pagamento ou recuperação destas despesas. Por outras palavras, tais dispositivos não fixam o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos, mas, ao contrário, apenas especificam as contraprestações que não serão

necessariamente suportadas pelos valores subvencionados." (Ia Turma; J:17/05/2010) (grifo na transcrição da impugnante)

f) Bem definido o contexto em que os Estados oferecem benefícios fiscais buscando atrair investimentos para suas regiões, já é possível tratarmos do cerne do presente processo, qual seja, a natureza do benefício recebido pela Impugnante, o que será realizado conceituando-se os institutos "subvenção para investimento" e "subvenção para custeio", a fim de que não reste dúvida acerca das características necessárias à configuração de cada uma das espécies.;

g) Há subvenções que são conferidas com o claro e único objetivo de auxiliar as empresas a fazerem frente a suas despesas correntes ou a desenvolverem suas operações. Tratam-se das denominadas subvenções para custeio. É típico caso de subvenção dessa natureza, as isenções fiscais concedidas a operações de exportação, vez que seu intuito é de mera desoneração para auxiliar, estimular, que os produtos nacionais sejam competitivos no exterior, nao pretendendo dos beneficiários uma conduta ativa de investimento em determinada região.

h) Outro típico caso de subvenção para custeio deu-se quando, diante da seca, seguida de chuvas fortes, entre 2009 e 2010, que provocaram inúmeras perdas aos produtores de cana-de-açúcar nordestinos, o Estado viu-se obrigado a conceder uma subvenção extraordinária3. Não houvesse a subvenção, no caso, diversos produtores do setor quebrariam ou teriam prejuízos tamanhos, prejudicando a produção nacional de cana-de-açúcar.

i) Daí já se vislumbra que o intuito das subvenções para custeio é sempre auxiliar os beneficiários a fazerem frente a seus custos e despesas, para que eles sejam competitivos ou, ainda, não prejudicados por eventuais intempéries ou outros fatores externos.

j) A subvenção para custeio traz em si a característica de intervenção/controle de mercado, tornando produtos competitivos ou evitando a quebra de um setor, mas sem qualquer objetivo imediato de obter um incremento/ desenvolvimento regional ou setorial. Esta, por outro lado, é a característica intrínseca de qualquer subvenção para investimento.

k) Isso porque, ao conceder a subvenção para custeio, o Poder Público tem como objetivo auxiliar o subvencionado em suas despesas comuns e ordinárias, não tendo como objetivo imediato o desenvolvimento regional, esse sim, próprio das subvenções para investimento.

l) No mesmo sentido de sua explanação, a autuada invoca o posicionamento do Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, no voto exarado no acórdão n° 1101-00.661 (CARF) em que a própria Impugnante figura como sujeito passivo, e que tem como objeto o mesmo crédito presumido de ICMS oferecido pelo

Estado do Paraná, mas em relação aos ano-calendários 2005, 2006, 2007 e 2008:

(...)

m) Conforme o escólio de Bulhões Pedreira, a subvenção para investimentos e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doaçõespara aumentar o capital de giro próprio;

n) Assim, para que certa subvenção se configure como subvenção para investimento, inexistiria a necessidade de que esse investimento ocorra por meio das **contrapartidas estabelecidas** pelo legislador, para que a pessoa jurídica faça jus ao benefício;

o) De fato, a natureza de investimento decorre muito mais da **intenção/objetivo do Poder Público ao concedê-la,** do que de eventual contrapartida estabelecida para o contribuinte fazer jus ao incentivo.

p) Contrariamente ao entendimento da Autoridade Administrativa, a legislação fiscal não conceitua a subvenção para investimento, e sim estabelece os requisitos necessários para que as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos sejam isentas do IRPJ e da CSLL, conforme dispõe o art. 443 do RIR/99;

r) Conforme dispõe o art. 545 do RIR/99, o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude do recebimento de subvenção para investimento não pode ser distribuído aos sócios, devendo ser destinado à conta de reserva de capital da pessoa jurídica, que somente pode ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social e , caso algum dos requisitos não sejam cumpridos, a legislação é clara ao dispor que ocorrerá a perda da isenção;

s) O benefício fiscal de crédito presumido de ICMS usufruído pela Impugnante tem previsão no Decreto Estadual n° 1.922/2011, o qual exige como condição:

I - tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados em portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinada pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

II - realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal n° 8.248/1991, sendo que:

a) percentual não inferior a um por cento de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11 deve ser aplicado mediante

convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;

b) percentual não inferior a 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) dos investimentos fixados no referido art. 11 deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme disposto no § 5o do art. 9o do Decreto Federal n° 3.800, de 20 de abril de 2001. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto n° 2.224, de 09.08.2011, DOE PR de 09.08.2011, com efeitos a partir de 01.08.2011)

t) Resta claro, assim, que o benefício a que fez jus a Impugnante durante o período autuado tem como escopo o desenvolvimento do Estado do Paraná, mediante atração de indústrias do setor de informática, que devem, em contrapartida, aplicar em atividades de P&D, mediante convênios com centros ou institutos de pesquisas ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná, ou internamente na pessoa jurídica beneficiada. Dessa forma, vê-se claramente que estamos diante de um clássico modelo de subvenção para investimento, na medida em que evidente **a intenção do legislador** em desenvolver o Estado Paranaense, mediante o incentivo à pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação ou contratação de empregados para desempenharem tais atribuições.

u) Vislumbra-se que o d. Fiscal amparou-se no voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no já citado Acórdão n° 1101-00.661. No entanto, o que parece ter passado desapercebido pelo Agente Fiscal é que o referido voto **restou vencido ao final do julgamento,** prevalecendo como vencedor o voto exarado pelo Conselheiro Benedicto Celso Benicio Júnior que, consoante mencionado alhures, entendeu que o incentivo fiscal que faz jus a Impugnante trata-se de clara subvenção para investimento.

(...)

v) Ressalta que a própria Fiscalização observou que a empresa informa em seu sítio de internet o investimento no segmento de Tecnologia Educacional vinculada à Pesquisa e Desenvolvimento;

x) A fiscalização, com a finalidade de descaracterizar o benefício da impugnante como subvenção para investimento, alega que a legislação estadual estaria em desconformidade com normas federais, pois amparada em legislação federal revogada;

y) De fato, quando sobreveio o Decreto Estadual n° 1.922/2011, o legislador não cuidou de citar a nova regulamentação dada à Lei da Informática/ até porque despicienda tal necessidade, uma vez que as condições do Decreto Estadual n° 1.922/2011 permaneciam as mesmas, inclusive em razão de ter sido devidamente mencionada a Lei da Informática - aplicação dos investimentos requeridos pela legislação do IPI no Estado do Paraná.

z) (...) o §2° do art. Io Decreto Estadual n° 1.922/2011 já fazia clara referência à existência de Processo Produtivo Básico (PPB), de modo que o argumento da Fiscalização não possui meios de prosperar.

aa) A fiscalização, além de fundar sua posição em voto vencido da Cons. Edeli Bessa, invoca julgado do CARF relativo a benefícios do Ceará e da Bahia (AC n° 1101-001.228) que nenhuma relação têm com o incentivo do Paraná, sobrelevando que distintas regiões têm necessidades diferentes, de modo que, se a natureza da subvenção decorre muito mais da **intenção/objetivo do Poder Público ao concedê-la,** a comparação deixa de ganhar relevo;

bb) Aduz que para qualquer comparação que pudesse ser feita, necessária seria a análise da legislação de cada um dos incentivos citados, circunstância em que prefere citar julgado do CARF favorável a sua posição, qual seja:

(...)

cc) Com fundamento no julgado citado no item antecedente:

"dúvida não há acerca da intenção do legislador paranaense de estimular o **desenvolvimento econômico da região,** por meio de atração de empresas, criandose, por conseguinte, pólo gerador de conhecimento científico e mão de obra qualificada, e, consequentemente, maior número de empregos e crescimento regional."

dd) Durante a fiscalização, mais precisamente por meio do TIF n° 06, foram requeridos esclarecimentos quanto a 4 (quatro) NCM, que supostamente não estariam contemplados no Decreto Estadual n° 1.922/2011. Sobre tal exigência, esclarece, mais uma vez, que as classificações fiscais em questão foram incluídas no Decreto n° 1.922/2011, parte em 2011 e parte ao longo do ano de 2012, ano calendário ora discutido (Decreto Estadual 3.199/2011 e Decreto Estadual 6.364/2012);

ee) Reafirma a autuada que:

"a subvenção para investimento não pressupõe necessariamente a aplicação de recursos no ativo imobilizado ou intangível da pessoa jurídica, de modo que ela pode vir a receber **subvenções para investimento,** por exemplo, para o aumento do capital de giro próprio. Isso porque, a transferência de capital pelos Estados aos contribuintes, a título de crédito presumido de ICMS, tem como pressuposto muito mais a intenção do Estado subvencionador em desenvolver a região em que o subvencionado está instalado, contribuindo, por exemplo, para o estoque de capital da empresa, do que para o custeio das suas atividades ou operações."

ff) A partir de tal explanação, entende a autuada, restar claro que a Fiscalização não compreendeu e distinguiu as reais características dos institutos tratados, circunstância evidenciada a

partir de inúmeros trechos do Termo de Verificação fiscal, em que a autoridade lançadora afirma ser requisito obrigatório para que se denomine uma subvenção como investimento, a aplicação dos valores recebidos no imobilizado e/ou intangível.

gg) A posição da fiscalização, fundada no PN CST n 112/78, é a de que:

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

hh) O entendimento fiscal não traduz o real sentido das subvenções para investimento, uma vez que os investimentos em expansão e ampliação de empreendimento econômico estão intrínsecos sempre que existente estímulo à expansão e consolidação da atividade econômica, **sem que tal fomento tenha que** ser, necessariamente, convertido em investimentos ativáveis, (...)

(...)

ii) Em harmonia com o posicionamento exposto, invoca o Acórdão n° 9101-00.566, da Câmara Superior, do CARF, de 17 de maio de 2010, no mesmo sentido, também seguiu o posicionamento da 5ª Turma da 4a Câmara da Ia Seção do CARF, ao analisar a classificação de subvenções referentes a benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Rio Grande do Sul e da Bahia, entre 2002 e 2005, entendendo que esses incentivos têm a natureza de subvenções para investimento, já que teriam o intuito de colaborar com a expansão econômica desses Estados. Isso porque, consoante já exposto alhures, subvenção para investimento é aquela em que há transferência de capital para o patrimônio do beneficiário, hipótese em que seu capital de giro acaba por ser incrementado, sem que seja necessária vinculação a bens de ativo imobilizado e intangível. Destaca-se, que o desenvolvimento de novos conhecimentos, técnicas e aprimoramento de mão-de-obra não são propriamente a implantação ou expansão do empreendimento econômico, e sim conseqüência deste. Ora, em havendo o aumento do capital de giro da Impugnante, esta se torna hábil a investir em P&D, a desenvolver novos produtos e a contratar mão-de-obra, promovendo, assim, o desenvolvimento regional buscado pelo legislador paranaense ao instituir o crédito presumido de ICMS.

jj) A implantação ou expansão do empreendimento econômico, é oportuno repetir, não necessita ocorrer mediante investimento em ativo imobilizado ou **intangível**. (...) Esse foi o entendimento do Ilustre Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, no já citado voto exarado no acórdão n° 1101-00.661, o qual, ao final do julgamento, prevaleceu sobre o voto da relatora, dando provimento ao Recurso Voluntário da Impugnante. Veja-se importante trecho do referido acórdão:

(...)

ll) Em sendo irrelevante a destinação imediata e específica dos valores recebidos, resta como único critério de diferenciação das subvenções para custeio e das subvenções para investimento, o objetivo buscado pela entidade pública concedente do benefício (nesse sentido, cita como precedentes do CARF -acórdãos n° 1103-00.555, n° 107-08739 e 101-128.630);

mm) A autoridade lançadora argumenta, com o objetivo de descaracterizar o crédito presumido de ICMS a que faz jus a Impugnante como subvenção para investimento, que este, por ter os mesmos requisitos da legislação do IPI, seria tal qual o último uma recuperação de custo ou, quando muito, uma subvenção para custeio, entretanto, tal comparação não possui qualquer possibilidade de ser realizada, na medida em que os efeitos e os próprios objetivos decorrentes dos benefícios sobre cada um dos tributos considerados são completamente distintos;

nn) Para o IPI, o benefício fiscal visa regular determinado setor de atividade, impulsionando-o, por exemplo, a enfrentar competitívamente os produtos produzidos em outro país, ao passo que para o benefício de ICMS o objetivo buscado é completamente diferente, qual seja, atrair indústrias para certas regiões, visando desenvolver, investir e consolidar o mercado local com ênfase em pesquisa e desenvolvimento.

oo) Dessa forma, improcedente a tentativa da Fiscalização de comparar os benefícios fiscais de IPI e ICMS, na medida em que os efeitos e os próprios objetivos decorrentes dos benefícios sobre cada um dos tributos comparados são completamente distintos.

pp) Restou demonstrado que o incentivo Paranaense trata de clássica subvenção para investimento, pois conferido para expansão de empreendimentos econômicos, não sendo necessário o emprego direto em ativo imobilizado/intangível para sua configuração como tanto;

rr) Em diversas passagens, o d. AFRFB sustenta que, se a Impugnante não tivesse recebido o benefício discutido, teria apurado prejuízo em diversos anos compreendidos entre 2005 e 2014, o que supostamente indicaria que a real natureza da subvenção recebida pela Impugnante seria para custeio.

(...)

ss) No entanto, não existe na legislação qualquer disposição que afaste a natureza de um benefício como subvenção para investimento se os valores recebidos forem utilizados para absorver prejuízos, pelo contrário, uma vez que o próprio Regulamento do Imposto de Renda prevê referida possibilidade.

tt) Alega que o argumento anterior tem fundamento no art. 443, inc. I, que trata do registro da subvenção para investimentos como reserva de capital e autoriza seu uso para absorver prejuízos.

uu) (...) ainda que se considere a destinação dos valores recebidos a título de subvenção para investimento critério para definição de sua natureza, o que só se admite ad argumentandum tantum, ainda assim não restam dúvidas de que estamos tratando de uma subvenção para investimento, visto que os referidos valores possuem amparo no art. 443 do RIR/99.

vv) A fiscalização alegou que a Impugnante usou parte do lucro formado com o crédito presumido de ICMS para distribuir dividendos, o que descaracterizaria a natureza de subvenção para investimento dos valores usufruídos. Todavia:

(...)

xx) A Impugnante assevera que os valores recebidos a título de subvenção para investimentos utilizados para distribuição de dividendos deixaram de ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

yy) A tributação, como se receita fosse, do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL, ofende frontalmente a imunidade recíproca, forma de expressão do Princípio Federativo (art. 150, VI, da CF/88);

zz) A jurisprudência do E. TRF da 4ª Região e do STJ apresenta precedentes no sentido de que admitir a subvenção, decorrente de créditos presumidos de ICMS, como base de cálculo para as exações PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, seria o mesmo que admitir a interferência da União na competência tributária privativa dos Estados, limitando a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos, importando em ofensa ao princípio federativo.

aaa) Afirma que a fiscalização, ciente da jurisprudência aplicável, busca justificar a autuação com base em precedente relativo a inclusão do ICMS na base de cáculo do IRPJ no regime do lucro presumindo, mas não menciona que se trata de uma opção do contribuinte a tal regime de tributação ou que, neste caso, inexiste renúncia de receita.

Bbb) Por fim, quanto ao exemplo dado pela Fiscalização, referente à possibilidade de um Estado estabelecer uma alíquota de ICMS de 100% e um correspondente crédito presumido de 99%, a Impugnante, em que pese o esforço empreendido, não possui meios para tentar alongar o debate, visto tratar-se de um exemplo que pode se chamar, no mínimo, de absurdo e completamente irreal. Ainda que se admitisse, por amor à argumentação, uma alíquota absurda de 100%, mesmo que qualquer Estado pretendesse fazê-lo, não poderia, pois está restrito aos limites Constitucionais e Resoluções do Senado Federal, restrições estas que tem justamente como objetivo garantir a autonomia dos Entes Federados e a nãoinvasão de competências tributárias uns dos outros.

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 1ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, que julgou totalmente procedente o

lançamento, rejeitando os termos da Impugnação apresentada. Confira-se a ementa daquele julgado a quo*:*

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2012 CARF. ACÓRDÃO 1101-00.661. JULGADO CONTRA LEGEM.

DECISÃO SEM FORÇA DE PRECEDENTE.

Ainda que o voto vencedor para o Acórdão nº 1101-00.661, referente aos anos-calendário de 2005 a 2008, tenha por objeto o mesmo benefício fiscal e contribuinte a que se refere o presente processo, tal julgado não pode ser qualificado ou produzir efeitos de precedente, pois seus fundamentos são incompatíveis com as normas legais aplicáveis e até mesmo com a jurisprudência referida como suporte a suas conclusões. A atividade da administração tributária tem natureza plenamente vinculada, inexistindo hipótese de formação de precedentes contra legem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS.

Como regra geral, as Subvenções para Investimento são tributáveis e apenas podem ser excluídas da base de cálculo caso cumpridos os seguintes requisitos: a) recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público; b) possuírem destinação específica para investimentos, em bens ou direitos, vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; d) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e) a receita correspondente deve ser contabilizada em contrapartida a contas integrantes do Patrimônio Líquido.

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO EM ATIVO IMOBILIZADO. NECESSIDADE.

O art. 443 do RIR/99 determina, para que sejam excluíveis da base de cálculo, que as subvenções sejam destinadas à "implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"; na esteira do que determinam os pareceres normativos da RFB.

IRPJ. SUBVENÇÃO ESTATAL. TRANSFERÊNCIAS CORRENTES.

O crédito presumido do ICMS, ao configurar recuperação de custos na forma de incentivo fiscal, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. VIGÊNCIA E APLICABILIDADE.

> É descabida a tese de derrogação do art. 44 da Lei nº 4.506/64, pois ainda que fosse possível tratar todas as subvenções governamentais como espécies do gênero doação, uma eventual receita de "doação" para custeio ou para recuperação de custos jamais atenderia a todas as exigências de Lei para exclusão do Lucro Real, mais especificamente a exigência que decorre da alínea 'a' do §2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.
>
> TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL E CORRENTES. REGIME DE DIREITO PÚBLICO. APLICABILIDADE DA LEI Nº 4.320/64
>
> Os comandos do DL nº 1.598/77 não têm o condão de afastar, de qualquer espécie de Transferência Corrente ou de Capital, a aplicação das regras e definições da Lei nº 4.320/64.
>
> LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.
>
> Aplicam-se aos lançamentos reflexos os mesmos fundamentos do IRPJ, no que couber.
>
> Impugnação Procedente
>
> Crédito Tributário Mantido
>
> *Diante de tal revés, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1218 a 1330), repisando os argumentos de sua Impugnação e fazendo alusão específica aos termos do v. Acórdão recorrido, apontando as razões da necessidade de sua reforma.*
>
> *Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.*
>
> *É o relatório.*

E, ao seu turno, estes foram os termos da v. Resolução determinada, redigida e subscrita por este mesmo Relator:

> *Na forma acima demonstrada, a Fiscalização acusa o Contribuinte (e demonstra constar de seu Relatório de Demonstração Financeira) a utilização de valores de subvenções para a formação e o pagamento de dividendos.*
>
> *Todavia, não é quantificado o valor da subvenção de investimento recebida em 2012 (objeto das Autuações) que acabou sendo destinada para a composição dos lucros distribuídos (a demonstração financeira fala em* parte da receita com subvenção*). Igualmente ausente a demonstração de como deu-se tal fluxo de numerário.*
>
> *Quando das* defesas *do Contribuinte, este reconhece que se valeu de valor dessa transferência de capital do Estado do Paraná*

para pagar dividendos e afirma que ofereceu tal valor a tributação, mas também não especifica a sua monta e não faz a prova da oneração fiscal que afirma ter ocorrido (Recurso Voluntário - fls. 1260 a 1263):

> E foi exatamente o que a Recorrente fez, visto que os valores recebidos a título de subvenção para investimento que foram utilizados para distribuição de dividendos deixaram de ser excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **vez que foram devidamente tributados pela Recorrente**, fato inclusive devidamente observado pelo d. auditor fiscal.

Tal ocorrência *é importante para a compreensão completa dos fatos e da conduta do Contribuinte, principalmente por compor a acusação fiscal. Como restou acima demonstrado, não se sabe o tamanho da parcela de subvenções que formou os dividendos pagos - mas é incontroversa a realização de tal manobra.*

Com a precisão do montante, ficará também mais clara a parcela do débito que apenas está sujeita à parte da acusação mais abstrata*, de Direito, referente à natureza da benesse experimentada e qual parcela também será necessária enfrentar o debate sobre as consequências e procedimentos a serem adotados quando da sua utilização para a distribuição de dividendos.*

Por sua vez, após edição e vigência da Lei nº 11.941/2009[1]*, aplicável ao presente caso, os valores de subvenção de*

[1] Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

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

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

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

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

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

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

investimento passaram a transitar pelo resultado das companhias, devendo ser excluídos nos registros do LALUR quando percebidos e, eventualmente, adicionados para o cômputo do Lucro Real quando tiverem destinação diversa.

Contudo, expressamente afirmou o Contribuinte que tais valores deixaram de ser excluídos dos lucro real e da base de cálculo da CSLL *(ao invés de tê-los adicionado), o que também gera dúvidas se no valor colhido pela Fiscalização já estariam estes descontados ou teriam sido incluídos lá valores que já foram objeto de tributação por adições.*

Nesse sentido, se provada a ausência de exclusão ou mesmo a efetiva adição de tais valores ao resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL, esvazia-se o lançamento em relação a tal partícula, ***independentemente de qualquer debate jurídico****. O mesmo ocorreria se ofertados tais valores em outro exercício (podendo ser interpretado como* postergação do pagamento*).*

Por outro lado, se devidamente quantificada e provada a ausência da sua oferta a tributação, também confirma-se a existência do crédito, mesmo se considerada uma subvenção de investimento *válida (podendo e devendo essa Turma Ordinária avaliar se correta a sua exigência por meio de glosa de exclusões, como procedido pela Autoridade Fiscal).*

Uma vez carente de precisão quantitativa a acusação de utilização de valores de subvenção de investimento para a formação dos lucros efetivamente distribuídos, a veracidade da alegação do Contribuinte de oferta desse montante a tributação pode também ser verificada na mesma oportunidade, mostrando-se o esclarecimento prévio de tais fatos medida muito proveitosa para a resolução da demanda.

Desse modo, entende-se ser no caso adequada e necessária para o total esclarecimento dos fatos ocorridos e, principalmente, a segura formação de convicção antes de julgamento meritório do feito, a realização de diligência a fim de se estabelecer o montante dos valores de subvenção que formaram lucros distribuídos (como afirmado no TVF), quais foram os

---

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.

procedimentos adotados pelo Contribuinte e se, realmente, houve a sua tributação (como alegado pela Recorrente).

Ficam as demais matérias meritórias alegadas, agora, prejudicadas, as quais serão devida e oportunamente abordadas quando do julgamento definitivo do feito.

Diante de todo o exposto, resolve-se por determinar a realização de diligência, para que a D. Unidade Local de fiscalização:

1.a) analisando os Livros, Declarações e demais registros do Contribuinte, calcule e demonstre, com clareza, didática e precisão, qual parcela valores recebidos a título de suposta subvenção de investimento*, reduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2012 (apenas o objeto destas Autuações) fora utilizada para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos;*

1.b) Detalhe como procedeu contabilmente o Contribuinte para tal manobra;

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

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

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

3) Elaborar Relatório formal, explicando e fundamentando as conclusões obtidas, de maneira objetiva, didática e clara, juntando documentação e demonstrativos quando possível. Poderá ser o Contribuinte intimado a fornecer documentos e informações, bem como se proceder a diligências in loco*.*

4) Deverá ser dada ciência ao Contribuinte do Relatório elaborado, com a abertura do devido prazo legal para manifestação, antes do retorno dos autos para julgamento.

Antes de ser o processo encaminhado à Unidade Local, a Contribuinte protocolou Petitório informando a promulgação da Lei Complementar nº 160/17, bem como acostando notícias e julgado do E. Superior Tribunal de Justiça sobre a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre créditos presumidos de ICMS.

Devidamente encaminhado o processo à Unidade Local, a Contribuinte foi intimada, diversas vezes, fornecendo documentação fiscal, societária e contábil, referente à contabilização dos valores da *subvenção de investimento* debatidos nestes autos, na apuração

de seu lucro/prejuízo do período colhido e sobre distribuição de dividendos (*vide* fls. 1386 a 1719).

Após o processamento dos inúmeros documentos trazidos pela Contribuinte, a Autoridade Fiscal procedeu à elaboração de Relatório de Diligência (fls. 1721 a 1734), não só respondendo, objetivamente, às *determinações* da v. Resolução nº 1402-000.442, como também fazendo um *arrazoado prévio* (pelo qual, não houve qualquer solicitação deste E. CARF) sobre os requisitos legais para a caracterização de *subvenção de investimento*, à luz da Lei nº 12.973/14 e da novel Lei Complementar nº 160/17. Também juntou planilhas e notícias jornalísticas referentes à Empresa autuada.

Intimada do resultado do trabalho fiscal, a Contribuinte apresentou Manifestação (fls. 1756 a 1792) em suma, apontando para a conclusão do trabalho da Unidade Local, que afirma e atesta que os valores oriundos de subvenções de investimento que formaram os dividendos distribuídos foram ofertados à tributação, bem como apontado para a incidência das disposições da Lei Complementar nº 160/17 e a observância dos seus requisitos, com a devida lisura fiscal, que lhe permitira a exclusão - como procedida no cálculo do Lucro Real do período sob análise - dos valores ora autuados, pugnando pela cancelamento da exação. Acosta cópia do seu Livro Razão, Resolução do Estado do Paraná e *CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 27/2018*, ambos referentes ao atendimento dos termos do Convênio CONFAZ ICMS nº 190/17.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Reitera-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado.

Inicialmente, considerando a edição da Lei Complementar nº 160/17 no curso do presente feito, a prolatação da v. Resolução nº 1402-000.442 por esta mesma C. Turma Ordinária, em sessão de julgamento 25 de julho de 2017 (antes da alteração normativa mencionada) e, principalmente, o teor do *Relatório de Diligência* produzido pela Unidade Local, mostra-se prudente o esclarecimento da delimitação do objeto Autuação, agora sob análise, e da própria diligência efetivamente determinada.

Pois bem, o presente Auto de Infração sob julgamento tem como infração, a indevida exclusão de valores considerados pela Contribuinte como de subvenção de investimento, referentes a créditos presumidos de ICMS, concedidos pelo Estado do Paraná através do Decreto Estadual nº 1922/2011, exclusivamente referente ao ano-calendário de 2012, sob a acusação de não se revestirem tais valores de tal natureza, tratando-se de *recuperação de custo* ou de *subvenção para custeio* - sendo, portanto, *irregular* a sua exclusão do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 443 do RIR/99.

Como antes relatado, no TVF que sustenta a autuação, a Autoridade Fiscal não só faz apontamentos referentes ao próprio ano-calendário de 2012, tratando da natureza dos benefícios recebidos e a suposta ausência de autorização para sua exclusão do cálculo do Lucro Real e da base tributável da CSLL, mas versa, também, vastamente, sobre outro valores percebidos e finanças da Contribuinte, mais especificamente sobre benefícios recebidos, do ano de 2005 ao de 2014.

Também, naquele Termo, analisa-se conceitos da legislação de IPI e se promove *estudo* do voto vencido que compõe o v. Acórdão nº 1101-00.661, da I. Conselheira Edeli Bessa, e jurisprudência do E. STJ sobre a natureza dos créditos de ICMS.

Nesse sentido, quando este Conselheiro prolatou voto que conduziu, por unanimidade, a Resolução nº 1402-000.442, foi consignada a presença de afirmações *abstratas* e a *carência de precisão* em parte da acusação fiscal. E, exatamente por isso, que foi necessário que a Autoridade Fiscal, por meio da diligência solicitada, apontasse com clareza e promovesse a precisa quantificação de dividendos distribuídos, formados pelas *subvenções*.

Diante disso, fazendo uma análise objetiva da Autuação, temos que, assim como nas Autuações de mesmo teor, julgadas neste E. CARF por meio dos Acórdãos nº 1101-00.661 e 1401-001.622 - ambos favoráveis à Contribuinte, já mencionados já na v. Resolução *a quo* (parcialmente explorados pela Fiscalização) - a acusação fiscal resume-se à *natureza* dos valores recebidos pelo Estado do Paraná, a qual **não seria de *subvenção de investimento***, deixando de configurar a hipótese contida no art. 443 do RIR/99.

Comprovando, confira-se o trecho conclusivo do TVF:

> *A jurisprudência do STJ é amplamente majoritária, e pacífica na Primeira Turma, entendendo que crédito presumido de ICMS não é uma subvenção para investimento, e nem mesmo subvenção, e sim* ***mera recuperação de custos, majorando o resultado ou lucros, e fazendo parte das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL****.*
>
> ***V – CONCLUSÃO***
>
> *Conclui-se, portanto, que as receitas em comento percebidas pela POSITIVO não tem a natureza de subvenção de acordo com o direito financeiro, em especial quanto ao disposto na Lei 4.320/64. Mas, se subvenção forem, quando muito, serão subvenção para custeio. Por todo o exposto e considerando o entendimento da legislação aplicável, corroborado pelo entendimento já firmado no STJ, concluímos pela improcedência das exclusões ao lucro real e à base de cálculo da CSLL levadas a efeito pela POSITIVO a título de "receitas de subvenções para investimento" no valor de R$ 194.173.641,60 durante o AC 2012 (conforme constantes nas Linhas "61.(-) Doações e Subvenções para Investimento" da "Ficha 09 – Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral" e "51.(-) Doações e Subvenções para Investimento" da "Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido", da DIPJ 2013 da fiscalizada).*
>
> *Os ajustes aos saldos de prejuízos acumulados e de BC negativa da CSLL já descontados da glosa de exclusão procedida pela fiscalização estão demonstrados nos Autos de Infração anexos*

Esta é a acusação fiscal que deu margem às Autuações lavradas, que, por sua vez, delimitou a infração tributária sob análise e, consequentemente, os termos da defesa da Contribuinte nos autos.

Tal esclarecimento faz-se muito importante na medida que, os termos iniciais do Relatório de Diligência (fls. 1721 a 1726), **sem qualquer provocação ou pedido deste E. CARF**, a Autoridade Fiscal procedeu a arrazoado jurídico abordando os seguintes temas: **i**) *Subvenções para Investimento: as mesmas condições há quarenta anos* (*DL 1.598/77*), **ii**) *Três condições para as subvenções para investimento* (*à luz do art. 30 da Lei nº 12.973/144*) e **iii**) *Ausência de investimento em expansão ou implantação de empreendimento econômico no estado do Paraná*. E, além disso, a Fiscalização acosta - **espontaneamente** - notícias da mídia, extraídas da *internet*, sobre o suposto deslocamento da produção da Contribuinte para Manaus/AM.

Ora, o efetivo objeto da v. Resolução nº 1402-000.442 era, tão somente, *de se estabelecer o montante dos valores de subvenção que formaram lucros distribuídos (como afirmado no TVF), quais foram os procedimentos adotados pelo Contribuinte e se, realmente, houve a sua tributação (como alegado pela Recorrente)*, conforme os 5 (cincos) subitens formulados ao seu final.

Data maxima venia, com todo respeito e admiração devidos aos membros da D. Unidade Local, a realização de diligência não configura hipótese ou oportunidade para que seja emendado o lançamento, complementado o Termo de Verificação Fiscal ou mesmo que a N. Autoridade Fiscal responsável promova nos autos, incidental e espontaneamente, o patrocínio processual administrativo dos interesses Fazenda Nacional.

Ainda que a Lei Complementar nº 160/17 e seus efeitos demonstrem-se um elemento modificativo do Direito aqui debatido, sua invocação cabe à Parte interessada, por meio dos seus representantes (como feito pela Contribuinte), e a sua aplicação ao Julgador.

Nesse sentido, entende este Conselheiro por não conhecer de tais *tópicos* e alegações da Autoridade Fiscal, bem como das *notícias* trazidas aos autos.

Ainda visando evitar eventual desvirtuamento do objeto da lide, por cautela, cabe comentar, brevemente, que, em tal *arrazoado* da Fiscalização, faz-se a afirmação de que *nos AC 2011 e 2012 objeto da autuação fiscal não houve subvenção para investimento registrada em reserva de lucros. Portanto, descumprida exigência do caput do art. 30 da Lei 12.973/2014*, mostrando, por meio de simples tabela, que o valor referente a tal elemento contábil repetiu-se de 2011 a 2114 nas DIPJs.

Primeiros temos que tal suposta *infração* não compõe o TVF e não se confunde com a acusação lá concretamente construída, referente à natureza dos benefícios. Acatá-la, agora, representaria desrespeito aos arts. 142, 146 e 149 do CTN.

Mais do que isso: o art. 30 da Lei nº 12.973/14 - e a própria MP 627/13 - não eram vigentes à época dos fatos geradores. Mesmo que a Lei Complementar nº 160/17 carregue norma com efeitos retroativos e faça alteração direta em tal dispositivo, não poderia ser imputado à Contribuinte, como infração fiscal, o cumprimento de norma que não era plenamente vigente e, muito menos, cogente, para fins tributários, à época dos fatos. A interpretação da sua aplicação deve ser sistemática, racional e considerar a neutralidade fiscal de parte das normas vigentes à época dos *fatos geradores*.

Nesse sentido, em 2012, estava a Contribuinte sujeita ao RTT e às disposições da Lei nº 11.941/2009, como será melhor visto a seguir.

Por fim, diga-se que é demasiadamente rasa a mera afirmação de que a Contribuinte não manteve tais valores em conta de *reserva de lucros*, trazendo apenas valores totais, pontuais, constantes de DIPJ, devendo ser considerado que tal afirmação foi feito em resultado de *diligência*, que a Fiscalização teve a possibilidade de acesso a toda contabilidade da Recorrente.

Diante de tudo isso, ainda que se rejeite o conhecimento de tais *novas* arguições espontâneas da Fiscalização, para mitigar tumulto processual referente à abrangência da acusação sob análise e as normas aplicáveis ao feito, entende-se ser cabível uma breve retrospectiva e esclarecimento sobre a regulamentação legal das subvenções de investimento - aproveitando-se, ao final, para já se adentrar na resolução jurisdicional da presente demanda.

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

Ganhando pertinência tributária, mais especificamente para o Imposto de Renda, o Decreto-Lei nº 1.598/77, logo depois alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, previu a exclusão dos valores relativos às *subvenções para investimento* da apuração do lucro real, na

condição de instrumento estatal financeiro de fomento econômico e de patrocínio do desenvolvimento da iniciativa privada. Tal matéria foi imediatamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78.

Até esse referido momento, as subvenções de investimento não transitavam pelo *resultado* das companhias, restando registradas apenas nas *contas patrimoniais*, especificamente em reserva de capital (conta Capital Social, dentro do Patrimônio Líquido) a teor daquilo expresso no art. 443 do RIR/99[2].

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 182[3] da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei nº 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/2007[4], e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo

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

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

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

[3] Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)

[4] Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

resultado das empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de *Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais)*, quando não se promover *destinação diversa* do numerário.

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

> *Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:*
>
> *I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;*
>
> *II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;*
>
> *III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;*
>
> *IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.*
>
> *§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:*
>
> *I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*
>
> *II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data*

> *da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou*
>
> *III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.*
>
> *§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.* (destacamos)

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

Porém, não só era o art. 195-A da Lei das S/A uma inovação inaugurada pela Lei nº 11.638/07, como o próprio § 2º deste art. 18 vinculava sua aplicação ao disposto no *§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977* (correspondente integral ao art. 443 do RIR/99), que ainda mencionava a nomenclatura contábil da *reserva de capital* e permitia a sua utilização *para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social*, remetendo aos limites do art. 545 do RIR/99[5], que, igualmente, já previa a tributação de tais valores em casos de *destinação diversa*.

[5] Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis

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

> *Ora, se a origem de recursos teria tem natureza de subvenção e a aplicação desta receita é feita em despesas (despesas de P&D, por exemplo), temos um fato contábil qualitativo ou comutativo, isto é, sem alteração na situação patrimonial líquida da empresa. Se a subvenção em questão para investimento fosse, necessariamente a situação patrimonial líquida da entidade deveria alterar, para maior, em montante igual ou próximo ao da subvenção concedida. Caso contrário, se utilizada de forma costumeira e contumaz apenas para amortização de prejuízos do próprio exercício, necessariamente trata-se de subvenção para custeio (manutenção), sem a qual a subvencionada já teria falido.*
>
> *Se não há expansão mediante ampliação de imobilizado e/ou intangível que representem incremento de fluxos de caixa futuros, há, então, meramente, subvenção para custeio.* (fls. 22)

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

> *A parcela da subvenção para investimento usufruída pela Requerente em 2012 que não foi destinada à formação de dividendos distribuídos, foi parte utilizada para absorção do prejuízo do próprio ano-calendário, como devidamente admitido pelo artigo 38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, sendo o restante registrado em reserva de incentivos fiscais.*
>
> *A Requerente apresenta abaixo a destinação dada aos valores de crédito presumido de ICMS usufruídos, no ano-calendário 2012:*

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

(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real

(fls. 1787)

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

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

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

> *Do pedido do CARF*
>
> *Quanto aos quesitos específicos do despacho, seguem as considerações:*
>
> ***1.a) Qual parcela valores recebidos a título de suposta subvenção de investimento, reduzidos das BC do IRPJ e da CSLL ref AC 2012 fora utilizada para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos***
>
> *Resposta:* ***o total dos R$ 205 milhões contabilizados pela POSITIVO como "Subvenções para Investimento" foram utilizados para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos (que podem ser pagos ou apenas creditados no Passivo da S/A).***
>
> *Foi a POSITIVO quem afirmou que usou "parte da receita de subvenção para investimentos" para distribuir dividendos. Isto consta do Termo de Verificação Fiscal:*
>
> Quanto aos dividendos observa-se à página 41 da DF de 2014, em parágrafo já transcrito neste TVF, e agora com destaques:
>
> O registro do crédito tributário está suportado pelos planos de negócios da Companhia, os quais consideram a ampliação das atividades comerciais que demonstra lucros tributáveis em exercícios futuros, em montantes suficientes para a realização de tais valores, além da **decisão da Administração de distribuir dividendos, em níveis dos montantes distribuídos historicamente, utilizando parte da receita de subvenção para investimentos**, o que irá gerar lucro tributável suficiente para compensar o referido crédito tributário diferido."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

> ***1.b) Detalhe como procedeu contabilmente o Contribuinte para tal manobra***
>
> *O procedimento contábil encontra-se evidenciado:*
>
> *1. Nos registros das contas contábeis 3301003010, 3301003026, 3301004009 e 4206008005 (apropriação de receitas) transcritos no LALUR 2012, especialmente às fls. 322 a 325, com destaque para a fl. 324.*
>
> *2. Nas páginas 149, 152, 154, 168, 185, 190 e 211 nas "Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2012" (fls. 154 a 213).*
>
> *3. Nas Fichas 06A e 09A da DIPJ 2013 ref. AC 2012 às fls. 552 e 553, e fls. 556 e 557:*
>
> *a. O valor de R$ 205.270.828,85 na linha* 33 - Doações e Subvenções para Investimento *no grupo "outras receitas" da Ficha 06A (fl. 553).*
>
> *b. O valor de R$ 194.173.641,60 na linha* 61.(-)Doações e Subvenções para Investimento *da Ficha 09A (fl. 557).*
>
> *Sem a contabilização das receitas de "Subvenções para Investimento", não haveria Lucro Líquido nem tampouco Dividendos a distribuir. Cada R$ 1,00 a menos em receitas de "Subvenções para Investimento" implica, necessariamente, em igual diminuição no Resultado Líquido e R$ 0,25 a menos em Dividendos para distribuição.*
>
> *De acordo com suas demonstrações contábeis e o declarado à Ficha 06A - Demonstração do Resultado da DIPJ, a autuada apurou Lucro Líquido de R$ 30,2 milhões em 2012 (vide anexo 1 deste relatório) conforme coluna "Valor na DIPJ" (linha 78):*
>
> (...)
>
> *Desconsiderando-se a Receita de Doações e Subvenções para Investimento (linha 33 da Ficha 06A – vide Anexo 1), a POSITIVO passa de um Lucro Líquido de R$ 30,2 milhões para um prejuízo de R$ 175 milhões, conforme resumo a seguir:*
>
> (...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Do saldo de R$ 205.270.928,85, foram excluídos R$ 194.173.641,60, isto é, o valor de R$ 11.097.187,25 não foi excluído do cálculo do Lucro Real e, por conseguinte, submetido à tributação do IRPJ e da CSLL.

Conforme se verifica das telas acima colacionadas, do montante não excluído, cujo total perfaz R$ 11.097.187,25, o valor de R$ 7.547.553,13 se refere aos dividendos propostos em 2012 e distribuídos em 2013. A diferença de R$ 3.549.634,11 – igualmente não excluída do cálculo do Lucro Real e, por conseguinte, oferecida à tributação -, se refere aos ajustes contábeis promovidos, conforme informação já fornecida pela POSITIVO no bojo do PAF 10903.720017/2015-51.

Consoante igualmente mencionado na resposta anterior, onde se verificava no LALUR/2012 a informação da adição de R$ 11.097.187,25, deve-se verificar o desmembramento desta adição em "Dividendos 2012" e "Ajuste contábil" (Doc. 01), no formato abaixo:

(...)

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

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

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

A tributação ocorreu no mesmo ano-calendário de 2012.

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

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

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

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

> *Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:*
>
> *I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;*
>
> *II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.*
>
> *§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.*
>
> *§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:*
>
> *I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;*
>
> *II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a*

operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

"Art. 30. .....

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade

> *federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.*
>
> ***Cláusula quinta*** *A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.*

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

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

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

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

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

Ocorre que, antes mesmo deste E. CARF intimar a Contribuinte a tal comprovação de *registro* e *depósito*, instituídas no art. 3 da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações, foram trazido aos autos, na

oportunidade na Manifestação em face do Relatório de Diligência tais documentos (fls. 1760 a 1782).

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

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

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

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

Os depósitos foram efetuados nos dias **25, 26 e 28 de junho de 2018** por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA, respectivamente, acompanhados de correios eletrônicos na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

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

O depósito efetuado foi registrado sob nº 27/2018.

Brasília/DF, 19 de julho de 2018.

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

E, do mesmo modo, tornam-se irrelevantes para o caso em tela as demonstrações de que esses valores percebidos pela Recorrente tratavam-se de *recuperação de custos* ou mesmo de *subvenções de custeio*, em face de toda a demonstração de que não teria havido a *correta* aplicação desse numerário em implantação de projetos e investimentos de expanção - exaurindo toda a motivação acusatória do lançamento de ofício.

Em face das mesmas circunstâncias, outras C. Turmas Ordinárias dessa E. 1ª Seção vêm decidindo no mesmo sentido, como ilustra o Acórdão nº 1302-002.804, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Rogério Aparecido Gil, publicado em 17/05/2018:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anocalendário: 2011

IPI COMPLEMENTAR. NOTAS FISCAIS DE REVENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS COM ÔNUS DO ADQUIRENTE. CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA

Com o trânsito em julgado da decisão judicial que desobrigou o contribuinte do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, os valores do denominado "IPI complementar" destacados nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, com ônus do adquirente, e não recolhidos pela empresa autuada, se revestem da natureza de receitas e, por conseguinte, caracterizam renda, por implicar ganho ou acréscimo ao patrimônio da empresa autuada.

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

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

(...)

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

Conforme ressaltado pela recorrente, em petição protocolizada em 17/05/2018, o Decreto n° 9.193/2018 indica, nessa relação, a Lei n° 13.591/2000, que instituiu o PRODUZIR (íntegra do Anexo VII do Decreto " Leis Programa Produzir e Alterações", página 21 do Diário Oficial), bem como a Lei n° 16.286/2008, que incluiu a alínea "I", do inciso II, do artigo 2o da Lei n° 13.194/94 (item 14 do Anexo III do Decreto " Leis Diversas eAlterações", página 08 do Diário Oficial), que estabeleceu que os créditos outorgados de ICMS, objeto da infração questionada pelos autos de infração, seriam conferidos apenas àquelas empresas participantes do PRODUZIR. Dessa forma, enfatiza que, a condição constante do artigo 3°, I, foi cumprida pelo Estado de Goiás.

Ressalta, ainda, que para fins de reconhecimento desses montantes como subvenção para investimentos, a LC n° 160/2017, em seu artigo 10, condiciona o emprego do § 4° e do § 5o do artigo 30 da Lei n° 12.973/2014, no que diz respeito aos

incentivos instituídos sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária ("Confaz"), ao registro e depósito dos atos concessivos dos benefícios na Secretaria Executiva do Confaz (de acordo com o que estabelece o artigo 3º, inciso II, da LC n° 160/2017).

Conclusão.

Assim, considerando o cumprimento das exigências formais retro expostas e considerando mais a publicação do Decreto n° 9.193, de 20 de março de 2018 do Estado de Goiás, voto ***por dar provimento ao recurso voluntário, neste ponto****, a fim de se afastar as exigências concernentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as subvenções tratadas neste feito, relativamente ao Programa PRODUZIR.*

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário, reformando o v. Acórdão recorrido, para cancelar o lançamento de ofício.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella