



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

Processo n° 10675.000665/2007-19
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.841 – 1ª Turma
Sessão de 03 de outubro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente REAL MOTO PEÇAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. DISTRITO FEDERAL. CONFAZ. ATIVO PERMANENTE.

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

O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei n° 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração de IRPJ e CSLL quanto a diversos trimestres nos anos de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, com imposição de multa de 75%, sendo efetuada a “*glosa de despesas não incorridas, advindas de benefícios fiscais concedidos pelo Governo do Distrito Federal, conforme Termos de Acordo de Regime Especial*” (fls. 110, volume 1).

Extrai-se do Temo de Verificação Fiscal (fls. 147):

Foram apresentados os Termos de Acordo de Regime Especial nº 63/2000 (fls. 33) e nº 25/2002 (fls. 39), firmados entre o Governo do Distrito Federal e as filiais 0007-60 e 0008-40, com fulcro na Lei 1.254/96 e Decreto nº 20.322/99. (...)

Em correspondência datada de 23 de março de 2007 (fls. 46) o contribuinte confirma e detalha que:

- o Termo de Acordo autoriza as unidades da empresa, estabelecidas em Guará e Taguatnaga, a utilizar o tratamento tributário definido no artigo 37, II, da Lei 1.254, de 08/11/1996, com a redação dada pela Lei nº 2.381, de 20/05/1999, e sua regulamentação;

- O Decreto 25.372 de dispõe sobre este tratamento tributário para o segmento atacadista/distribuidor autorizando o atacadista a abater percentuais sobre o montante das operações de saídas de mercadoria.

Daí conclui-se que o contribuinte trata os abatimentos advindos dos Regimes Especiais firmados com o Governo do Distrito Federal como “subvenções para investimento”, ao contabilizá-los como reserva de capital.

A distinção entre subvenções para investimento e subvenções para custeio (estas, ao contrário das primeiras, computadas na determinação do lucro operacional conforme disposto no artigo 392 do Decreto 3.000/99) foi exaustivamente estudada pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da

Receita Federal, cujas conclusões encontram-se no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 (DOU de 11.01.1979) (...)

Do exposto, percebe-se que as subvenções para investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente, na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu. Vale frisar que, nos termos do próprio Parecer, a simples aplicação dos recursos em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimentos. Subentende-se, por fim, que não havendo expressa vinculação entre o recurso e a aplicação, o beneficiário poderá aplica-lo da maneira que mais lhe convier, constituindo, assim, uma subvenção para custeio ou operação.

Ressalta-se que os atos reguladores dos Termos de Acordo de Regime Especial nº 063/2000 e 025/2002, firmados entre o contribuinte fiscalizado e o Governo do Distrito Federal não garantem, necessariamente, a aplicação integral da quantia subvencionada em investimentos. Tampouco tem o registro contábil da subvenção como reserva de capital o condão de determinar que o montante tenha esse destino. (...)

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (fls. 541, volume 3)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário; 2001

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

As subvenções para investimento oriundas de isenção ou redução de impostos, para receberem tal qualificação e deixarem assim de ser computadas na determinação do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devem ser concedidas pelo Poder Público já com a finalidade específica de sua necessária e integral aplicação em investimentos concernentes na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos da empresa beneficiária. Se a lei, o ato normativo administrativo ou o acordo firmado entre o Poder concedente e a contribuinte não estabelece essa exigência, os recursos oriundos de isenção ou redução de impostos não podem ser qualificados como subvenção para investimento, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Lançamento Procedente

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 552, volume 3), ao qual a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção negou provimento (acórdão **1202-00.045**, fls 573, pdf 38). O acórdão tem a ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. As subvenções para Investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo poder público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu.

Recurso Voluntário Negado.

O contribuinte foi intimado em 24/11/2009, terça-feira (fls. 588), apresentando embargos de declaração em 30/09/2009, segunda-feira (fls. 589). O Presidente de Turma não admitiu os Embargos de declaração (fls. 802).

Nesse contexto, o contribuinte foi intimado em 19/07/2016 (fls. 807), interpondo recurso especial em 03/08/2016 (fls. 809). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito de **subvenção para investimento**, constando como acórdãos paradigmas os de nº **9101-002.329** e **9101-001.798**

O recurso foi admitido, conforme decisão do Presidente de Câmara:

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "a concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. As subvenções para investimentos devem ser registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "as subvenções para Investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo poder público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando

plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo. (...)

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU TOTAL SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pelo Sujeito Passivo, admitindo a rediscussão da matéria em relação a subvenção de investimento.

A Procuradoria apresentou contrarrazões, pleiteando seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, sem que tenha questionado o conhecimento (fls. 908).

O contribuinte apresentou petição, em 23/08/2018, na qual alega fato superveniente: publicação da Lei Complementar nº 160/2017. Apresentou comprovante de certificado de registro e depósito emitido pelo CONFAZ, além de informar a publicação da Portaria distrital nº 71/2018 (fls. 924).

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte

O recurso especial do contribuinte é tempestivo, tendo sido admitido pelo Presidente de Câmara quanto à matéria subvenção para investimento.

A Procuradoria não questionou o conhecimento do recurso especial em suas contrarrazões. Nesse contexto, adoto as razões da Presidente de Câmara para **conhecimento do recurso especial** na matéria referida.

Mérito:

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):

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.

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. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

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

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

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

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

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

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155

da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (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 de estimular a implantação e expansão de empreendimentos **(ii)** registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que **atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, nos termos dos artigos 10 e 3º:

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

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

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

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.

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais:

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.

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pela Cláusula Terceira do Convênio:

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.

Após a publicação dos atos normativos no diário oficial do Estado, como prevê o inciso I, da Cláusula Segunda, e o registro destas normas perante o CONFAZ, como estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como estabelece a Cláusula Quinta:

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.*

Em consulta ao sítio do CONFAZ (https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/distrito-federal/2018/sei_mf-0895926-certificado-de-registro-e-deposito-21-18.pdf), constatei Certificado de Registro de Depósito – SE / CONFAZ 21/2018, do qual se extrai:

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 DISTRITO FEDERAL, representado pelo seu Secretário de Fazenda Wilson José de Paula, 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 Distrito Federal, por meio da Portaria nº 71, de 15 de março de 2018, alterada pela Portaria nº 76, de 27 de março de 2018, publicadas nos dias 16 e 29 de março de 2018, respectivamente.

O depósito foi efetuado no dia 29 de junho de 2018 por meio do Ofício SEI-GDF nº 948/2018 - SEF/GAB acompanhado de mídia física (pen drive) na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Distrito Federal declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101313/2018-61, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício SEI-GDF nº 948/2018 - SEF/GAB acompanhado de mídia física (pen drive).

O depósito efetuado foi registrado sob nº 21/2018. (grifo nosso)

Ademais, verifico a publicação no sítio da Fazenda do Distrito Federal da **Portaria 71**, referida pelo documento do CONFAZ acima citado. ([http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=71&txtAno=2018&txtTipo=7&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=71&txtAno=2018&txtTipo=7&txtParte=))

Esta Portaria 71 foi alterada pela Portaria nº 76/2018 – também mencionada na certidão do CONFAZ – e pela Portaria 146/2018, não mencionada na certidão do CONFAZ.

De toda forma, a citada Portaria nº 71 dá publicidade à relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17. Dentre estes atos normativos, destaca-se o seguinte do Anexo II à citada Portaria 71, com redação conferida pela Portaria 71:

ATOS NORMATIVOS NÃO VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017								
Unidade Federada: Distrito Federal				Dispositivo Específico	Data de Publicação no DODF	Termo Inicial	Termo Final	Observações
Item	Atos	Número	Ementa ou Assunto					
1	Lei	1.254/1996	Regime Especial de Apuração que faculta ao contribuinte e a opção pelo abatimento a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.	Art. 37, inciso II (redação dada pela Lei nº 2.381/1999)	21/05/1999	21/05/1999	03/03/2008 (revogação : art. 1º da Lei nº 4.100/2008)	-

O fato, portanto, atesta o cumprimento dos requisitos tratados pelos artigos 2º e 3º, da Lei Complementar nº 160 e, assim, a aplicabilidade do artigo 10, da mesma Lei Complementar ao caso dos autos. Afinal, os Termo de Acordo questionados pela fiscalização (fls. 35) tratam exatamente de incentivo estadual fundado no artigo 37, II, da Lei distrital nº 1.254.

Lembro que a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 15, XII, §2º, *verbis*:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do

art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Nesse contexto, cumpridos os requisitos tratados pelo artigo 3º - referido expressamente ao final do artigo 10 - há que se observar apenas os requisitos tratados pelo artigo 30, da Lei nº 12.973/2014:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

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

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

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário, fundamentalmente, por aplicar o Parecer COSIT 112, de 1978, interpretando necessário o investimento em ativo permanente (fls. pdf 43, volume 3)

Primeiramente, faz-se necessário conceituar subvenção para investimento. Assim, transcrevo o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 (...)

Como vemos o ilustre autor entende que as subvenções para investimento servem para acréscimos ao ativo permanente. Este entendimetno se coaduna com parecer CST citado.

Assim, concluo que as Subvenções para invesimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo poder público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinarda pelo Poder Público que o concedeu. (...)

Assim, concluo que as Subvenções para Investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo poder público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Publico que o concedeu. (...)

No caso em questão, a suposta subvenção para investimento consistia que na operação interna era destacado na nota fiscal de saída o ICMS na alíquota de 17% a qual é escriturada no livro Registro de Saídas. Ao se apurar o ICMS para pagamento era considerado o ICMS de 3,5%, e não 17%. A contribuinte reconheceu a despesa de ICMS em conta de resultado (ICMS sobre vendas) em contrapartida à conta ICMS a pagar (passivo). Os abatimentos de ICMS foram debitados da conta do passivo de ICMS e creditados em conta do Patrimônio líquido chamada Créditos tributários. A fiscalização entendeu que os valores levados a crédito da conta Créditos Tributários não configurariam Subvenções para investimento, mas sim, um simples estorno de despesa de ICMS contabilizada na venda da mercadoria.

Como já concluído anteriormente as subvenções para investimento teriam que ter sua destinação vinculada à aplicação em investimentos. Assim, o poder público deveria condicionar a subvenção à finalidade de implementação ou expansão e integralmente. Assim, não entendo o benefício auferido como subvenção para investimento, pois não há nos

autos nenhum dispositivo que determine que os recursos obtidos sejam necessariamente e integralmente aplicados em investimentos de implementação ou expansão dos empreendimentos.

As contrapartidas exigidas pelo Governo do Distrito Federal não se coadunam com investimentos de implementação ou expansão.

Este também foi o apontamento do lançamento tributário, extraído-se do Termo de Verificação Fiscal que o acompanha:

A distinção entre subvenções para investimento e subvenções para custeio (estas, ao contrário das primeiras, computadas na determinação do lucro operacional conforme disposto no artigo 392 do Decreto 3.000/99) foi exaustivamente estudada pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, cujas conclusões encontram-se no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 (DOU de 11.01.1979) (...)

Do exposto, percebe-se que as subvenções para investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente, na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu.

A exigência de investimento em **ativo permanente**, entretanto, não consta do art. 30, razão pela qual dou provimento ao recurso especial do contribuinte, aplicando o regramento da Lei Complementar nº 160.

Conclusão:

Pelas razões expostas, conheço do recurso especial, **dando-lhe provimento.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa