



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.720033/2020-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.343 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente MONDELEZ BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL E BUNGE ALIMENTOS S/A

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

Ano-calendário: 2016, 2018

SUPOSTA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DE DESCONTO PARA PAGAMENTO ANTECIPADO DE ICMS.

O benefício fiscal de ICMS que não cumpre os requisitos e condições previstos na Lei nº 12.973/2014, entre os quais a necessidade de ser concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não pode ser excluído do lucro real. Benefício concedido que fez referência tão somente a investimentos já realizados. Falta de previsão de nova obrigação, tanto na legislação que instituiu o benefício quanto no ato concreto que o concedeu. Legitimidade da glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário para manter a autuação fiscal. Quanto ao IRPJ e à CSLL, vencido o relator Marcelo Jose Luz de Macedo e o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. E quanto à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, vencido o relator Marcelo Jose Luz de Macedo e os conselheiros Eduardo Dornelas Souza e Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic. Designado para a redação do voto vencedor o conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Discute-se nos autos lançamento por meio do qual foram constituídos débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, para os anos calendário de 2016 e 2018, além de multa de ofício no percentual de 75% e multa isolada, no caso das estimativas de IRPJ e da CSLL.

Os valores se encontram abaixo resumidos:

Auto de Infração (fls.638 e ss)	Valor R\$	Auto de Infração (fls.652 e ss)	Valor R\$
IRPJ	79.947.776,73	CSLL	28.781.199,62
JUROS DE MORA	15.967.847,01	JUROS DE MORA	5.748.424,92
MULTA PROPORCIONAL (75%)	59.960.832,54	MULTA PROPORCIONAL (75%)	21.585.899,71
MULTA ISOLADA	39.973.888,39	MULTA ISOLADA	14.390.779,83
CRÉDITO TRIBUTÁRIO	195.850.344,67	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	70.506.304,08

Auto de Infração (fls.664 e ss)	Valor R\$	Auto de Infração (fls.670 e ss)	Valor R\$
COFINS	24.304.124,12	PIS/PASEP	5.276.553,25
JUROS DE MORA	5.638.533,76	JUROS DE MORA	1.224.155,34
MULTA PROPORCIONAL (75%)	18.228.093,08	MULTA PROPORCIONAL (75%)	3.957.414,93
CRÉDITO TRIBUTÁRIO	48.170.750,96	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	10.458.123,52

Destaque-se que não constou da impugnação do contribuinte qualquer irresignação quanto ao lançamento da multa de ofício e das multas isoladas, razão pela qual os créditos referentes foram definitivamente constituídos.

Com relação aos créditos tributários em discussão, foi identificado em procedimento de fiscalização que o contribuinte teria considerado uma subvenção governamental (benefício fiscal) concedida pelo governo do Paraná, no âmbito do PRODEPAR, como de investimentos.

A respeito do benefício, o relatório constante do acórdão recorrido resume de maneira precisa os fatos relevantes ao caso, veja-se (fls. 848/852 do *e-processo*):

1 - DO BENEFÍCIO FISCAL DA DILAÇÃO DO PAGAMENTO (1ª FASE)

A Fiscalização registra de início que a vantagem econômica auferida com este benefício da dilação de pagamento **não foi base** para a presente autuação fiscal, mas que sua compreensão é relevante para perfeita descrição do benefício do desconto (2ª fase), que foi objeto do presente lançamento.

Após apresentar com destaques a base legal referente ao benefício, assevera que nessa fase o Fiscalizado seria beneficiado apenas com a dilação no pagamento de parte do ICMS devido pelo estabelecimento industrial que seria criado no Paraná, especificamente na cidade de Curitiba.

Nesta oportunidade, não havia nenhum tipo de desconto. A vantagem econômica auferida pela MONDELEZ era resultante da atualização dos valores postergados do ICMS, uma vez que, para esta atualização, seria utilizado como índice o FCA (Fator de Conversão e Atualização Monetária), cujos percentuais se mostravam bem inferiores ao da Selic, taxa normalmente utilizada pelo Estado do Paraná para a atualização dos montantes devidos a título de ICMS, e não quitados no vencimento.

Através do Anexo A do Auto de Infração, demonstra que, no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2018, a variação acumulada (juros simples) do FCA foi de 123,92%, ao passo que a SELIC variou 262,27%. Essa foi a vantagem auferida pela MONDELEZ com o benefício da dilação, em contrapartida a criação da fábrica em Curitiba.

O Fisco entende que o benefício da dilação de pagamento (1ª fase) apresenta características efetivas de uma subvenção governamental, pois adotou uma atualização do ICMS por um índice inferior ao da Selic. Houve uma espécie de empréstimo do Estado, com taxa inferior a cobrada pelo mercado. O Estado, ao receber o ICMS de determinado mês, ato contínuo, devolve parte do mesmo ao contribuinte (ex: 80%), cobrando por este empréstimo uma atualização pela FCA e dispensando a atualização pela Selic e a multa de mora. Acrescente que o benefício poderia ser honrado em até 17 anos.

O Fisco com base na análise do PROTOCOLO (27/09/99), 1º aditivo (22/09/2002) e 2º Aditivo (18/12/2014) do benefício, esclarece que o benefício total da dilação de pagamento permitiu vantagens econômicas com a postergação no pagamento do ICMS, passando os vencimentos dos fatos geradores de 11/2001 a 10/2018, a serem devidos apenas no período de 15/11/2017 a 15/11/2028, com os valores atualizados pelo FCA, sem outras atualizações de juros e multa.

O Fisco destaca que, apesar de a assinatura do PROTOCOLO deste benefício (27/09/1999) ter sido anterior à criação do PRODEPAR (Decreto nº 4.323/2001), a MONDELEZ pôde usufruir do benefício da dilação criado com o PRODEPAR, uma vez que o Decreto nº4.323/2001 permitia o enquadramento no programa para os investimentos “realizados nos últimos 24 meses anteriores à data de protocolização do requerimento para enquadramento no Programa”.

1.1 Da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

O Fisco destaca que o PROTOCOLO do benefício fiscal estava fundamentado no Decreto nº2.736/96 (Regulamento do ICMS), especificamente nos arts. 573 a 584 e 673, que criaram o Programa de Apoio ao Investimento Produtivo - Paraná Mais Empregos, permitindo a dilação no pagamento do ICMS, para as situações que especificava.

Estes dispositivos foram questionados no STF, conforme Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 2.155, que teve inicialmente o deferimento de medida cautelar, suspendendo a eficácia, a partir de 15/02/2001, de diversos dispositivos questionados, dentre eles os artigos acima citados.

Com a suspensão da eficácia dos dispositivos, o Governo do Estado do Paraná procedeu à revogação dos mesmos, conforme Decreto n.º 3.774/2001 (26/03/2001).

Com esta revogação, a ação perdeu o objeto, como consta do site do STF (acompanhamento processual). Ato contínuo, o Governo do Paraná, agora fundamentado no art. 2º da Lei 10.869/93, editou o Decreto n.º 4.323/2001, instituindo o PRODEPAR. Ocorre que esta lei também foi objeto de questionamento no STF, conforme ADI n.º 3936, cuja decisão de plenário, datada de 25/10/2019, ou seja, ainda no curso desta Ação Fiscal, declarou a inconstitucionalidade deste dispositivo.

Verifica-se da referida decisão que a vigência do art. 2º da Lei n.º 10.689/93 estava suspensa desde 19/09/2007. Considerando que a ADI transitou em julgado em 03/12/2019, conforme informações constantes no site do STF, a sua eficácia é plena, ainda mais quando o ato normativo objeto da ação (art. 2º da Lei 10.689/93) estava com sua vigência suspensa desde 2007.

O Fisco conclui, a partir da ADI, que a base legal fundamentadora do PRODEPAR foi declarada inconstitucional, desde o seu nascedouro, o que impacta diretamente a caracterização dos benefícios auferidos pelo Interessado, seja o da dilação de pagamento, seja o do desconto (2ª fase).

2 - DO BENEFÍCIO DO DESCONTO NA ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (2ª FASE) – OBJETO DA AUTUAÇÃO

O Fisco assevera que esta fase consistiu em descontos concedidos na antecipação do ICMS vincendo, que incluíam os montantes de ICMS postergados na 1ª fase (dilação).

Esclarece que a base legal deste segundo benefício consta da Lei n.º 17.741/2013, de 30/10/2013, que ao inserir o §5º no art. 36 da Lei Orgânica do ICMS (Lei n.º 11.580/96), incluiu uma norma perene a esta legislação, que passou a permitir o referido desconto, não só aos contribuintes detentores do benefício fiscal da dilação, como a MONDELEZ, mas a todo e qualquer contribuinte que tivesse (ou tiver) o vencimento do ICMS postergado por algum motivo, seja em razão de benefício fiscal concedido, seja por autorização legal para o diferimento.

O Fisco observa que, diante da promulgação desta Lei n.º 17.741/2013, em 18/12/2014, houve a formalização do 2º Aditivo ao PROTOCOLO, que, segundo entende, contém cláusulas dispensáveis e descabidas, uma vez que a norma-matriz do benefício (Lei n.º 17.741/2013) não exigia nenhuma contrapartida dos contribuintes para a obtenção da vantagem do desconto pela antecipação.

Sustenta que a única cláusula realmente pertinente, que justifica o 2º aditamento ao PROTOCOLO, é a que amplia o prazo de fruição do benefício da dilação em mais um ano (seção III do aditivo). As demais (seções I e II do aditivo), atinentes ao desconto criado pelo §5º do art. 36 da Lei 11.580/96, foram ali enxertadas numa tentativa de taxar o benefício do desconto como uma subvenção para investimentos, aos moldes do benefício da 1ª fase.

Afirma que o que este 2º aditivo procurou fazer foi tentar criar um vínculo entre o benefício inicial estipulado no PROTOCOLO (a dilação dos pagamentos), com este novo benefício do desconto, e usar o mesmo estímulo lá estipulado (criação de uma nova fábrica em Curitiba), procurando vinculá-lo com a obtenção deste segundo

benefício (o desconto nas antecipações), e assim, caracterizá-lo como uma subvenção para investimentos, nos mesmos termos do benefício da dilação de pagamento.

Considera que, se a norma ensejadora do benefício não exige contrapartidas por parte do contribuinte, não é um acordo, mesmo tendo o Estado do Paraná como parte, que irá criar esta contrapartida. Destaca que para a ampliação do prazo de fruição da dilação, a presença do Estado era necessária, mas não para as demais cláusulas. Não havia a necessidade de nenhum tipo de acordo entre Estado e Contribuinte para que este usufruísse do benefício do desconto. Bastava um requerimento por parte do contribuinte.

Afirma que o reconhecimento feito pelo Estado, relativamente aos investimentos realizados pelo Interessado, registrado na seção II do 2º aditivo, deve ser entendido unicamente para atendimento ao benefício da dilação, estipulado no PROTOCOLO e em seu 1º Aditivo, e justificar a ampliação do prazo do benefício da dilação em mais 1 ano. Não há como aproveitar este reconhecimento, e inseri-lo nas condições do benefício do desconto, justamente porque este benefício não exigia nenhum tipo de condicionante, tais como a implantação e/ou ampliação de empreendimentos.

Apresenta algumas considerações estampadas no Projeto de Lei nº546/2013, da Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, que culminou na aprovação da Lei nº17.741/2013, ensejadora da 2ª fase do benefício fiscal auferido pelo Fiscalizado, para corroborar seu entendimento de que:

- o desconto na antecipação do ICMS postergado não se tratou de um benefício a determinado grupo de contribuintes, já que o benefício era dirigido a qualquer contribuinte, independentemente de qualquer contraprestação sua.

- a vantagem econômica atinge a todos os contribuintes, bastando a formalização de um pedido junto à Administração Tributária do Estado, sem haver a necessidade de nenhum ato concessivo por parte do Estado para a obtenção do benefício, ato este que é requisito legal para a caracterização de uma subvenção para investimentos.

- o Governo do Estado do Paraná, que enquadrou o benefício em tela como uma isenção, em nenhum momento, tratou o benefício como uma subvenção, sequer de custeio.

- o benefício não acarreta nenhum tipo de renúncia de receita.

O Fisco, com objetivo de obter informações adicionais acerca do benefício do desconto, oficiou a Secretaria de Fazenda do Estado do Paraná - SEFAZ/PR (Ofício SRRF09/DIFIS nº 003/2020), que em resposta afirmou que o art. 36 da Lei 11.580/96 “era uma regra geral contida no ordenamento do ICMS do Estado do Paraná, não sendo restrita aos beneficiários do incentivo fiscal”. E em relação ao item 6, que demandou pela necessidade (ou não) de contrapartida para usufruir do benefício do desconto, a SEFAZ/PR foi mais uma vez taxativa, asseverando que “não havia necessidade de contrapartidas, bastando aos contribuintes aderirem, nos moldes do previsto no Decreto 12.537/2014”.

2.1 IRPJ/CSLL - Exclusão Indevida - Subvenções Governamentais

O Fisco constatou que o Interessado realizou, entendendo estar diante de uma subvenção governamental para investimentos (recebida do Estado do Paraná, mediante descontos na antecipação do ICMS postergado na 1ª fase), exclusões na apuração do Lucro Real, as quais devem ser objeto de glosa, pois não havia base legal para estas exclusões, justamente por estas subvenções não poderem ser consideradas como de investimentos.

De acordo com as ECF do Interessado, o Fisco verificou que foram registradas as seguintes exclusões na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, sob a rubrica Doações e Subvenções para Investimento:

Tabela 2: Exclusões - Subvenções para Investimentos

Período	Exclusão (Total) Anual - Rubrica Subvenções	Exclusão PRODEPAR
09/2016	287.359.913,98	147.265.836,71
11/2016		93.792.928,17
Total 2016		241.058.764,88
01/2018	167.948.112,94	78.732.342,12

2.2 Das Razões que fundamentam a glosa destas exclusões:

a) Da Ausência de Estímulo à Implantação ou Expansão de Empreendimentos Econômicos

O Fisco se baseia na Lei Complementar nº 160/2017 (LC nº160), que deu novas balizas para a caracterização de uma subvenção governamental como de investimentos e que incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para asseverar que um dos requisitos exigidos por este dispositivo para a consideração de um benefício como subvenção para investimento é que o mesmo tenha sido concedido como um “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, conforme preconiza o próprio caput do artigo 30.

Entende que não há exigências, no §5º do art. 36 da Lei 11.580/96, para a concessão do benefício do desconto na antecipação do ICMS postergado, seja de qualquer estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, seja de qualquer contrapartida que o contribuinte tivesse que realizar para obter o referido benefício. O Interessado, para usufruir do benefício, teria apenas que formalizar o pedido, indicando os débitos de ICMS que gostaria de antecipar.

O Fisco esclarece ainda que não fundamentou a presente autuação na inexistência de sincronismo entre os aportes de recursos e a implementação e/ou ampliação dos empreendimentos econômicos, conforme previa o PN CST nº 112/78, já que o sincronismo passou a ser dispensável com a edição da LC nº 160, porém não o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, que permaneceu com requisito contido no caput do referido art. 30.

O Fisco apresenta a Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 101 de 16/04/2002 para reforçar a sua interpretação.

b) Da Inconstitucionalidade do Ato Normativo

Segundo o Fisco, a outra razão para a glosa das exclusões atinentes às subvenções para investimentos consiste na declaração de inconstitucionalidade do ato normativo que embasou o benefício fiscal do PRODEPAR (que no entender do Interessado, abrangia tanto o benefício da dilação como do desconto).

A ADI nº3936 suspendeu os efeitos do art. 2º da Lei Nº 10.698/93 a partir de 09/11/2007, e em decisão de plenário de 25/10/2019, o STF declarou a inconstitucionalidade deste dispositivo, com trânsito em julgado em 03/12/2019. Além disso, de se registrar que, conforme consta do acórdão, esta decisão teve efeitos *ex tunc*, taxando a lei como inconstitucional desde o seu nascimento, o que resulta na

impossibilidade de os atos normativos em tela, em especial o art. 2º da Lei nº 10.689/93 e o Decreto nº 4.323/2001, poderem servir de fundamentação para se considerar as vantagens econômicas advindas do PRODEPAR como subvenções para investimentos.

Considerando que o Fiscalizado não realizou exclusões em relação ao benefício da dilatação de pagamento, não há o que se tributar diante da inconstitucionalidade do ato normativo instituidor do benefício. Porém, o mesmo não se pode dizer em relação ao benefício do desconto, cujas vantagens auferidas foram objeto de exclusões na apuração do Lucro Real e da base da CSLL, conforme Tabela 2 acima.

O Fisco conclui que na ausência de lastro legal para as vantagens auferidas, estas não podem ser consideradas como subvenções para investimentos, ensejando que as exclusões efetivadas pelo Contribuinte carecem de respaldo legal, o que justificou a glosa das exclusões elencadas na Tabela 2.

[grifos constam do original]

A fiscalização ainda teria identificado que o contribuinte deixou de oferecer à tributação do PIS e da COFINS as receitas obtidas mediante utilização do benefício.

O contribuinte apresentou então impugnação alegando em síntese (fls. 853/859 do *e-processo*):

1 - DA NÃO TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS PELO IRPJ E CSLL

O Interessado apresenta inicialmente o conceito de “subvenção para investimento”, para fins de não tributação pelo IRPJ e CSLL, com base na interpretação que faz do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, atualizado com os parágrafos 4º e 5º, incluídos pela Lei Complementar nº160/2017, em que conclui que para que o benefício fiscal estadual seja considerado subvenção para investimento, exige-se tão somente o cumprimento dos requisitos do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber:

- (a) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos;
- (b) registro em Reserva de Lucros.

Considera que a interpretação efetuada pela Fiscalização é improcedente, tendo em vista a expressa e inequívoca intenção do Estado em conceder o estímulo à expansão dos empreendimentos do Impugnante, devendo o lançamento fiscal ser integralmente cancelado.

2 - DO HISTÓRICO DO BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL USUFRUÍDO PELO IMPUGNANTE

É apresentada pelo Interessado uma síntese, exposta de forma cronológica, para fins de demonstração de que o benefício fiscal usufruído pela Empresa sempre decorreu do acordo mútuo firmado entre ela e o Estado do Paraná, sendo que as partes mantiveram atualizados os termos do Protocolo de Intenções firmado originalmente em 1999, a fim de adequar o benefício os atos normativos vigentes e, sobretudo, mantiveram o compromissos assumidos, em relação à concessão dos benefícios fiscais atrelados aos efetivos investimentos realizados pelo Contribuinte.

Dentre as exposições cronológicas, relatou que em 2003 houve a revogação do Decreto n.º 4.323/01 pelo Decreto n.º 1.465/03 denominado “Paraná Bom Emprego”, o qual derogou a legislação pretérita que embasava o benefício da MONDELEZ.

Assim, em outubro de 2005, a empresa ajuizou Ação Declaratória autuada sob o n.º 45.253/2005, por meio da qual pleiteou a manutenção dos “estímulos” fiscais acordados inicialmente no Protocolo de Intenções e 1º aditivo, tendo em vista que em face do cumprimento das condições e investimentos assumidos para com o Estado, a legislação não poderia negar validade aos contratos já celebrados, sob pena de ofensa ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito.

Em 03/10/2005, foi concedida a antecipação dos efeitos da tutela no bojo da referida Ação Declaratória, para o fim de reconhecer o direito da contribuinte em pagar o ICMS de forma diferida, nos termos do “Protocolo” e do “1º Aditivo”, que foi posteriormente julgada de forma favorável à Mondelez, para o fim de garantir a manutenção dos direitos e obrigações conforme acordado inicialmente com o Estado do Paraná, consoante decisão que transitou em julgado no dia 27/02/2008, cuja ementa transcreveu aos autos.

Neste cenário, mesmo com a derrogação do Decreto n.º 4.323/2001, a MONDELEZ continuou a utilizar o benefício fiscal do diferimento previsto no “Protocolo” e respectivo “1º aditivo”, nos termos, prazos e condições estabelecidos nos citados atos concessivos, por força da decisão judicial transitada em julgado e em 18/12/2014 celebrou com o Estado do Paraná o “2º Aditivo ao Protocolo de intenções”, com base em legislação que discriminou.

Destaca que nos termos do Protocolo originário, há a previsão legal de realização de investimentos complementares para fruição do benefício fiscal, desde que seja comprovado que o investimento foi realizado nos vinte e quatro meses anteriores à data do requerimento. Desta forma, apresentou três requerimentos de investimentos adicionais, protocolo n.º 8.795.268-0/2005, protocolo n.º 12.126.016-6/2013, no valor de R\$ 40.945.291,43, e protocolo n.º 13.312.862-0/2014, no valor de R\$ 81.272.818,21, conforme atestado pelo Estado do Paraná no 2º Aditivo do Protocolo de Intenções.

3 - RAZÕES PARA A GLOSA FISCAL POR SUPOSTA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS

O Impugnante entende que as conclusões fiscais acerca da glosa efetuada não procedem e passa a detalhar o conteúdo do “2º Aditivo ao Protocolo de Intenções”, por ser a norma que incorporou o benefício do desconto pelo pagamento antecipado no âmbito do “Protocolo” originalmente estabelecido pela contribuinte e pelo Estado do Paraná.

3.1 Da descrição do 2º aditivo ao protocolo de intenções – ato concessivo individual e específico firmado entre a MONDELEZ e estado do paraná

O Interessado apresenta 10 (dez) premissas que constam expressamente consignadas no “2º Aditivo ao Protocolo de Intenções” firmado entre a MONDELEZ e o Estado do Paraná para esclarecer que:

_ a partir da celebração do 2º aditivo, o benefício fiscal da MONDELEZ passou a ser o desconto pelo pagamento antecipado das parcelas que haviam sido diferidas, conforme previsão expressa do Item II do mencionado aditivo, _ o Estado do Paraná reconheceu expressamente no referido aditivo, que o montante do desconto pelo pagamento antecipado integra o valor dos investimentos previstos naquele instrumento, até a data final pactuada, qual seja 31/10/2018, constituindo-se este desconto na mesma natureza jurídica dos próprios investimentos de implantação e/ou expansão do empreendimento projetado.

Afirma que, de acordo com o item I.3 do aditivo, a MONDELEZ se comprometeu a efetuar o pagamento das parcelas vincendas conforme a Tabela anexa ao termo, sendo que a coluna “desconto” representa a concretização do benefício concedido pelo Estado, que antes se deu na forma de prazo, e a partir do 2º aditivo, passou a se dar na forma de desconto.

Alega que o Estado do Paraná estabeleceu no aditivo que o benefício inicialmente concedido no Protocolo de Intenções foi convertido em desconto efetivo para as parcelas quitadas antecipadamente, bem como reconheceu que todo o investimento efetuado pela ora Impugnante contribuiu e contribuirá para o desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Paraná, sendo possível a efetivação de novos investimentos pela empresa com sua posterior comprovação e homologação.

3.2 Da eficácia limitada/condicionada da legislação geral que possibilitou a concessão de desconto pelo pagamento antecipado

Alega que possui Protocolo de Intenções firmado em 1999, o qual foi integrado pelo 1º e 2º aditivos, sendo que o 2º aditivo, firmado em 18/12/2014, passou a prever a concessão de desconto pelo pagamento antecipado das parcelas vincendas do ICMS, conforme Lei n.º 17.741/2013, regulamentada pelo Decreto n.º 12.537/2014.

Entende que o §5º do artigo 36 da Lei n.º 11.580 (incluído pela Lei n.º 17.741/2013) não é autoaplicável, que embora o referido dispositivo tenha sido incluído em uma lei de aplicação em caráter geral, o legislador apenas possibilitou a concessão do desconto pelo recolhimento antecipado nos termos a serem estabelecidos pelo Poder Executivo. Desse modo, trata-se de dispositivo legal com eficácia limitada e condicionada a ato posterior do Poder Executivo.

Alega que o Poder Executivo do Estado do Paraná editou o Decreto n. 12.537/2014, concedendo o desconto pelo pagamento antecipado que será limitado a percentual não superior aos índices exigidos pelo Fisco para a cobrança de encargos de inadimplência (art. 1º), conforme estabelecido em Termo de Acordo firmado entre o contribuinte interessado e a Secretaria de Estado da Fazenda.

Entende que os dispositivos legais vigentes à época da celebração do “2º Aditivo ao Protocolo de Intenções” e que o embasaram (a Lei n.º 17.741/2013 e o Decreto n.º 12.537/2014), previam a necessidade de celebração de ato concessivo individual entre o contribuinte e o Estado, para possibilitar a concessão do desconto pelo pagamento antecipado e assim, ambos atos normativos são normas de eficácia limitada, pois a produção de efeitos da Lei depende de regulamentação do Poder Executivo e esta, por sua vez, prevê a necessidade de fixação da alíquota máxima do desconto por termo de acordo a ser celebrado pelo contribuinte e pelo Estado, para que o benefício possa ser efetivamente usufruído.

Conclui ser incorreto, merecendo ser afastado, o argumento fiscal de que não haveria a necessidade de previsão do benefício do desconto no ato concessivo.

3.3 Da prevalência do ato concessivo específico da MONDELEZ para fruição do desconto pelo pagamento antecipado em face da legislação geral

Esclarece, conforme expressamente previsto no 2º Aditivo do Protocolo, que o Estado do Paraná:

_ reconheceu que o benefício fiscal de desconto pelo pagamento antecipado utilizado pela MONDELEZ está embasado no Protocolo de Intenções firmado em 1999, e estabeleceu no referido aditivo que o benefício do desconto está diretamente vinculado ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no referido ato concessivo.

_ certificou que a MONDELEZ concretizou a implantação da unidade para fabricação de produtos alimentícios, com investimento superior a 210 milhões de reais. Além disso, atestou a realização dos investimentos complementares tratados nos protocolos nº12.126.016-6, de 22/08/2013, e nº 13.312.862-0, de 25/08/2014.

_ estabeleceu, com a verificação e homologação dos investimentos no total R\$ 375.749.779,40, que o benefício inicialmente concedido no Protocolo de Intenções foi convertido em desconto efetivo para as parcelas que foram quitadas antecipadamente.

_ reconheceu que todo o investimento efetuado pela ora Impugnante contribuiu e contribuirá para o desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Paraná, sendo possível a efetivação de novos investimentos pela empresa com sua posterior comprovação e homologação.

Alega que o desconto antecipado passou a ser o benefício fiscal usufruído pela empresa no âmbito do Protocolo de Intenções, o qual por sua vez tem como pressuposto a concessão de estímulos calculados de forma diretamente proporcional ao montante que foi efetivamente investido pelo contribuinte.

Afirma que o benefício fiscal que até então se materializava por meio do diferimento, foi convertido, substituído, pelo desconto pelo pagamento antecipado, conforme autorizado pela legislação vigente à época e, sobretudo, conforme acordado pela empresa e o Estado do Paraná.

Mesmo que se entenda que o benefício de desconto pelo pagamento antecipado pudesse ser usufruído por qualquer contribuinte, sem a necessidade de celebração de ato concessivo específico, fato é que no caso do Impugnante o referido benefício foi incorporado expressamente ao Protocolo de Intenções, como uma contrapartida do Estado pela realização dos investimentos pela MONDELEZ. Está evidente a intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos, conforme se verifica expressamente no 2º Aditivo do Protocolo.

Entende que o ato concessivo (2º aditivo do Protocolo), estabeleceu norma individual e concreta entre as partes, a qual se sobrepõe à legislação geral. Trata-se de um ato jurídico perfeito, firmado pelo Estado e a MONDELEZ com a observância de todas as exigências e formalidades necessárias e, portanto, é um ato plenamente válido e eficaz que vincula as partes quanto aos direitos e obrigações assumidos.

Entende estar equivocada as alegações fiscais:

_ de que a norma matriz do desconto pelo pagamento antecipado não exigia nenhuma contrapartida por parte do contribuinte para a obtenção do desconto, tendo em vista que o Protocolo e aditivos firmados preconizam expressamente a vinculação do benefício do desconto pelo pagamento antecipado ao Protocolo de Intenções e respectivas contrapartidas estabelecidas naquele acordo.

_ de que dilação do ICMS prevista no protocolo original já proporcionou à MONDELEZ substancial ganho financeiro, necessários a expansão dos empreendimentos, tendo em vista se tratar de mera suposição, já que a contrapartida prestada pelo Impugnante ao Estado do Paraná não se limitou em momento algum à construção da fábrica, cujo investimento foi realizado na 1ª fase do benefício.

Esclarece que o investimento inicialmente estimado em 210 milhões de reais, foi de efetivamente de 375 milhões de reais até 2014, ano da celebração do 2º aditivo ao Protocolo de Intenções, conforme expressamente atestado e certificado pelo Estado do Paraná.

Assevera que o 2º aditivo deixa claro que o benefício fiscal do diferimento anteriormente concedido à MONDELEZ através do Protocolo (1999) e 1º Aditivo (2002) foi substituído pelo benefício do desconto pelo pagamento antecipado das parcelas diferidas, conforme possibilitado pela Lei nº 17.743/2013.

Conclui ter comprovado que os benefícios fiscais utilizados pela MONDELEZ se tratam de subvenções para investimentos passíveis de exclusão do lucro real nos termos do artigo 30, da Lei n. 12.973/2014, devendo ser integralmente cancelado o Auto de Infração ora impugnado.

4 – RAZÕES PARA A GLOSA POR SUPOSTA INCONSTITUCIONALIDADE DO ATO NORMATIVO DO PRODEPAR

O Interessado considera que a declaração de inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 10.865/1993 não invalidou o benefício fiscal da MONDELEZ, tendo em vista que:

_ o Protocolo e aditivos estão adequados aos atos normativos posteriores editados pelo Estado do Paraná, os quais não foram objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF;

_ a MONDELEZ possui ação judicial transitada em julgado garantindo a fruição dos benefícios fiscais previstos no Protocolo firmado em 1999 e respectivos aditivos;

Alega que o 2º Aditivo ao Protocolo de Intenções, o qual é o ato concessivo vigente à época da fruição dos benefícios fiscais tratados como subvenção para investimento tem por fundamento legal a seguinte legislação:

- Lei Estadual nº 9.895/1992;
- Lei Estadual nº 11.580/1996;
- Lei Estadual nº 14.985/2006;
- Decreto Estadual nº 5.726/2012;
- Lei Estadual nº 17.741/2013;
- Decreto Estadual nº 12.537/2014.

Alega que nenhum dos atos normativos acima tem como fundamento de validade o artigo 2º da Lei n. 10.865/1993, o qual foi declarado inconstitucional pelo STF, assim a declaração de inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 10.685/1993 não invalida o benefício fiscal específico da MONDELEZ, tendo em vista que os efeitos da referida declaração se restringem à Lei nº 10.685/1993, não repercutindo nos suportes normativos editados com fundamento em legislação diversa.

Reafirma que possui decisão judicial transitada em julgado, a qual garantiu a utilização dos benefícios fiscais nos termos do Protocolo e respectivo aditivo, que o julgamento da ADI nº 3.936 pelo STF não tem o condão de invalidar os benefícios da MONDELEZ, por força do instituto da coisa julgada, sob pena de ofensa ao artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

5 – DA REPERCUSSÃO DO LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS – PIS E COFINS

Entende restar comprovado que os benefícios utilizados pela Impugnante caracterizam-se como subvenções para investimentos e, portanto, não devem ser tributados pelo

IRPJ/CSLL e como consequência do cancelamento do lançamento fiscal no que tange ao IRPJ e CSLL, da mesma forma, deve ser integralmente afastada a exigência fiscal reflexa a título das contribuições ao PIS e da COFINS, tendo em vista que as subvenções para investimento não integram a base de cálculo das contribuições, por expressa previsão legal das Leis nº 10.673/2002 e 10.833/2003, alteradas pelos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014.

O Interessado também argumenta, no caso que autuação fiscal seja mantida, que não há que se falar na incidência das contribuições à alíquota de 9,25% (1,65 + 7,60). Isso porque, os referidos descontos se caracterizariam como receitas financeiras, as quais são tributadas à alíquota de 4,65% e não como receitas operacionais, conforme interpretação dada pelo Fisco de que os benefícios seriam receitas advindas de perdão ou remissão de dívida tributária.

Alega que o desconto pelo pagamento antecipado do ICMS diferido não é um perdão de dívida tributária, mas sim um ajuste financeiro em razão da antecipação do pagamento do imposto vincendo. Nesse sentido, cumpre esclarecer que o perdão de dívida tributária pressupõe que o tributo já esteja vencido, o que não é o caso. Assim, resta claro que o desconto em exame, sob qualquer ótica, não é uma remissão ou perdão de dívida tributária.

[grifos constam do original]

Em sessão de 18/05/2021, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (“DRJ07”) julgou improcedente a defesa do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2018

DOS LIMITES DA LIDE. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo Impugnante.

JUNTADA DE PROVAS. PRECLUSÃO. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2018

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DO DESCONTO PELO PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS VINCENDO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. DESCABIMENTO. Somente as subvenções para investimento que atendam aos requisitos e condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre eles, que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, poderão ser excluídas da apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, situação que não se estende ao benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS vincendo, cujo ato concessório não estabeleceu para o seu gozo os requisitos e condições do referido dispositivo legal.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PRODEPAR. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA. A

declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do Programa de Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná - PRODEPAR, determinada pelo STF, retira a base legal do benefício fiscal dela decorrente, referente à concessão da dilação do prazo para pagamento do ICMS, que desta forma deixa de se qualificar como subvenção para investimento, mesmo tendo sido objeto de acordo firmado entre o Estado e o beneficiário.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2016, 2018

DESCONTO PELA ANTECIPAÇÃO DE ICMS VINCENDO. RECEITA OPERACIONAL NÃO FINANCEIRA. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS. O benefício do desconto pelo pagamento antecipado de ICMS vincendo não se confunde com um empréstimo financeiro, possui equivalência a uma remissão tributária parcial, que por se caracterizar como uma receita operacional, diversa da receita financeira, implica receita tributável pelas contribuições Pis e Cofins, no regime não-cumulativo, com aplicação das alíquotas respectivamente de 1,65% e 7,60%.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DO DESCONTO PELO PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS VINCENDO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DESCABIMENTO. Somente as subvenções para investimento que atendam aos requisitos e condições previstos na legislação de regência, dentre eles, que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, poderão ser excluídas da base de cálculo da CSLL, condição essa não exigida para concessão do benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS vincendo, objeto deste processo.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DO DESCONTO PELO PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS VINCENDO. EXCLUSÃO DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS. DESCABIMENTO. Somente as subvenções para investimento que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos poderão ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, condição essa não exigida para concessão do benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS vincendo, objeto deste processo.

[grifos constam do original]

Nos fundamentos do voto do relator (fls. 860/875 do *e-processo*):

2 - PRELIMINARES

2.1 Do pedido de provas adicionais

Com relação a este item, é preciso esclarecer que o art. 15 combinado com o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Interessado fazê-lo em outro momento processual, a menos que o interessado demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do § 4º do art.

16, quais sejam: impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nenhuma das condições previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 foi demonstrada pelo Interessado. Diante disso, indefere-se tal pedido.

Além disso, os documentos e os esclarecimentos trazidos aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador, que desta forma entende prescindível a apresentação de provas adicionais para o deslinde do presente caso.

2.2 Das matérias não impugnadas – Multas aplicadas

Embora ao encerramento da defesa, com base nos motivos de fato e de direito expostos na impugnação, o Interessado tenha requerido o cancelamento do lançamento fiscal, com afastamento da exigência do crédito tributário, bem como das multas impostas, verifiquei que não foram apresentadas no corpo da peça impugnatória contestações expressas em relação a cada uma das multas aplicadas no auto de infração, seja a multa de ofício no percentual de 75%, seja a multa isolada.

Desta forma, tanto a multa de ofício aplicada no percentual de 75%, quanto à multa isolada, constituem-se em matérias não impugnadas, nos termos do art.17 do Decreto nº70.235/72 –Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [Grifei]

3 – MÉRITO: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Cabe inicialmente destacar que as subvenções para investimentos, relativas ao ICMS, foco da autuação fiscal, encontram base legal no art. 30 da Lei nº12.973/2014, com as inclusões dos parágrafos 4º e 5º promovidas pela Lei Complementar (LC) nº160/2017

[...]

Observa-se que a LC nº 160/2017 atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos ou benefícios fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Assim, os requisitos para sua concessão se resumem no estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e na contabilização conforme determina o citado dispositivo.

Nota-se também que o disposto no §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2020 aplica-se retroativamente, nos termos do §5º desse mesmo artigo, não podendo desfazer a coisa julgada, e alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160/2017, nos termos do art. 10 da LC nº 160/2017

[...]

No contexto da legislação acima, tem-se que a questão central da presente lide versa acerca dos valores que foram excluídos pelo Interessado na apuração do lucro real anual e da base de cálculo da CSLL à título de subvenções para investimento, referentes ao ICMS, baseadas em acordo mútuo firmado entre o Interessado e o Estado do Paraná, formalizado através dos seguintes documentos:

Protocolo de Intenções fls.805/818), de 27/09/1999,

1º Aditivo (fls.819/824), de 22/09/2002 e

2º Aditivo (fls.825/829), de 18/12/2014.

Da dilação do Pagamento do ICMS

O Protocolo de Intenções, juntamente com o seu 1º Aditivo, traduzem-se no que o Fisco denominou, para efeito elucidativo, de 1ª fase do benefício, que consistiu tão somente na dilação do pagamento do ICMS, com os valores atualizados pelo FCA (taxa de atualização inferior à taxa Selic), sem outras atualizações de juros e sem multa.

Com o 1º Aditivo, o financiamento do Fundo de Desenvolvimento Econômico - FDE, previsto originalmente no Protocolo de Intenções, restou substituído por um maior prazo de dilação no pagamento do ICMS, passando o prazo total de fruição do benefício de 6 anos (Protocolo de Intenções)

para 16 anos (1º Aditivo), abarcando fatos geradores de 11/2001 a 10/2017.

Em 18/12/2014, foi assinado o 2º Aditivo que, dentre outras situações, ampliou o prazo de fruição do benefício da dilação em mais 1 ano (seção III do Aditivo), passando a incluir os fatos geradores de 11/2017 a 10/2018.

Destaque-se ainda que a vantagem econômica auferida com este benefício da dilação de pagamento do ICMS **não foi objeto** da presente autuação fiscal.

Do desconto para pagamento antecipado do ICMS postergado

A controvérsia de interpretação entre o Fisco e o Interessado acerca das subvenções surge a partir de outras situações, também previstas no 2º Aditivo (seções I e II), que introduziram o benefício do desconto para pagamento antecipado do ICMS postergado, que o Fisco denominou, para efeito elucidativo, de 2ª fase do benefício.

O Interessado apresentou diversas alegações que convergiram para o entendimento de que o 2º Aditivo tem prevalência e, na qualidade de ato concessivo individual e específico, deixa claro que o benefício fiscal do diferimento de pagamento anteriormente concedido, através do Protocolo de Intenções e 1º Aditivo, foi convertido, substituído pelo benefício do desconto, cuja concessão entende ter eficácia limitada e condicionada, nos termos da Lei nº 17.741/2013. Assim, deixou de efetuar o pagamento do ICMS postergado, que era o benefício fiscal inicialmente acordado com o Estado, e passou a quitar o ICMS de forma antecipada para fruição do benefício do desconto, mantendo-se as demais condições do Acordo, dentre elas, a intenção do Estado em conceder estímulos à expansão dos empreendimentos do Interessado, o que caracteriza o benefício desconto como uma subvenção para investimentos.

Já na interpretação da Fiscalização, o benefício do desconto antecipado, embora introduzido no 2º Aditivo, através das seções I e II, tem como norma matriz a Lei nº 17.741/2013, norma esta que não exigia nenhuma contrapartida dos contribuintes para a obtenção da vantagem. Neste contexto, considera que não havia a necessidade de nenhum tipo de acordo entre Estado e contribuinte para que este usufrísse do benefício do desconto, bastando um requerimento por parte do

O Art.36 da Lei nº 11.580/1996, que dispõe sobre o ICMS, acrescentado do §5º pela Lei nº 17.741/2013, assim dispõe:

Art. 36. Por ocasião da ocorrência do fato gerador, a Fazenda Pública poderá exigir o pagamento do crédito tributário correspondente.

§ 1º O Poder Executivo poderá:

I - ampliar o prazo mencionado neste artigo até o máximo de 180 (cento e oitenta) dias, desde que atualizado monetariamente a partir do 31º (trigésimo primeiro) dia após o período de apuração do imposto;

II - antecipar ou postergar o pagamento, nos casos de substituição tributária.

(...)

§ 5º Poderá ser concedido desconto pelo recolhimento antecipado do imposto vincendo, cujos fatos geradores já ocorreram, mediante aplicação, sobre o imposto apurado, de percentual de desconto não superior aos índices exigidos pelo fisco para a cobrança de encargos de inadimplência, nos termos estabelecidos pelo Poder Executivo.

(Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 17741 DE 30/10/2013). [Grifei] Verifica-se assim que o § 5º acima transcrito de fato **não estabelece** que o benefício seja concedido como um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos dos contribuintes, não há condicionantes ao contribuinte neste sentido.

Já o Decreto nº12.537/2014, que regulamentou o disposto na Lei nº17.741/2013, assim determina:

Art. 1º Fica concedido desconto pelo pagamento antecipado do ICMS declarado e vincendo, mediante a aplicação, sobre o imposto devido relativamente aos respectivos períodos a serem antecipados, de percentual não superior aos índices exigidos pelo fisco para a cobrança de encargos de inadimplência, conforme estabelecido em Termo de Acordo firmado entre o contribuinte interessado e a Secretaria de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. O desconto de que trata o “caput”:

I - somente é aplicável ao ICMS declarado cujo vencimento ocorra a partir de 1º de janeiro de 2016;

II - deverá ser requerido até 30 de novembro de 2014, nos termos estabelecidos em norma de procedimento;

III - será calculado, para a equivalência dos juros, pelo método do desconto racional, utilizando-se a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC do mês de outubro de 2014;

IV - fica condicionado a que o efetivo pagamento ocorra até 18 de dezembro de 2014.

Art. 2º O disposto neste Decreto poderá ser aplicado também aos valores cujo vencimento ocorra durante o exercício de 2015, desde que quitados todos os débitos declarados e vincendos do estabelecimento.

Posteriormente, em 28/09/2016, foi publicado o Decreto nº5.159/16, que também tratou do referido benefício do desconto, regulamentado a Lei nº 17.741/13, e que basicamente repete as mesmas determinações do Decreto anterior:

Art. 1.º Fica concedido desconto pelo pagamento antecipado do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, mediante a aplicação, sobre o imposto devido relativamente aos respectivos períodos a serem antecipados, de percentual não superior aos índices exigidos pelo fisco para a cobrança de encargos de inadimplência.

Parágrafo único. O desconto de que trata o “caput” será apurado na forma, nos prazos e mediante os procedimentos previstos em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda e deverá observar, cumulativamente, as seguintes condições:

I - será aplicável ao ICMS com fato gerador já ocorrido, declarado e com vencimento a partir de 1º de janeiro de 2018;

II - o pagamento de todas as parcelas requeridas para antecipação, observado o prazo para pagamento estabelecido;

III - não poderá ser superior à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, base ano, válida na data do requerimento, aplicada pelo método do desconto racional composto ao conjunto das parcelas constantes no requerimento.

Constata-se que tanto o Decreto nº12.537/2014, quanto o Decreto nº5.159/16, também não estabeleceram que o desconto seja concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Do ponto de vista legal, o benefício pode ser concedido para quaisquer contribuintes que simplesmente possuam ICMS vincendo e desejem obter desconto antecipando para o seu pagamento.

A legislação acima transcrita também não determinou que o benefício do desconto deve se restringir aos beneficiários de incentivo fiscal.

Assim, basta que haja uma definição dos períodos a serem antecipados, dos respectivos valores e do percentual a ser utilizado, limitado aos índices para a cobrança de encargos de inadimplência, situações estas que serão firmadas entre o Estado e o contribuinte, mediante Termo de Acordo, nos termos do art. 1º do Decreto nº12.537/2014.

Observar que o Decreto nº5.159/16 é ainda mais flexível que o Decreto nº12.537/2014, eis que sequer determina a necessidade de Termo de Acordo.

A Fiscalização anexou aos autos o Projeto de Lei nº 546/2013 (fls.611/633), da Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, que culminou na aprovação da Lei nº 17.741/2013. A seguir transcrevo trechos de interesse do referido Projeto:

(...)

Justificativa

Tenho a honra de encaminhar a Vossa Excelência, para ser apreciado por essa Assembleia Legislativa. Anteprojeto de Lei que objetiva incluir o § 5º ao art 36 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, que dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS A presente proposição tem por escopo incluir, na referida Lei, dispositivo que autorize a concessão de desconto pelo pagamento antecipado do citado imposto vincendo, cujos fatos geradores já ocorreram, nos termos estabelecidos pelo Poder Executivo.

(...)

Considerando se tratar de isenção em caráter geral, uma vez que atinge tão somente o imposto vincendo apurado, cujos fatos geradores já ocorreram, e não se dirige a um grupo determinado de contribuintes, a presente proposição não encontra restrições na Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a qual aponta, para os seus fins, as hipóteses de renúncia de receita, no § 1º do art. 14 ("A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.").

A antecipação que se propõe não é aquela vedada pelo inciso I do art. 37 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Federal n.º 101, de 2000), não se tratando de renúncia fiscal, mas de ajuste financeiro em razão da antecipação do pagamento do imposto, uma vez que não atinge o tributo já vencido, esse sim considerado no orçamento mas tão somente o imposto vincendo.

Também não se trata de remissão de crédito tributário, pois, conforme disposto no art.

172 do Código Tributário Nacional, essa atinge todo o crédito tributário, e não somente o imposto.

Verifica-se assim que, desde o Projeto de Lei, nunca foi interesse do Estado condicionar a concessão do benefício como um estímulo específico à implantação ou expansão de empreendimentos econômico do contribuinte ou mesmo estipular qualquer contraprestação por parte do mesmo.

Destaco a seguir trechos de interesse do 2º Aditivo, celebrado entre o Estado e o Interessado:

[...]

Na tabela anexa ao 2º Aditivo (fl.829) consta a identificação das parcelas do ICMS vincendo, índices e respectivos valores que serão objeto do benefício acordado.

Há também que se observar que, posteriormente ao 2º Aditivo, foram protocolados os requerimentos de solicitação de desconto n.º14.281.712-8 (fls.329/332), de 30/09/2016 e de n.º14.348.945-0 (fls.333/336), de 21/11/2016, nos quais o Interessado incluiu mais parcelas vincendas do ICMS, além daquelas constantes do 2º Aditivo, para também usufruir do benefício de desconto, concedido pelo Estado.

Em análise deste 2º Aditivo, apresento algumas considerações:

No item 2 da Seção 1 é estabelecido que o desconto se constitui na mesma natureza jurídica dos próprios investimentos de implantação e/ou expansão do empreendimento projetado.

Este é um ponto de extrema controvérsia, já que, de acordo com a Lei n.º17.741/2013, que estabeleceu o desconto, bem como o Decreto n.º12.537/2014, que a regulamentou, ambos já transcritos neste voto, essa determinação carece de validade.

Nem na Lei, tampouco no Decreto, há qualquer determinação de que a concessão do desconto esteja vinculada a um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos dos contribuintes. No caso da concessão deste benefício inexistente tal condicionante. O benefício do desconto não se restringe a beneficiários de incentivo fiscal.

A natureza jurídica do benefício na verdade decorrente da Lei que o instituiu e de seu Decreto regulamentador, cabendo ao Protocolo e respectivos Aditivos estabelecerem naturalmente suas prerrogativas e especificidades, conforme o caso, porém sempre em observância e em conformidade com a legislação de regência. Verificar-se-á a perda de legitimidade em relação à matéria pactuada nesses acordos que extrapolar os ditames e limites da Lei.

No item 3 da Seção 1, consta que a coluna "desconto" da referida tabela representa a concretização do benefício concedido pelo ESTADO, que antes se deu na forma de prazo e agora se dá na forma de desconto. Já no item 2 da Seção 2 há o reconhecimento

de que o benefício inicialmente concedido foi convertido em desconto efetivo para as parcelas que foram quitadas antecipadamente.

Esclareça-se, até por questão de lógica, que só existe a possibilidade de concessão do benefício do desconto, se antes o contribuinte tivesse ICMS declarado e vincendo. No presente caso, a concessão ao contribuinte do benefício de dilação do prazo somente se deu em razão do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos dos contribuintes.

O fato de o contribuinte, antes beneficiado com a dilação de prazo, optar em momento posterior pelo benefício do desconto, em substituição ao benefício anterior, não implica transferência da natureza jurídica do benefício substituído para o benefício que o substituiu. Isto em razão de que a natureza jurídica de cada benefício decorre da respectiva lei instituidora.

O mesmo raciocínio também se aplica em relação a supostos investimentos que o detentor do benefício do desconto venha a realizar. O fato de realizar suposta aplicação na expansão de seus empreendimentos econômicos, não modifica a natureza jurídica originária determinada pela matriz legal que instituiu o benefício. Outros contribuintes poderão investir a vantagem econômica obtida com o benefício do desconto livremente, eis que a Lei instituidora do benefício de desconto não estabeleceu para sua concessão qualquer tipo condicionante relativa à aplicação de recursos ou mesmo contrapartidas que os contribuintes tivessem que realizar.

A conversão das parcelas do benefício da dilação de prazo em benefício de desconto objetivou cumprir a determinação do Art 1º do Decreto nº12.537/2014, na medida que delineou, mediante acordo entre Estado e o Contribuinte, os períodos a serem antecipados, valores e índices.

Assim, a formalização do Termo de Acordo, previsto no caput do citado artigo, deu-se por meio do 2º Aditivo e posteriormente através dos já mencionados requerimentos de solicitação de desconto.

É relevante destacar que a Secretaria de Fazenda do Estado do Paraná - SEFAZ/PR, através da Informação DAET/DIF nº042/2020 (fls.471/474), prestou esclarecimentos específicos acerca do benefício do desconto, em atendimento ao Ofício SRRF09/DIFIS nº 003/2020 (fls.466/468).

Através do referido Ofício foram feitas, dentre outros, os seguintes questionamentos:

[...]

5. Informar se a aplicação deste dispositivo estava restrita aos beneficiários do incentivo fiscal da dilação (PRODEPAR - Lei nº 10.698/1993 e Decreto nº 4.323/2001), ou se outros contribuintes, com ICMS declarado e vincendo, também poderiam usufruir do referido desconto;

6. Informar se existia a necessidade de os contribuintes, para a obtenção do benefício do desconto, implementarem contrapartidas, como implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, especificando essas contrapartidas e a respectiva base legal;

A SEFAZ/PR apresentou, através da Informação DAET/DIF nº042/2020 (fls.471/474), a seguinte resposta:

[...]

5. Informar se a aplicação deste dispositivo estava restrita aos beneficiários do incentivo fiscal - O Art. 36 da Lei 11.580/96 está contido na Seção que trata da Extinção do Crédito Tributário, e assim determinava: [...] Portanto, era uma regra geral contida no ordenamento do ICMS do Estado do Paraná, não sendo restrita aos beneficiários do incentivo fiscal;

6. Informar se existia a necessidade de contrapartidas para o benefício do desconto – não havia necessidade de contrapartidas, bastando aos contribuintes aderirem, nos moldes do previsto no Decreto 12.537/2014.

Como se observa, a própria SEFAZ/PR, ao esclarecer que o benefício do desconto não se restringe a beneficiários do incentivo fiscal e que, para a concessão do desconto, descabe necessidade de contrapartidas por parte dos contribuintes, confirma de maneira indubitável que o benefício do desconto nas antecipações do pagamento do ICMS vincendo aqui analisado **não possui os requisitos e condições** da subvenção para investimento, na forma preconizada no art. 30 da Lei nº12.973/2014, atualizado pela Lei Complementar (LC) nº160/2017, para fins de não ser computado na determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.

Diante das exposições, entendo que o benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS declarado e vincendo, de acordo com a Lei nº17.741/2013, que o instituiu, e Decreto regulamentador, não cumpre as exigências contidas no art. 30 da Lei nº12.973/2014, eis que o benefício não é concedido como um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e portanto **não se qualifica** como uma exclusão na determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.

Destarte, considero procedentes as glosas efetuados pela fiscalização.

5 – MÉRITO: REPERCUSSÃO DO LANÇAMENTO NAS CONTRIBUIÇÕES - PIS E COFINS

O Interessado em síntese entende que o benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS diferido se caracteriza como subvenção para investimento e, portanto, não integra a base de cálculo das contribuições, por expressa previsão legal das Leis nº 10.673/2002 e 10.833/2003, alteradas pelos artigos 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014.

[...]

Conforme se observa dos dispositivos legais acima transcritos, as subvenções para investimento que não integram a base de cálculo das contribuições (Pis e Cofins) são aquelas que forem concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Conforme já apreciado no 3 – MÉRITO: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS deste Voto, o benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS vincendo não foi concedido, de acordo com sua lei instituidora, como um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Desta forma, ao também não cumprir as exigências do Art. 1º, §3º, inciso X da Lei nº 10.673/2002 e do Art. 1º, §3º, inciso IX da Lei nº10.833/2003, acima transcritos, o referido benefício não se qualifica como uma subvenção para investimento que possa deixar de integrar a base de cálculo das contribuições Pis e Cofins.

Em relação a esse tema, o Interessado argumenta ainda, na hipótese de manutenção do lançamento, que os descontos são receitas financeiras, devendo ser tributados à alíquota de 4,65% e não como receitas operacionais, conforme interpretação dada pelo Fisco,

que os considerou como receitas advindas de perdão ou remissão de dívida tributária. Considera que o perdão de dívida tributária pressupõe que o tributo já esteja vencido, o que não é o caso de desconto pelo pagamento antecipado do ICMS diferido.

Ocorre que o benefício do desconto pelo pagamento antecipado se dá em função de ICMS vincendo, cujos fatos geradores já ocorreram, os quais tiveram, em razão de benefício anterior, seus recolhimentos postergados. Na medida em que a obrigação do contribuinte para com o Estado já se encontra materializada pela ocorrência do fato gerador do imposto, trata-se de uma dívida tributária.

Nessa linha, o §5º do Art.36 da Lei nº11.580/1996, acrescentado do pela Lei nº17.741/2013, definiu que o desconto somente abrange o ICMS vincendo, cujos fatos geradores já ocorreram:

§ 5º Poderá ser concedido desconto pelo recolhimento antecipado do imposto vincendo, cujos fatos geradores já ocorreram, mediante aplicação, sobre o imposto apurado, de percentual de desconto não superior aos índices exigidos pelo fisco para a cobrança de encargos de inadimplência, nos termos estabelecidos pelo Poder Executivo.

(Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 17741 DE 30/10/2013). [**Grifei**] Observar ainda que os requerimentos de solicitação de desconto nº14.281.712-8 (fls.329/332) e nº14.348.945-0 (fls.333/336) identificam parcelas vincendas do ICMS que serão objeto do desconto, reconhecidas pelo Interessado como parcelas por ele devidas, conforme exemplificado no trecho abaixo reproduzido (requerimento nº14.281.712-8):

“A empresa MONDELEZ BRASIL LTDA, com sede na capital do Estado do Paraná, na Avenida Presidente Kennedy, nº 2511, Água Verde, CEP 80610-010, inscrita no CNPJ sob nº 33.033.028/0001-84 e no CAD-ICMS sob nº 902.56576-05, e, ainda, com estabelecimento fabril na Avenida Juscelino Kubttschek de Oliveira, nº 13.300, parte, Cidade Industrial de Curitiba, município de Curitiba, Estado do Paraná, inscrito no CNPJ sob nº 33.033.028/0020-47 e no CAD-ICMS (inscrição principal) sob nº 901.98330-51, vem solicitar desconto pelo pagamento antecipado do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS relativo às parcelas vincendas, abaixo discriminadas, devidas pelo estabelecimento inscrito no CAD-ICMS (inscrição auxiliar) sob nº 901.71580-71, nos termos do Decreto nº 5.159/2016.” [**Grifei]** Conforme se verifica, através dos itens I, II e III do artigo 1º do 1º Aditivo, foi estabelecida uma postergação do pagamento de elevados percentuais do valor do ICMS devido, conforme períodos definidos, concedida no âmbito do PRODEPAR. Segue, para exemplificar, a transcrição do item III do artigo 1º do referido Aditivo:

III - para os fatos geradores do ICMS relativos ao período de 1º de novembro de 2007 até 31 de outubro de 2017, obedecendo às seguintes condições:

a) a primeira parcela, no valor correspondente a 50% (cincoenta pontos percentuais), do imposto devido, deverá ser paga no mês subsequente ao do seu período de apuração, no prazo regulamentar do imposto;

b) a segunda e última parcela, no valor correspondente a 50% (cincoenta pontos percentuais), do mesmo imposto, deverá ser paga em igual dia ao mencionado na alínea anterior, no prazo de até 120 (cento e vinte) meses após o vencimento da primeira parcela, correspondente ao seu saldo remanescente. [**Grifei]**

Nesse contexto, o ICMS vincendo é um tributo devido, fruto de uma obrigação tributária principal, surgida com a ocorrência do fato gerador, que teve o prazo de seu pagamento postergado, sendo decorrente da própria atividade operacional da empresa,

não se trata de um empréstimo financeiro, mas sim de uma dívida tributária. Dessa forma, o desconto obtido na antecipação de seu pagamento tem a mesma natureza da remissão tributária, não podendo ser confundido por exemplo com a receita decorrente de antecipação de pagamento a clientes, nem como compra realizada com desconto condicional. Também não se trata de redução de uma dívida financeira ou de um empréstimo tomado, logo não se caracteriza como uma receita financeira.

Do exposto, conclui-se que o benefício do desconto pelo pagamento antecipado de ICMS vincendo se equivale a uma remissão parcial tributária, configurando-se em um ato jurídico que faz crescer o patrimônio do devedor, de modo que revela capacidade contributiva, que, por caracterizar uma receita operacional, diversa da receita financeira, implica receita tributável pelas contribuições Pis e Cofins, no regime não-cumulativo, com aplicação das alíquotas respectivamente de 1,65% e 7,60%.

Dessa forma, não há reparos a se fazer no lançamento fiscal.

[grifos constam do original]

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera todos os seus argumentos de mérito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 01/06/2021 (fls. 886 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 30/06/2021 (fls. 888 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Como visto pelo relatório do caso, a discussão nos autos envolve o tema da subvenção para investimento e sua eventual tributação via IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No caso concreto, o estado do Paraná concedeu dois benefícios fiscais atinentes ao ICMS.

No primeiro deles, no âmbito de um programa que ficou conhecido como PRODEPAR, foi autorizada a dilação do prazo para pagamento do imposto estadual, com os valores atualizados pelo FCA (taxa de atualização inferior à taxa Selic), sem outras atualizações de juros e sem multa. Destaque-se que a vantagem econômica auferida com este benefício da dilação de pagamento do ICMS não é objeto da presente discussão.

Já o segundo, objeto de autuação por parte da Receita Federal do Brasil, envolvia descontos concedidos pelo estado para os contribuintes que resolvessem quitar antecipadamente as parcelas de ICMS vincendas, pois na visão da fiscalização o benefício teria a característica de uma subvenção para custeio e não de uma subvenção para investimento, o que demandaria a inclusão das receitas no computo do lucro do período, não se enquadrando, portanto, nos requisitos do artigo 30 da Lei n.º 12.937/2014.

É importante mencionar que inexistente controvérsia nos autos a respeito do registro e do depósito no CONFAZ da documentação comprobatória do ato concessivo do benefício, o que foi objeto do termo de intimação fiscal n.º 02 (fls. 287/291 do *e-processo*), respondido pelo contribuinte em 23/09/2019 (fls. 351/372 do *e-processo*).

Segundo consta do acórdão recorrido (fls. 862 do *e-processo*), *a controvérsia de interpretação entre o Fisco e o Interessado acerca das subvenções surge a partir de outras situações, também previstas no 2º Aditivo (seções I e II), que introduziram o benefício do desconto para pagamento antecipado do ICMS postergado, que o Fisco denominou, para efeito elucidativo, de 2ª fase do benefício.*

Tanto a fiscalização como o acórdão recorrido terminaram por concluir que o benefício em questão não poderia ser considerado como subvenção para investimento, tendo em vista que a sua concessão independeria de qualquer contrapartida por parte do contribuinte.

Nas palavras da própria DRJ07 (fls. 862/863 do *e-processo*), *não havia a necessidade de nenhum tipo de acordo entre Estado e contribuinte para que este usufrísse do benefício do desconto, bastando um requerimento por parte do contribuinte, nos termos do Decreto regulamentador. Assim, este benefício não exigia condicionantes, tais como a*

implantação e/ou ampliação de empreendimentos. Neste sentido, o Fisco considerou que o referido benefício não se caracterizou como uma subvenção para investimentos.

Ao analisar a norma jurídica editada pelo Estado do Paraná que concedeu o benefício ao contribuinte no presente caso concreto, a DRJ07 concluiu que (fls. 863 do *e-processo*), o §5º acima transcrito de fato não estabelece que o benefício seja concedido como um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos dos contribuintes, não há condicionantes ao contribuinte neste sentido.

A DRJ07 chegou inclusive a investigar a justificativa constante do Projeto de Lei nº 546/2013 que resultou na lei concessiva do benefício e constatou que (fls. 865 do *e-processo*) desde o Projeto de Lei, nunca foi interesse do Estado condicionar a concessão do benefício como um estímulo específico à implantação ou expansão de empreendimentos econômico do contribuinte ou mesmo estipular qualquer contraprestação por parte do mesmo.

Em suma, vejamos ainda a conclusão do voto da DRJ07 (fls. 869/870 do *e-processo*):

Como se observa, a própria SEFAZ/PR, ao esclarecer que o benefício do desconto não se restringe a beneficiários do incentivo fiscal e que, para a concessão do desconto, descabe necessidade de contrapartidas por parte dos contribuintes, confirma de maneira indubitável que o benefício do desconto nas antecipações do pagamento do ICMS vincendo aqui analisado **não possui os requisitos e condições** da subvenção para investimento, na forma preconizada no art. 30 da Lei nº12.973/2014, atualizado pela Lei Complementar (LC) nº160/2017, para fins de não ser computado na determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.

Diante das exposições, entendo que o benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS declarado e vincendo, de acordo com a Lei nº17.741/2013, que o instituiu, e Decreto regulamentador, não cumpre as exigências contidas no art. 30 da Lei nº12.973/2014, eis que o benefício não é concedido como um estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e portanto **não se qualifica** como uma exclusão na determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.

Em que pese o exposto, o nosso entendimento vai em sentido oposto ao quanto já decidido.

A nosso ver, existem dois fundamentos jurídicos que por si só são capazes de anular a presente autuação fiscal.

Primeiro que com a modificação introduzida pela Lei Complementar nº 160/2017 encerrou-se a discussão a respeito da natureza do benefício fiscal concedido pelo Estado, carecendo aos fiscais federais de competência para estabelecer qualquer tipo de distinção.

Por segundo, ainda que fosse importante uma contrapartida exigida do contribuinte em troca da concessão do benefício para fins de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, no presente caso concreto inexistem dúvidas de que o contribuinte planejou e executou a construção de um parque fabril para fabricação de produtos alimentícios, o que foi expressamente reconhecido pelo próprio Poder Público Estadual, o que jamais poderia ter sido desconsiderado pelo Poder Público Federal.

Subvenção para investimento x subvenção para custeio

A respeito da discussão sobre eventual distinção entre subvenção para investimento e subvenção para custeio após a edição da Lei Complementar nº 160/2017 que acabou alterando a Lei nº 12.973/2014, trata-se de um tema bastante conhecido neste Conselho Administrativo e que mais recentemente foi analisado e julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior, em sessão de 12/11/2021, no acórdão nº 9101-005.850.

Cumpram-se desde já que nos filiámos ao entendimento jurídico difundido pelo conselheiro relator no sentido de que a Lei Complementar nº 160/2017 subtraiu a competência do Fisco Federal e dos próprios julgadores do contencioso tributário federal de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento.

Assim, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como subvenção de investimento bastaria a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o esgotamento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias.

Tal compreensão, inclusive, não ignora o fato de o caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 mencionar a necessidade de o benefício ter sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas tão somente considera que tal

avaliação não cabe ao Fisco Federal, nem tampouco a conselheiros do CARF, vinculados à Administração Pública Federal, sendo uma prerrogativa única e exclusiva do Poder Público Estadual que concedeu o benefício.

Em outras palavras, não compete ao CARF avaliar se em contrapartida a um benefício específico o contribuinte realizou ou não investimentos no estado, de modo que se o próprio Estado da Federação, *in casu* do Paraná, reconhece que o benefício foi concedido em troca de investimentos realizados, soa desproposito ao CARF pretender desconsiderar tal conclusão.

Ainda a respeito do que foi recentemente decidido pela Câmara Superior deste Conselho, inclusive por maioria de votos, vejamos o que consta da ementa do mencionado acórdão n.º 9101-005.850:

SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 E 10. BENEFÍCIO E INCENTIVO DE ICMS. REQUISITOS E CONDIÇÕES DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/14. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. CANCELAMENTO INTEGRAL DA EXAÇÃO.

O disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *atos geradores*. Após tal alteração legislativa, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências trazidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda. Dessa forma, a existência de *sincronia* e de *vinculação* entre o recebimento da benesse estatal e a sua *aplicação* nos empreendimentos privados não mais é elemento oponível aos contribuintes para fundamentar e manter exações de IRPJ e CSLL.

A Lei Complementar nº 160/17 subtraiu a competência das Autoridades de Fiscalização tributária federal e dos próprios Julgadores do contencioso tributário de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de *decidir* se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de *subvenção de custeio* ou de *investimento*.

A maior Autoridade do Poder Executivo, por meio de ato oficial, formal e público, dirigido ao Poder Legislativo, atestou, expressamente, que os arts. 9 e 10 da Lei Complementar, se promulgados fossem, iriam *equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento*. Após a efetiva promulgação de tais dispositivo, sem qualquer alteração ou adição ao seu texto - em razão da deliberada derrubada do veto presidencial - é necessário observar a mesma conclusão antes alcançada e dar o correspondente tratamento, como *previsto*, sendo tal consequência a legítima vontade do Legislador.

Assim, à luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como *subvenção de investimento* bastaria a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo

vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias.

Tratando-se de subvenção, efetivada por benefício 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 n.º 190/17, resta também atendido o art. 10 da Lei Complementar n.º 160/17.

Tendo em vista a didática e a precisão dos argumentos levantados pelo conselheiro relator para o acórdão, pedimos licença para fazer a sua transcrição integral no presente acórdão, inclusive por se tratar de corrente jurídica com a qual nos filiámos, veja-se:

Inicialmente, como abordado nesses outros *casos*, esse tema da tributação das *subvenções* percebidas por empresas pelos tributos federais – há muito tratado neste E. CARF - justifica uma breve introdução e análise histórica de sua evolução legislativa, até o momento da edição da Lei Complementar n.º 160/17, o que auxiliará na delimitação do objeto jurídico remanescente do feito e na determinação das normas aplicáveis, estabelecendo aquilo que é oponível à Contribuinte nesse momento processual para o reconhecimento de seu direito alegado.

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 n.º 4.320/64, que diferencia as *subvenções sociais* das *econômicas*, habitando a regulamentação das finanças públicas.

Logo após, ainda no mesmo ano, ganhando pertinência no Direito Tributário, o instituto das *subvenções* é estampado no inciso IV do art. 44 da Lei n.º 4.506/641 (ainda vigente, correspondente ao inciso I do art. 392 do RIR/99 e, agora, ao inciso I do art. 441 do RIR/18).

Na referida norma, determina-se que as *subvenções para custeio ou operação* integram a receita bruta operacional, tornando-se, então, um componente positivo no cálculo do *lucro operacional* das empresas, objeto de tributação da renda das pessoas jurídicas. Note-se que não há, aqui, uma definição própria dessa modalidade de *subvenção*, mas, certamente, considerando histórica e sistematicamente as demais normas vigentes sobre o tema, pode-se associar diretamente tal instituto presente nessa disposição fiscal às, já vistas, *subvenções econômicas*, invocadas pelo Direito Financeiro.

Após mais de uma década, a Lei das S/A (Lei n.º 6.404/76) acabou por veicular regramento contábil no seu art. 182, § 1º, alínea “d”², determinando a inserção dos valores referentes às *subvenções para investimento* na conta de reserva de capital, que compõe o Capital Social das companhias.

Sequencialmente, novamente no âmbito do Direito Tributário, é editado o Decreto-Lei n.º 1.598/77, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 1.730/79, que no §2º do seu art. 383 (antes, correspondente ao art. 443 do RIR/99) estipula que as *subvenções para investimento* não serão computadas na apuração do Lucro Real, sob a condição de que tal valor seja devidamente registrado em conta de Reserva de Capital, em obediência à regra contábil, e somente seja utilizado para absorver prejuízos ou em incorporação ao Capital Social, podendo também ser empregado para ajustar o balanço, fazendo frente a *superveniências passivas ou insuficiências ativas*.

Em termos práticos, se observada tal conduta do contribuinte, os valores de *subvenções para investimento* não comporiam a parcela do lucro tributável das companhias, guardando relevância exclusivamente patrimonial.

Nesse caso, nota-se que o Legislador tributário acabou por trazer delimitação jurídica e certa *definição* a essa figura, podendo se extrair da literalidade do dispositivo que *subvenções para investimento* seriam aquelas benesses, *inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público.*

Tal matéria foi diretamente regulada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/78, que também veiculou uma mais profundada conceituação da figura das *subvenções de investimento*, submetendo-a às ideais de *efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.*

Já se revela aqui um claro *discrímen* jurídico-tributário no tratamento federal das *subvenções*: 1) as *subvenções para custeio ou operação* integram a *receita bruta operacional* das empresas, inclusive compondo o cálculo do Lucro Real apurado; 2) as *subvenções para investimento* são contabilmente alocadas em contas patrimoniais, não circulando pelo resultado da companhia, restando expressamente excluídas do cômputo do Lucro Real auferido, se observada a sua devida utilização.

E essa distinção, instituída ainda no final na década de 1970, sempre foi o centro de todos os debates tributários em esfera federal sobre tais figuras.

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 1824 da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei n.º 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

Dentro desse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei n.º 11.638/2007, e também por força das disposições da Lei n.º 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei n.º 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (especificamente sob a rubrica de *Reserva de Incentivos Fiscais*).

Confira-se os termos do referido 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 n.º 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)

E como cena final da implementação das regras e padrões do IFRS, foi editada a Lei nº 12.973/14 (conversão da MP nº 627/13), encerrando, então, o processo de transição instituído anteriormente, dando definitividade aos reflexos e consequências tributárias desse novo modelo. O seu art. 30 foi especialmente destinado ao tratamento das subvenções para investimento na apuração do Lucro Real. Confira-se tal dispositivo:

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. (destacamos)

A norma veiculada se assemelha muito àquela antes presente no art. 18 da Lei nº 11.941/09, determinando que 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 das S/A.

Assim como antes, limita-se sua utilização contábil e fiscal à absorção de prejuízos, após o exaurimento do saldo das demais contas da reserva de lucros, com exceção dos valores da reserva legal (recompondo-se a reserva de lucros nos períodos posteriores) e, alternativamente, possibilita seu emprego no aumento de capital. E, da mesma forma – com a devida licença para a repetição – fica o valor da subvenção para investimento condicionada à hipótese de adição quando for dada destinação diversa ao numerário, promovendo-se a sua integração na base de cálculo de dividendos obrigatório ou sendo objeto de devolução de capital aos titulares, ainda que indiretamente, por manobras societárias.

Observa-se que em 2014, no que tange à (des)oneração tributária federal das subvenções para investimento, não houve alterações ou mesmo modificações relevantes na dinâmica contábil e fiscal, antes instituídas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09.

Por sua vez, foi editada a Lei Complementar nº 160/17 a qual, por meio de seu art. 9º, inseriu novos parágrafos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, referentes à delimitação legal e ao tratamento das *subvenções de investimento*:

§ 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. (destacamos)

Este *novel* §4º incluído no dispositivo deixa claro que incentivos e benefícios de ICMS concedidos são *subvenções para investimento*, não podendo mais ser exigido outros *requisitos ou condições* além daquilo estipulado no próprio art. 30.

Ainda, o art. 10 da referida Lei Complementar determinou que os incentivos fiscais estaduais, cerne da chamada *guerra fiscal*, concedidos sem a anuência e a unanimidade dos Estados, exigidas pela Lei Complementar nº 24/75, também estão abrangidos pelas novas determinações da delimitação jurídica das *subvenções de investimento* – devendo,

então, ser objeto dos requisitos de um Convênio CONFAZ, para a remissão dos créditos tributários ou reinstituição dos benefícios:

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."

Claramente houve aqui o total *afastamento* de qualquer disposição contida ou fundamento baseado no Parecer Normativo CST n.º 112/78 e, frise-se que, o convênio a que as normas dos arts. 1º e 3º da Lei Complementar n.º 160/17 se referem *materializou-se* por meio da edição do Convênio ICMS n.º 190/17 pelo CONFAZ.

E aqui, precisamente, no entender desse Conselheiro, tendo em vista que, *in casu*, o manejo do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deu-se, literal e expressamente, com base em divergência e alegações sobre a necessidade da presença de demonstração de *vinculação e sincronia* entre o recebimento dos benefícios estaduais e os investimentos procedidos para, somente assim, à luz desse Parecer Normativo CST, poder tratá-los na esfera tributária federal com *subvenção de investimento*, a improcedência da arguição e o indeferimento do pleito fazendário já se anunciam.

Como vimos anteriormente, após a introdução do IFRS no Brasil, restou legal e expressamente determinado que as benesses de ICMS concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal serão consideradas *subvenção para investimento*, demandando apenas a devida escrituração em conta de reserva de lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento das Reservas de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado o seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios – sob pena de adição no cálculo do Lucro Real (esses são *requisitos e condições legais*, o que não se confunde com *definição ou conceituação*).

Ao seu turno, o §5º enxertado traz previsão de cunho *temporal* sobre o alcance da norma presente no anterior §4º, estabelecendo a sua aplicação já em processos administrativos e judiciais que ainda não transitaram em julgado - como o presente.

Está claro que, após a vigência da Lei Complementar n.º 160/17, as Autoridades de Fiscalização tributária federal e os próprios Julgadores do contencioso administrativo tributário **não** possuem mais competência para analisar normativos locais e, assim, *decidir* se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de *subvenção de custeio* ou de *investimento*.

Assim como expressamente consignado pelo conselheiro relator do supratranscrito acórdão, resta claro e cristalino que as autoridades fiscais federais não mais possuem competência para analisar as normas editadas e publicadas pelos estados da Federação tratando de benefícios fiscais de ICMS.

Isso tanto é verdade que o Presidente da República tentou até mesmo vetar as inovações legislativas introduzidas pela Lei Complementar n.º 160/2017, com base na justificativa de que elas causariam “*distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o*

investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal”.

Veja-se que a equiparação entre subvenção para investimento e subvenção para custeio é deveras clara. Não resta margem para dúvidas.

O mencionado veto, todavia, foi derrubado pelo Congresso Nacional, de modo que a equiparação entre as subvenções foi perfectibilizada.

Veja-se o que adverte sobre a questão o conselheiro relator da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão n.º 9101-005.850 anteriormente mencionado:

Isso pois, após a edição da nova Lei Complementar, determinou-se que todos *os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento.*

Primeiramente, a vontade do Legislador e a justificativa dessas novas normas de alcance *nacional*, principalmente aquelas veiculadas nos seus arts. 9 e 10 - inicialmente vetados pela N. Presidência da República, mas endossados e promulgados pelo Congresso Nacional - é a cessação do contencioso na esfera federal, referente à tributação de benefícios de ICMS concedidos pelos próprios Estados da Federação.

Se analisado o conteúdo das disposições da Lei Complementar n.º 160/17, sob prisma hermenêutico finalístico, dentro da devida contextualização política de esforços para acabar ou mitigar os efeitos da *guerra fiscal* entre os Estados e o Distrito Federal – assim como o seu indesejado *dano colateral* em esfera federal – resta evidente que não há mais margens para continuar se procedendo à rotulação casuística desses incentivos como *subvenção de custeio*.

Com a edição da Lei Complementar, o Poder Legislativo acabou por resolver, de maneira objetiva, certa e concreta, a questão da qualificação jurídica, para fins de tributação federal, das *subvenções* concedidas por meio de incentivos e benefícios fiscais de ICMS, de modo que haveria um verdadeiro conflito republicano se as Autoridades do Poder Executivo arrogarem-se competência que, legalmente, não é mais sua.

Quando do veto presidencial dos art. 9 e 10 da Lei Complementar (exercitando suas prerrogativas *checks and balances*) o próprio Chefe do Poder Executivo (o Exmo. Sr. Presidente da República) assim fundamentou tal *manobra* denegatória de alteração legislativa⁶:

*"Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional n.º 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, **no mérito**, causam distorções tributárias, **ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento**, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la."*

Ora, se a maior Autoridade do Poder Executivo afirmou e defendeu, em ato público e oficial, dirigido ao Poder Legislativo, que se os art. 9 e 10 da Lei Complementar **fossem promulgados** estes iriam *equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento* (o que posteriormente ocorreu, sem qualquer alteração ao texto, em razão da *derrubada* do veto presidencial), como, nesse momento, os órgãos desse mesmo Poder Executivo, defendem que **não** houve essa equiparação, limitada unicamente à necessidade de observância dos *requisitos e condições*, da natureza contábil para sua efetivação?

Imperioso – sempre - observar o axioma do *nemo potest venire contra factum proprium* imposto à Administração Pública no tratamento conferido aos *administrados*.

Se de um lado, para o Poder Legislativo - dentro do trâmite oficial, formal e constitucional de aprovação e promulgação de uma nova Lei Complementar - afirmou-se, demonstrou-se e atestou-se que tal **ação A** teria o **efeito X**, quando realmente praticada a mesma **ação A** como, agora, pode se dizer que, na verdade, está-se apenas diante do **efeito Y**?

Muito mais do que isso: se, mesmo oficial e formalmente alertado ao Poder Legislativo sobre tal efeito de *equiparação* jurídica das *subvenções*, promoveu-se a derrubada do veto, para precisamente, fazer vigor tais disposições, então, tal consequência é a mais legítima – e confirmada – vontade do Legislador.

Desse modo, *data maxima venia*, a análise jurisdicional das Leis, Decretos e demais normativos estaduais e distritais, com finalidade de se concluir se *houve a efetiva intenção* de determinado Ente conceder *subvenção de investimento*, ou, contrariamente, a concessão de mera benesse de *custeio*, tornou-se descabida e ilegítima nos julgamentos sobre o tema.

O que deve ser verificado é o tratamento contábil dado pelo contribuinte a tais valores e a sua utilização, conforme expressamente regido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/14 (pois estes são os únicos *requisitos* presentes no dispositivo, que sobrepõem-se à sua antiga e histórica qualificação do *caput*, diretamente afastada pelo advento da Lei Complementar nº 160/17, com a derrubada do veto presidencial). E, tratando-se de benesse concedida em *desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual*, deve se proceder à confirmação do atendimento às *exigências de registro e depósito*, conforme pormenorizado no texto do Convênio ICMS nº 190/17.

Posto isso, também é certo e incontroverso que a Autuação, agora sob escrutínio, foi fundamentada em acusação baseada no **superado** Parecer Normativo CST nº 112/78, especificamente na ausência de *sincronismo e vinculação* entre o mecanismo de concessão, o gozo e a destinação dos benefícios. [...]

Em vista do aduzido, concluímos que no presente caso concreto não caberia ao fisco desconsiderar o benefício concedido pelo Estado do Paraná.

Com efeito, também nos parece bastante claro que com a modificação legislativa ocorrida em 2017, o Poder Legislativo acabou por resolver, de maneira objetiva, certa e concreta, a questão da qualificação jurídica, para fins de tributação federal, das subvenções concedidas por meio de incentivos e benefícios fiscais de ICMS.

E ainda que se entendesse pela impossibilidade da aludida equiparação entre as subvenções, o próprio Estado do Paraná reconheceu que o benefício fiscal concedido no presente caso concreto se deu em função de todos os investimentos que já teriam sido realizados pelo contribuinte ainda durante a concessão do primeiro benefício.

Relembre-se que no presente caso foram concedidos dois benefícios. O primeiro no âmbito do PRODEPAR, que consistiu no diferimento do pagamento do ICMS, e o segundo pactuado com base em lei e regulamentado por meio de aditivo celebrado entre Estado e contribuinte, por meio do qual concederam-se descontos em razão do pagamento antecipado do imposto anteriormente diferido.

Incompetência do Fisco Federal para analisar benefícios concedidos pelos Estados e questionar a natureza de investimentos realizados e confirmados pelo próprio ente concedente

Muito embora conste dos autos documentos que vinculem o benefício concedido pelo estado do Paraná aos investimentos realizados pelo contribuinte no próprio estado, o Fisco Federal entendeu que eles teriam sido pactuados tão somente na tentativa de burlar a exigência legal da contrapartida, vinculando-a a investimentos já realizados no passado sem qualquer vinculação com o desconto ora analisado.

Veja-se o que consta do TVF nesse sentido (fls. 696/699 do *e-processo*):

Diante da promulgação desta Lei nº 17.741/2013, em 18/12/2014, houve a formalização do 2º Aditivo ao PROTOCOLO (já relatado anteriormente, pois também tratou da do benefício da dilação

[...]

O que se observa das cláusulas acima é o fato de as referências ao benefício do desconto, contidas especificamente nas seções I e II, serem dispensáveis, descabidas de comporem este 2º aditivo, uma vez que a norma-matriz do benefício (Lei nº 17.741/2013) não exigia **nenhuma contrapartida** dos contribuintes para a obtenção da vantagem do desconto pela antecipação. O que este 2º aditivo procurou fazer foi **tentar** criar um vínculo entre o benefício inicial estipulado no PROTOCOLO (a dilação dos pagamentos), com este novo benefício do desconto, e usar o mesmo estímulo lá estipulado (criação de uma nova fábrica em Curitiba), procurando vinculá-lo com a obtenção deste segundo benefício (o desconto nas antecipações), e assim, taxá-lo como uma subvenção para investimentos, nos mesmos termos do benefício inicial, da dilação.

Em verdade, a única cláusula realmente pertinente, que justifica o 2º aditamento ao PROTOCOLO, é a que amplia o prazo de fruição do benefício da **dilação** em mais um ano (seção III do aditivo). As demais (seções I e II do aditivo), atinentes ao desconto

criado pelo §5º do art. 36 da Lei 11.580/96, foram ali enxertadas numa **tentativa** de taxar o benefício do desconto como uma subvenção para investimentos, aos moldes do benefício da 1ª fase.

Se a norma ensejadora do benefício não exige contrapartidas por parte do contribuinte, não é um acordo, mesmo tendo o Estado do Paraná como parte, que irá criar esta contrapartida. Veja-se que para a ampliação do prazo de fruição da dilação, a presença do Estado era necessária, mas não para as demais cláusulas. Não havia a necessidade de nenhum tipo de acordo entre Estado e Contribuinte para que este usufruísse do benefício do desconto. Bastava um requerimento por parte do contribuinte.

O reconhecimento feito pelo Estado, relativamente aos investimentos realizados pela CONTRIBUINTE, registrado na seção II do 2º aditivo, deve ser entendido unicamente para atendimento ao benefício da **dilação**, estipulado no PROTOCOLO e em seu 1º Aditivo, e justificar a ampliação do prazo do benefício da dilação em mais 1 ano. Não há como aproveitar este reconhecimento, e inseri-lo nas condições do benefício do **desconto**, justamente porque este benefício não exigia nenhum tipo de condicionante, tais como a implantação e/ou ampliação de empreendimentos.

Fazendo um exercício de comparação, **guardadas as devidas proporções e especificidades**, seria o mesmo que dizer que um REFIS do ICMS (refinanciamento especial para os devedores do estado) poderia ser considerado uma subvenção para investimentos.

Nada obstante o aduzido, nosso posicionamento vai no sentido de que não cabe ao Fisco Federal analisar, interpretar, nem tampouco desconsiderar instrumentos pactuados entre contribuinte e estados da federação.

O que o Fisco Federal está afirmando ao concluir que o documento pactuado entre contribuinte e estado do Paraná foi firmado na **tentativa** de se criar um vínculo entre o primeiro benefício (dilação do pagamento) e o segundo benefício (desconto) para justificar os investimentos já realizados, com vistas a justificar a natureza da subvenção como investimento, é que o aludido documento na verdade é falso e seu objetivo na verdade é encobrir uma fraude. Sucede que como já deveras anunciado não caberia ao Fisco Federal tecer essas considerações nem tampouco tais conclusões. Se fosse o caso que fizesse uma representação para as autoridades policiais.

O protocolo de intenções e os aditivos firmados entre contribuinte e estado do Paraná comprovam que o benefício somente foi concedido em troca de estímulos à implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

O benefício relacionado aos descontos obtidos com a antecipação das parcelas de ICMS foi formalizado por meio do 2º aditivo ao Protocolo de Intenções, documento no qual o Poder Público manifestou-se expressamente sobre a sua vinculação com os investimentos

realizados pela empresa através do Protocolo de Intenções firmado em 1999 e editado em 2001 (1º Aditivo), veja-se (fls. 825/828 do *e-processo*):

A REGIAO FISCAL DRF



2.º ADITIVO AO PROTOCOLO DE INTENÇÕES, QUE ENTRE SI CELEBRAM AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO E DE DIREITO PRIVADO ADIANTE QUALIFICADAS, PARA EXPANSÃO DAS ATIVIDADES INDUSTRIAIS, NA FORMA QUE SEGUE.

[...]

CONSIDERANDO QUE:

As Partes firmaram, em 27.9.1999, o Protocolo de Intenções, doravante denominado PROTOCOLO, para viabilizar a instalação de uma unidade de fabricação de produtos alimentícios no Município de Curitiba;

O PROTOCOLO foi firmado tendo por pressupostos a promoção e a consolidação do desenvolvimento econômico, tecnológico e social do ESTADO, mediante o fornecimento de suporte e subvenção para investimento, por meio dos incentivos fiscais determinados, e efetivamente aplicados em bens e direitos, como estímulo à implantação e/ou expansão do empreendimento econômico produtivo;

[...]

Consoante o **PROTOCOLO**, a **MONDELEZ** se comprometeu a efetuar investimentos no **ESTADO**, mormente na construção do mencionado parque fabril e na geração de empregos;

Por sua vez, o **ESTADO** comprometeu-se, entre outros itens, a garantir um prazo especial de pagamento de parte do ICMS gerado pela comercialização dos bens produzidos no parque fabril;

A **MONDELEZ**, até o presente momento, já concretizou a implantação da unidade para fabricação de produtos alimentícios, com investimento superior a R\$ 210.000.000,00 (duzentos e dez milhões de reais) inicialmente previsto no **PROTOCOLO**, acrescido dos investimentos tratados nos protocolos n.º 12.126.016-6, de 22/08/2013, e n.º 13.312.862-0, de 25/08/2014, já homologados pela Secretaria de Estado da Fazenda;

Os valores dos investimentos complementares, apresentados no protocolo n.º 8.795.268-0, de 26/04/2005 ficam sujeitos à homologação fiscal posterior;

Os investimentos, até a presente data, somam R\$ 375.749.779,40;

[...]

A **MONDELEZ** vem se aproveitando do benefício da postergação de parte do ICMS gerado no seu estabelecimento fabril desde o ano de 2001 até presente momento, e que ainda tem um saldo a pagar ao **ESTADO**, cujos vencimentos alcançam até o ano de 2024, por conta dos prazos firmados no **PROTOCOLO**;

Em 30.10.2013, o **ESTADO** publicou a Lei n.º 17.741/13, a qual acrescentou o § 5.º ao artigo 36 da Lei n.º 11.580/96, de forma a possibilitar a concessão de desconto pelo recolhimento antecipado do ICMS vincendo, cujos fatos geradores já ocorreram;

Em 07.11.2014, o **ESTADO** publicou o Decreto n.º 12.537/14 que regulamentou o disposto na Lei n.º 17.741/13, concedendo o desconto pelo pagamento antecipado do ICMS declarado e vincendo.

RESOLVEM, de comum acordo, firmar o presente **2.º ADITIVO AO PROTOCOLO DE INTENÇÕES**, doravante denominado simplesmente **PROTOCOLO**, que estabelece compromissos mútuos entre as Partes e se regerá pelas cláusulas seguintes e pelas condições nelas descritas.

I. DO PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS POSTERGADO

1. A **MONDELEZ** compromete-se a efetuar o pagamento de parte das parcelas vincendas, conforme tratado no "Item II" e na forma prevista no Decreto n.º 12.537/14;

2. O montante do desconto legal, concedido pelo efetivo pagamento antecipado de parcelas vincendas, integra o valor dos investimentos previstos neste instrumento, até a data final pactuada, constituindo-se este desconto na mesma natureza jurídica dos próprios investimentos de implantação e/ou expansão do empreendimento projetado.

3. A **MONDELEZ** declara que irá efetuar o pagamento das parcelas vincendas conforme tabela anexa, até a data final prevista no Decreto n.º 12.537/2014, sendo que a coluna "desconto" da referida tabela representa a concretização do benefício concedido pelo **ESTADO**, que antes se deu na forma de prazo e agora se dá na forma de desconto.

[...]

II. DA QUITAÇÃO DO ESTADO E DA NATUREZA DO DESCONTO

1. Diante do pagamento das guias mencionadas no tópico acima, o **ESTADO** dá total e irrestrita quitação às parcelas de ICMS gerado e postergado nos moldes do **PROTOCOLO**, conforme a tabela anexa;

2. Em razão do pagamento efetuado antecipadamente, o **ESTADO** reconhece que o benefício inicialmente concedido no **PROTOCOLO** na forma de prazo para pagamento foi convertido em desconto efetivo para as parcelas que foram quitadas antecipadamente;

3. O **ESTADO** também reconhece que todo o investimento efetuado pela **MONDELEZ** no **ESTADO** contribuiu e contribuirá para o desenvolvimento econômico, social e tecnológico do Paraná, sendo possível a efetivação de novos investimentos pela empresa com sua posterior comprovação e homologação, na forma legal.

O que poderia ser discutido é se poderia o Estado do Paraná ter concedido um benefício com base em um investimento já realizado. Destaque-se, todavia, que o que o caput do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 exige é que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sem mencionar se tais investimentos necessitam ser novos ou já existentes.

Embora se reconheça a relevância e a importância da discussão, é preciso destacar que não cabe ao Fisco Federal, nem tampouco aos conselheiros deste Conselho, tal análise. Trata-se de uma questão atinente tão somente ao Estado do Paraná, de cunho político e econômico.

Assim, não nos parece correto que o Fisco Federal possa se esmiuçar sobre um benefício instituído pelo estado de Paraná, que aliás fez questão de emitir um documento reconhecendo expressamente a sua vinculação a investimentos realizados no estado.

Face ao exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para cancelar o presente lançamento para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Redator designado.

Após o voto apresentado pelo Ilmo. Relator, foi aberta divergência a respeito do mérito recursal, relativo à exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins sobre os valores decorrentes do benefício concedido à Recorrente pelo Estado do Paraná, em função dos requisitos previstos no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, com a redação que lhe deu a Lei Complementar n.º 160/2017. Passo, a seguir, a sintetizar a posição vencedora.

Como bem exposto no Relatório, a Recorrente obteve benefícios fiscais relativos ao ICMS junto ao Estado do Paraná, segregados em duas fases:

(i) benefício fiscal de dilatação de pagamento (1ª fase), em que “o Estado, ao receber o ICMS de determinado mês, ato contínuo, devolve parte do mesmo ao contribuinte (ex: 80%), cobrando por este empréstimo uma atualização pela FCA e dispensando a atualização pela Selic e a multa de mora” (fls. 688). O benefício desta primeira fase não foi base da autuação.

(ii) benefício fiscal de desconto na antecipação do pagamento (2ª fase), com fundamento na Lei Estadual/PR n.º 17.741/2013, que autorizou desconto pelo “recolhimento antecipado do imposto vincendo, cujos fatos geradores já ocorreram”. A partir da autorização legal, foi firmado 2ª aditivo (fls. 322/326) ao “Protocolo de Intenções” celebrado anteriormente para a obtenção do benefício na primeira fase. Neste novo aditivo, foi concedido desconto efetivo, pelo Estado do Paraná, aos pagamentos que foram postergados em função do benefício da 1ª fase.

Conforme apurado pela Fiscalização, a Recorrente, entendendo que o benefício obtido nessa segunda fase seria uma subvenção para investimentos, realizou exclusões na apuração do seu lucro real, sob a rubrica “Doações e Subvenções para Investimento”.

Contudo, a Fiscalização entendeu que referidas exclusões foram feitas indevidamente, pois: (i) o benefício da segunda fase não foi concedido como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, não preenchendo os requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 e (ii) o ato normativo que fundamentou o benefício do PRODEPAR (art. 2º da Lei Estadual/PR n.º 10.865/1993) teria sido objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, razão pela qual o benefício da primeira fase – dilatação de prazo de pagamento – teria perdido seu fundamento jurídico. Por esse motivo, o segundo aditivo não poderia ser qualificado como subvenção para investimento.

Inicialmente, vale destacar que a alteração feita pela Lei Complementar n.º 160/2017 na Lei n.º 12.973/2014, na visão que prevaleceu durante o julgamento, não transformou todo benefício fiscal relativo ao ICMS em subvenção para investimento. O diploma complementar inseriu, no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, os §§ 4º e 5º, com a seguinte redação:

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 n.º 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.

§ 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 n.º 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 n.º 160, de 2017)

Como se verifica pela leitura do § 4º, em conjunto com o *caput*, a subvenção para investimento depende dos seguintes requisitos: (i) devem ser concedidas como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, (ii) somente podem ser utilizadas para absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros ou aumento do capital social.

Veja-se que o § 4º, *a contrario sensu*, faz referência à manutenção “dos requisitos ou condições” previstos no artigo, pois somente excluiu expressamente os não previstos. O dispositivo não deixa de ser relevante, pois havia uma controvérsia a respeito da existência ou não de outros requisitos para a qualificação de uma subvenção de investimento. É exemplo disso a necessidade de “sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”, constante no art. 198, § 7º, da IN n.º 1.700/2017, que em função da alteração legislativa não são mais exigidos no caso de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Tanto é assim que foram expressamente excluídos pela IN n.º 1.881/2019, que incluiu o § 8º no referido art. 198.

Referida conclusão está de acordo, ainda, com a Solução de Consulta n.º 145/2020, que tratou especificamente do tema:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar n.º 160/2017 **os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, dentre os quais, a**

necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Neste ponto, é importante destacar que não ignoramos o entendimento manifestado pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf no Acórdão n.º 9101-005.850 (Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de 12/11/2021), bem citado pelo Ilmo. Relator. No entanto, vale destacar que foi um resultado por maioria, em que a Ilma. Conselheira Livia De Carli Germano votou pelas conclusões e o Ilmo. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o Relator por fundamentos distintos.

Inclusive, analisando o r. voto do Ilmo. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, fica evidente que entendeu pelo preenchimento dos requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 por conta das circunstâncias daquele caso concreto, uma vez que a Lei Estadual envolvida naquele processo “exigiu do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial”. Assim, entendemos que a conclusão adotada neste caso, quando do julgamento do Recurso Voluntário, não contraria posição pacificada da C. CSRF.

Neste caso, ficou demonstrado que os benefícios obtidos na segunda fase não se deram como contrapartida de estímulo ou expansão de empreendimento econômico, pois (i) a Lei Estadual/PR n.º 17.741/2013, que deu origem ao benefício, não fez qualquer exigência nesse sentido e (ii) o próprio 2º Aditivo faz referência aos investimentos que já haviam sido realizados pela Recorrente, sem prever qualquer nova obrigação. Portanto, não foram cumpridos os requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 para a realização das exclusões do lucro, sendo legítima a exigência do crédito tributário de IRPJ e de CSLL.

Com relação à Contribuição ao PIS e à Cofins, a Recorrente argumenta que, se tratando de subvenção para investimento, a exclusão da base de cálculo das referidas contribuições estaria expressamente prevista no art. 1º, § 3º, X, da Lei n.º 10.637/2002 e no art. 1º, § 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, com as alterações da Lei n.º 12.973/2014. Os dispositivos legais citados pela Recorrente prescrevem o seguinte:

Lei n.º 10.637/2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público.

Lei n.º 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público.

Contudo, veja-se que os próprios dispositivos legais fazem referência à necessidade de as subvenções para investimento serem “concedidas como estímulo à implantação ou expansão da empreendimentos econômicos”. Portanto, uma vez que os benefícios fiscais relativos ao ICMS que fundamentaram as glosas não se qualificam como subvenção para investimento, também não se enquadram nas hipóteses de exclusão de base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins citadas pela Recorrente no seu Recurso Voluntário.

Sucessivamente, a Recorrente alegou que, se mantida a autuação para a cobrança da Contribuição ao PIS e da Cofins, as alíquotas deveriam ser aquelas correspondentes à tributação das receitas financeiras, e não as alíquotas gerais do regime não-cumulativo, exigidas pela autuação.

Contudo, entendo que referido argumento não procede, não havendo que se falar em receita financeira, e sim em receita operacional, conforme entendimento manifestado neste CARF (Acórdão n.º 3302-006.473, Rel. Cons. Corinto Oliveira Machado, Sessão de 30/01/2019 e Acórdão n.º 1401-001.114, Rel. Cons. Antonio Bezerra Neto, Sessão de 11/02/2014) e na própria Receita Federal (SC Disit/SRRF01 n.º 17/2010 e SC Disit/SRRF09 n.º 306/2007).

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic.

Com todo respeito ao posicionamento do Ilustre Relator, penso que, mesmo após o advento da Lei Complementar n.º 160/17, persiste a necessidade de se verificar se determinada benesse referente ao ICMS consiste em subvenção para custeio ou investimento para fins de exclusão do lucro real, no termos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

A análise isolada do §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, de fato, pode induzir à conclusão de que, a partir da vigência da Lei Complementar n.º 160/17, todo e qualquer incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS seria considerado subvenção para investimento,

de forma que o tratamento fiscal aplicável independeria da sua caracterização como subvenção para investimento ou custeio.

No entanto, os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no *caput* e não de forma autônoma. Nesse sentido é a Lei Complementar n. 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, e determina, em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos.

Aplicando tal norma de interpretação ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, verifica-se que o §4º não contém qualquer evidência de que se trata de exceção ao *caput*, donde se extrai que sua função é complementar a norma lá contida, que, por sua vez, é discriminada nos incisos I e II. Isso significa que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que atendidos, dentre outros, os requisitos contidos no próprio *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, quais sejam, de que (i) a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) a sua contabilização se dê em conta de reserva de incentivos fiscais.

Portanto, para que não haja a incidência de IRPJ, é essencial que todos os requisitos contidos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 sejam preenchidos, inclusive a concessão da subvenção como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que, no presente caso, ao meu ver, não se verificou

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic