



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.720692/2013-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.331 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de dezembro de 2023  
**Recorrente** ENERGETICA SERRANOPOLIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2009, 2010

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. SUJEIÇÃO AO ÍTEM 3 DO TEMA 1.182 DO EGRÉGIO STJ.

Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do PIS/PASEP e COFINS se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2009, 2010

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. SUJEIÇÃO AO ÍTEM 3 DO TEMA 1.182 DO EGRÉGIO STJ.

Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do PIS/PASEP e COFINS se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Márcio Robson Costa (Relator), que dava parcial provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

Abaixo reproduzo o relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento por ocasião da apreciação da Impugnação.

### I - DO LANÇAMENTO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 5575/5613), conforme demonstrativos abaixo:

| <b>Incidência Não-Cumulativa. Insuficiência de Recolhimento. Período: 01/2009 a 12/2010</b> | <b>Cofins</b>    | <b>PIS/Pasep</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|
| Contribuição                                                                                | R\$ 1.988.217,09 | R\$ 421.372,12   |

|                                             |                         |                       |
|---------------------------------------------|-------------------------|-----------------------|
| Juros de Mora (calculados até 02/2013)      | R\$ 539.268,55          | R\$ 113.200,23        |
| Multa Proporcional (Passível de Redução)    | R\$ 1.491.162,83        | R\$ 316.029,10        |
| Valor do Crédito Apurado                    | <b>R\$ 4.018.648,47</b> | <b>R\$ 850.601,45</b> |
| <b>Crédito tributário total do processo</b> | <b>R\$ 4.869.249,92</b> |                       |

Os detalhes do procedimento fiscal estão descritos nos referidos autos de infração, cujo resumo no tocante à autuação é o seguinte:

## RECEITAS OPERACIONAIS NÃO INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

- De acordo com os documentos apresentados pelo contribuinte, a empresa no ano de 2009 e 2010 era beneficiária do programa de incentivo fiscal denominado FOMENTAR/PRODUZIR, concedido pelo Governo do Estado de Goiás, conforme Termo de Acordo lavrado Contrato nº 040/2006 PRODUZIR (fls. 3801/3820), Resolução nº 887/05-CE/PRODUZIR (fls. 3821), Of. nº 316/08-CE/PRODUZIR (fls. 3823), Of. nº 337/10-SE/PRODUZIR (fls. 3825), Termo de Liquidação (fls. 3827/3832), Aditivo nº 01 ao Contrato nº 040/2006 PRODUZIR (fls. 3825/3846).
- O FOMENTAR/PRODUZIR consiste em um programa de incentivo que tem como objetivo o desenvolvimento de atividades e empreendimentos industriais dentro do Estado de Goiás. O incentivo é realizado prioritariamente por meio da redução do montante de ICMS a pagar pela indústria. A contribuição do Estado não será superior a 73% do montante do imposto devido, na forma de financiamento, que deverá ser quitado a longo prazo, com juros subsidiados (0,2 % a.m) e sem correção ou atualização monetária (Lei Estadual nº 13.591 de 18/01/2000 e Decreto nº 5265 de 31/07/2000).
- Os contratos de financiamento relativos ao FOMENTAR/PRODUZIR poderiam ser liquidados antecipadamente por meio dos leilões de oferta pública da dívida. O próprio devedor participava desses leilões, obtendo uma redução da sua dívida de 30 a 100% do montante total devido (Lei Estadual nº 13.591/2000).
- Segundo essa lei, a pessoa jurídica beneficiária da redução deveria aplicar o equivalente ao desconto obtido na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial, dentro do prazo de 15 anos (Lei nº 15.124, de 25.02.2005). Posteriormente por força do art. 3º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, do montante a ser aplicado poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR.
- Flexibilizando ainda mais quanto a obrigação de utilização dos recursos, por força do art. 4º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação ao capital social da empresa e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses programas ficava desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.
- Ao acrescentar o § 2º ao art. 1º da Lei nº 15.124/2005, determinou-se que o valor referente ao desconto obtido na quitação do financiamento fosse considerado como subvenção para investimento, podendo ser incorporada ao capital da pessoa jurídica beneficiária ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada a sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.
- No Contrato nº 40/2006 - PRODUZIR, entre a Agência de Fomento de Goiás S/A e a empresa Energética Serranópolis Ltda, consta na cláusula primeira que o crédito concedido à contribuinte será utilizado no reforço do SEU CAPITAL DE GIRO (fls. 3801/3820), em decorrência da revitalização de sua unidade industrial.
- Utilizando-se da faculdade de liquidação antecipada dos débitos, a empresa participou do leilão de liquidação (fls. 3827/3832), conforme tabela de resumo a seguir:

| DATA       | DÉBITO ORIGINÁRIO (R\$) | VALOR QUITAÇÃO | DESCONTO OBTIDO |
|------------|-------------------------|----------------|-----------------|
| 06/02/2009 | 2.349.442,40            | 305.427,51     | 2.044.014,89    |
| 13/05/2010 | 5.871.427,57            | 763.285,58     | 5.108.141,99    |
| 20/10/2010 | 5.981.345,64            | 777.574,93     | 5.203.770,71    |

- Percebe-se pelo exposto até aqui dois momentos distintos do negócio jurídico: a fase inicial de concessão da subvenção (financiamento) e o segundo momento da sua quitação em condições extremamente favoráveis, com abatimento de grande parte da dívida.

- **A questão a ser analisada aqui, objeto da fiscalização, é se o referido benefício fiscal e os descontos obtidos na quitação das dívidas são na sua essência subvenções para investimentos, como o querem o Estado de Goiás e o contribuinte, ou se possuem natureza jurídica diversa à luz da legislação tributária federal. (grifos meus)**

- Existem dois tipos de subvenções de acordo com o RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/99) concedidas pelo poder público: uma é aquela utilizada para custeio, que deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra deve ser empregada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos.

- Por meio do Parecer Normativo nº 112/1978 a Receita Federal explicitou os requisitos principais para que um incentivo seja caracterizado como subvenção para investimento:

- recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;

- possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

- sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado;

- o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

- No caso em questão o incentivo fiscal do qual o contribuinte foi beneficiário não se reveste de alguns dos requisitos citados no item anterior para que possa ser considerado subvenção para investimentos, conforme explicitado a seguir.

- Primeiramente não ocorre o sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da expansão e/ou modernização do parque industrial incentivado. Pelo contrário, dá-se um prazo de 15 (quinze) anos para que essa expansão e/ou modernização ocorra.

- É permitido que um projeto que já foi beneficiado com o financiamento do PRODUIR seja reutilizado para a obtenção de mais um benefício (agora, o desconto pela liquidação do próprio financiamento).

- A utilização do programa PRODUIR para liberação de recursos para ser usado NO REFORÇO DE CAPITAL DE GIRO da empresa, conforme consta no Contrato nº 040/2006 - PRODUIR (fls. 3801/3820), é incompatível com a essência da subvenção para investimento, uma vez que esta somente prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para a implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

- Por fim, **a lei estadual não pode dizer que um incentivo fiscal é subvenção para investimento sem que o mesmo se revista de características próprias dessa espécie, conforme explicitadas anteriormente. (grifos meus)**

- Uma vez que ficou demonstrado que o incentivo fiscal PRODUIR não se enquadra na categoria de subvenções para investimentos, e que não há qualquer mecanismo eficiente de vinculação entre os valores obtidos com os incentivos fiscais e a aplicação dos recursos em imobilizado visando a implantação ou expansão do empreendimento, podendo assim tais recursos serem utilizados ao livre arbítrio do contribuinte, não resta dúvida que tais incentivos se classificam adequadamente na categoria de subvenções para custeio ou operação, de acordo o art. 392, inciso I, do RIR/99.

- Esse auxílio obtido com esse generoso desconto (88%) evidencia um não desembolso financeiro da empresa, que pode utilizá-lo como lhe convier, tanto em investimento fixo ou capital de giro, conforme cláusula primeira do Contrato nº 40/2006 PRODUIR (fls. 3801/3820).

- Diante do exposto, conclui-se que a operação sob análise (desconto de 88% sobre quitação de dívidas dos programas FOMENTAR/PRODUIR) se constitui em uma subvenção para custeio caracterizada por um não desembolso, e que, por se caracterizar como uma receita operacional, deve compor a apuração do IRPJ e CSLL sobre o Lucro Real, bem como a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos nos meses de fevereiro de 2009, maio e outubro de 2010 (fls. 5167, 5435 e 5525).

### INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS/COFINS

- Trata-se de diferenças apuradas de PIS/COFINS não-cumulativos, decorrente de glosa de créditos sobre aquisição de insumos destinados a industrialização/revenda referente aos meses de jan/09, fev/09, jul/09 a fev/10, mai/10 a dez/10.

- Após intimações, e em análise da documentação apresentada e da relação de notas fiscais da contabilidade/Sped (fls. 4986/5038), constatou-se que o contribuinte utilizou créditos relativos a insumos agrícolas cuja alíquota é zero, e que não dão direito a crédito de PIS e COFINS.

- De acordo a legislação vigente, não dá direito a crédito de PIS e COFINS os seguintes produtos:

I - Venda de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM, e suas matérias-primas (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso I, Decreto nº 5.195/2004, Decreto nº 5.630/2005).

II - Venda de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da NCM e suas matérias-primas (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso II, Decreto nº 5.195/2004, Decreto nº 5.630/2005).

III - Venda de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711/2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso III).

IV - Venda de corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da NCM (Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso IV, Decreto nº 5.195/2004, Decreto nº 5.630/2005).

- Dessa forma, a fiscalização elaborou planilha **RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS RELATIVAS AOS INSUMOS QUE NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO DE PIS/COFINS** (fls. 5039/5081).

## **LANÇAMENTO**

- A fiscalização elaborou os respectivos demonstrativos, recalculando o PIS e COFINS devido (fls. 5090/5573), sendo sintetizado na planilha de PIS e COFINS a pagar (fls. 5574). Os valores declarados em DCTF foram deduzidos dos valores a pagar (fls. 4075/4100).

## **II - DA IMPUGNAÇÃO –**

Cientificada das autuações em 28/02/2013 (fl. 5621), a Interessada apresentou, em 14/03/2013, a impugnação (fls. 5650/5677) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- A Impugnante é empresa do setor sucroalcooleiro com unidade industrial no Município de Serranópolis, localizada no sul do Estado de Goiás. A principal atividade empresarial é a industrialização de álcool anidro e hidratado. Para produção da cana-de-açúcar, a Impugnante utiliza propriedades rurais próprias, arrendadas, em parceria agrícola, e adquire o produto de fornecedores no Município de Serranópolis e de municípios vizinhos.
- A autoridade administrativa interpretou equivocadamente o conjunto de fatos que envolveram o reinício das operações da Impugnante, que se encontrava paralisada há mais de oito anos, bem como as normas estaduais e federais sobre o tema.

Do Programa Estadual Produzir e o Contrato firmado

- A Impugnante se encaixa especialmente nas disposições estabelecidas pelo Programa Industrial do Estado de Goiás - Produzir, instituído pela Lei nº 13.591/2000.
- A Impugnante era uma empresa que estava com a sua atividade industrial paralisada, quando o seu controle foi transferido, em 21.11.2005, para a Agropecuária Engenho Pará Ltda. e o Sr. Francisco Luiz Dubeux Dourado, conforme demonstra a sua Quarta Alteração Contratual.
- Em razão do incentivo fiscal oriundo do programa PRODUIR, a Impugnante aumenta, ano a ano, a sua capacidade produtiva, como se pode verificar no Quadro - Evolução de Produção em anexo (Doc. 11), gera, aproximadamente, 1.000 (um mil) empregos diretos e 2.000 (dois mil) indiretos, incentiva a plantação de cana-de-açúcar nas terras da região e produz álcool e energia elétrica, com a capacidade instalada atual de 8,0 megawatts e estimativa de 10,0 megawatts após a fabricação de açúcar.
- Todavia, a expansão da sua unidade industrial, ou mesmo a aquisição do controle acionário da Impugnante, apenas se tornou viável por força do Contrato nº 40/2006, firmado com a Agência de Fomento do Estado de Goiás, passando a se beneficiar do Programa de Incentivo Fiscal - Produzir.
- Em 22.08.2006, a Impugnante formalizou o seu "Contrato de Empréstimo, Mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças" com a Agência de Fomento do Estado de Goiás (vide Doc. 05).
- Na Cláusula Primeira fica clara a natureza do contrato:

"CLÁUSULA PRIMEIRA: (...) A GOIÁSFOMENTO abre à CREDITADA, por este instrumento, um crédito de R\$ 256.483.558,67 (duzentos e cinquenta e seis milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e sessenta e sete

centavos), com recursos oriundos do FUNDO DE DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADES INDUSTRIAIS - FUNPRODUZIR, aprovado na vigência do Decreto nº 5.265 e suas alterações posteriores, em atendimento à Resolução nº 887/05 da Comissão Executiva do Conselho Deliberativo do PRODUIR - CE/PRODUIR, e que será utilizado no reforço do seu capital de giro, em decorrência da REVITALIZAÇÃO de sua unidade industrial no Município de Serranópolis - GO, objeto deste empréstimo, de conformidade com o seguinte cronograma de Usos e Fontes, constante da Síntese de Decisão nº 053/06 da Diretoria Executiva da GOIÁS FOMENTO: (...) (Grifos da Impugnante)

- Verifica-se na Cláusula Sexta que o financiamento se deu em função da obrigação de revitalizar a sua unidade industrial:

"CLÁUSULA SEXTA - OBRIGAÇÃO ESPECIAL DA CREDITADA: A CREDITADA obriga-se a executar o projeto de REVITALIZAÇÃO da sua unidade industrial referida na Cláusula Primeira deste Contrato, com plena observância das especificações com que foi aprovado pelo PRODUIR, sob pena de imediata suspensão das utilizações do presente crédito e vencimento antecipado deste contrato, de conformidade com o previsto na Cláusula Sétima, a exclusivo critério da Comissão Executiva do Produzir, que encaminhará determinação à GOIÁS FOMENTO para tal fim." (Grifos da Impugnante)

- A primeira questão a se pontuar é que para *revitalizar* a unidade industrial da Impugnante foi necessária a realização de investimentos expressivos, iniciados em 2005 e que continuam ocorrendo até os dias de hoje, onde se pode destacar, a título exemplificativo, os seguintes ativos adquiridos pela empresa e, ao final, o montante despendido apenas com plantio:

(i) 05 colhedoras de cana-de-açúcar - R\$ 3.440.000,00

(ii) 08 caminhões agrícolas - R\$ 1.169.000,00

(iii) 39 reboques de cana - R\$ 2.543.518,50

(iv) 21 transbordos de cana - R\$ 1.593.000,00

(v) Plantio - Safras 2005/2006 a 2013/2014 - R\$ 55.147.472,30

- O referido crédito pode ser utilizado em até 180 meses (cf. preceitua a Cláusula Segunda do Contrato), e os juros são de 0,2% ao mês (vide Cláusula Terceira). Por sua vez, a Cláusula Quarta estabelece que a GOIÁS FOMENTO poderá autorizar o pagamento da dívida sob a forma de até 100%, a título de subvenção de investimento.

- Verifica-se que o conjunto formado pela Lei Estadual nº 13.591/2000 e o contrato firmado entre a Impugnante e a GOIÁS FOMENTO, tem por objetivo a realizar uma subvenção para investimento, tendo por base até 73% do ICMS devido em suas operações.

- A Impugnante, valendo-se das vantagens legalmente previstas para o pagamento do seu financiamento, realizou três liquidações relacionadas aos seguintes períodos:

| Período do financiamento | Valor devido (R\$) | Valor pago com desconto (R\$) | Data do pagamento |
|--------------------------|--------------------|-------------------------------|-------------------|
| 10/2006 a 09/2007        | 2.349.442,40       | 305.427,51                    | 06.02.2009        |
| 10/2007 a 09/2008        | 5.871.427,57       | 763.285,58                    | 13.05.2010        |
| 10/2008 a 09/2009        | 5.981.345,64       | 777.574,93                    | 20.10.2010        |

- As diferenças entre os valores financiados e os efetivamente pagos pela Impugnante foram incluídas nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS (esses dois últimos objeto do presente lançamento), sob a alegação de que seria *subvenção para custeio e não subvenção para investimento*.

O conceito jurídico e econômico da subvenção para investimento

- Discorre sobre a subvenção sob a ótica do Direito Financeiro e do Direito Tributário.
- Ressalta que as quitações realizadas com desconto apenas foram concedidas em razão da Impugnante ter cumprido todas as obrigações contratuais para realização dos investimentos.
- Alega que investiu nos últimos anos um volume de recursos maior do que recebeu do Estado de Goiás a título de subvenção para investimentos, como comprovam os Balanços Patrimoniais em anexo (Doc. 07).
- A seguir, a Impugnante contesta os argumentos apresentados pelo Auditor-Fiscal, que concluiu se tratar de subvenção para custeio:

- *Não teria ocorrido o "sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a expansão e/ou modernização do parque industrial incentivado. Pelo contrário, dá-se um prazo de 15 (quinze) anos para que essa expansão e/ou modernização ocorra."*: Desde a aquisição das cotas da Impugnante, os seus novos controladores investiram e investem na aquisição de terras, no plantio da cana-de-açúcar, na melhoria e expansão do seu parque fabril. O contrato com o Governo Estadual foi firmado em agosto de 2006, e, de lá para cá, houve um aumento expressivo na moagem de cana-de-açúcar, na produção do álcool, nas aquisições de equipamentos para produção de energia elétrica e que, recentemente, se concluirá a construção da fábrica de açúcar, iniciando-se a produção na próxima safra. Portanto, o prazo de quinze anos previstos no contrato representa uma projeção que pode ser ou não totalmente utilizada. Os investimentos realizados nos últimos anos superam o valor da subvenção para investimento concedida pelo Governo de Goiás. A falta de sincronismo apenas ocorreu no sentido de que a Impugnante investiu mais dinheiro do que recebeu de subvenção...

- *"Quando se dá a subvenção para investimento, é para acrescentar algo à economia local, e isso não se consegue com projetos já implementados por conta de outros benefícios concedidos e usufruídos anteriormente. (...) É necessário que a economia local evolua com a ajuda da subvenção concedida"*: As atividades operacionais da Impugnante estavam paralisadas, ou seja, não se gerava emprego nem renda. O PRODUIR permitiu o reinício das atividades da Impugnante. Atualmente, mais de 600 funcionários atuam na indústria, sem contar com o número de funcionários do campo e da administração. Isso, diga-se, em um pequeno Município com cerca de 7.400 habitantes. Destaca a importância das suas operações para a região, influenciando, inclusive, sua participação no ICMS e demais tributos inerentes a sua atividade. O comércio e os serviços locais foram decisivamente impulsionados pela expansão das atividades da Impugnante, assim como a arrecadação municipal ao reter o ISS devido pelas suas prestadoras de serviço, em sua imensa maioria localizada em outros municípios (Doc. 14 - Relação de ISS recolhido nos anos de 2005 a 2013 e comprovantes anexos).

- *A utilização do Programa Produzir seria "incompatível com a essência da subvenção para investimento, uma vez que esta somente prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado"*: O próprio Parecer Normativo nº 112/78 diz claramente que a "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos." Portanto, a opinião do auditor apenas é aceitável em um plano não jurídico. Juridicamente, todavia,

contraria frontalmente o § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1598/72: "*§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (...)*". Sob o aspecto econômico não é preciso afirmar que em uma indústria a aquisição de bens de capital é essencial para o seu desenvolvimento. Portanto, não merece ser acolhido tal entendimento.

- A lei estadual não poderia qualificar como subvenção para investimento, pois não atenderia as características próprias da espécie: A Lei Estadual nº 13.591/2000, em seu artigo 2º, deixa claro que pretende "*contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas*". O financiamento realizado e os descontos concedidos é maneira legítima para alcançar tais objetivos, caracterizando-se inquestionavelmente como subvenção para investimentos. Transcreve item 3.6 do Parecer Normativo nº 112/1978.

- Entende a Impugnante que a subvenção para investimento não se inclui no conceito de renda, nem de receita bruta, pois os recursos são destinados à aquisição de ativos para empresa e não se presta para cobrir o custeio. Atendidos os requisitos prescritos na legislação, os recursos ingressados a título de subvenção para investimento são transferência de capital que não compõe a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, por não se configurar no conceito de renda ou de receita.

- Em conclusão, a Impugnante entende que o Auditor-Fiscal não conseguiu demonstrar as razões pela quais caracterizou o contrato firmado com a GOIÁSFOMENTO como subvenção para custeio: **essencialmente pelas seguintes razões (grifos meus)**

(i) O artigo 38, do Decreto-lei nº 1.598/77 c/c o artigo 443 do Regulamento IR estabelecem que a subvenção para investimento se caracteriza pela aplicação do recurso na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caso da Impugnante;

(ii) A Lei Estadual nº 13.591/2000 trata apenas das hipóteses de subvenção para investimento;

(iii) O contrato nº 40/2006, firmado entre a Impugnante e a GOIÁS FOMENTO exige a realização de investimentos na revitalização do seu parque industrial, o que foi feito, em valores inclusive acima do que foi recebido a título de subvenção;

(iv) As declarações enviadas pela GOIÁS FOMENTO demonstram que a Impugnante vem cumprindo com as suas obrigações em investir em sua unidade agroindustrial;

(v) O entendimento do então Conselho de Contribuintes e do CARF são no sentido de caracterizar como subvenção para investimentos os recursos concedidos que sejam destinados à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos onde haja interesse público, caso formalmente caracterizado nos termos do contrato já citado;

(vi) Os investimentos permitiram um inquestionável desenvolvimento econômico de um Município de Serranópolis, com cerca 7.400 habitantes, alcançando-se a finalidade da norma.

- Cita doutrina e jurisprudência administrativa, com destaque para decisão do CARF acerca do Programa Fomentar, do Estado de Goiás, atualmente Programa Produzir.

#### **Das glosas de insumos essenciais para a atividade da Impugnante**

- A Impugnante é uma agroindústria do setor sucroalcooleiro e, por isso, adquire uma expressiva quantidade de insumos para a plantação de cana-de-açúcar, a sua principal matéria-prima.

- Os insumos, cujos créditos foram glosados, encontram-se previstos no art. 1º da Lei nº 10.925/2004, que são tributados pela alíquota zero do PIS e da Cofins.
- Tais insumos (fertilizantes, adubos e defensivos agrícolas) são essenciais à atividade da Impugnante e, por isso, se enquadram no conceito do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.
- Além disso, não há diferença entre a alíquota zero e a isenção, pois, em ambos os casos, o contribuinte não recolherá o tributo. Se a Lei nº 10.925/2004 prescreve que os insumos isentos geram crédito, quando utilizados em produtos tributados pelo PIS e pela Cofins - caso do álcool - não há razão para a glosa do crédito.
- O lançamento estaria correto, apenas se as saídas efetuadas pela Impugnante não fossem tributadas pelo PIS e pela Cofins. Considerando que álcool é um produto tributado, o direito de crédito deve ser mantido.

#### Da Necessidade de Perícia

- Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, requer a realização de perícia, onde se esclareça os seguintes quesitos:
  - (i) Qual foi o valor total dos investimentos realizados no ativo da Impugnante após a formalização do contrato com a GOIÁS FOMENTO?
  - (ii) A Impugnante diversificou a sua atividade industrial? Em caso positivo, quais são as novas atividades?
  - (iii) Quantos empregos são gerados?
  - (iv) A Impugnante vem cumprindo com as suas obrigações contratuais com a GOIÁS FOMENTO?
- O perito da Impugnante no presente caso é o Sr. Luiz Rodrigues da Silva, com endereço profissional na Av. Conselheiro Aguiar, 1472, sala 213, Boa Viagem, Recife-PE, CEP: 51111-010.

É o relatório.

A impugnação foi julgada improcedente e a decisão foi assim ementada:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2009, 2010

#### **BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.**

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeita ao regime de apuração não-cumulativa.

#### **NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE**

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2009, 2010

**BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.**

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeita ao regime de apuração não-cumulativa.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010

**DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

A perícia e a diligência se reservam à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o processo administrativo reúne todos os elementos necessários à solução da lide.

Inconformado com a decisão acima citada o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando, em síntese em suas conclusões:

A Recorrente entende que o auditor fiscal simplesmente não conseguiu demonstrar as razões pela quais caracterizou o contrato firmado com a GOIÁS FOMENTO como subvenção para custeio. São várias as razões:

(i) O artigo 38, do Decreto-lei nº 1598/77 c/c o artigo 443 do Regulamento IR estabelecem que a subvenção para investimento se caracteriza pela aplicação do recurso na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caso da Recorrente;

(ii) A Lei Estadual nº 13.591/2000 trata apenas das hipóteses de subvenção para investimento;

(iii) O contrato nº 40/2006, firmado entre a Recorrente e a GOIÁS FOMENTO exige a realização de investimentos na revitalização do seu parque industrial, o que foi feito, em valores inclusive acima do que foi recebido a título de subvenção;

(iv) As declarações enviadas pela GOIÁS FOMENTO demonstram que a Recorrente vem cumprindo com as suas obrigações em investir em sua unidade agroindustrial;

(v) O entendimento desse Conselho é no sentido de caracterizar como subvenção para investimentos, os recursos concedidos que sejam destinados à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos onde haja interesse público, caso formalmente caracterizado nos termos do contrato já citado;

(vi) A subvenção para investimento não pode ser caracterizada receita, nos termos do Art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e do Art. 1º da Lei nº 10.833/2003, o que foi deixado claro pela Lei nº 12.973/2014, ao formalizar as subvenções de investimento como hipótese de não incidência;

(vii) resta comprovada destinação dos recursos para aquisição de ativos e para a expansão do negócio, atendendo ao que prescreve o art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Assim, não merece prosperar o lançamento de ofício aqui enfrentado, em sede de recurso, não sendo devidos o PIS e a COFINS tendo por base a subvenção de investimentos recebida do Estado de Goiás.

O Recurso Voluntário tratou ainda sobre a essencialidade dos insumos para as atividades da Recorrente.

Sendo estes os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado em decorrência de insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sobre as receitas advindas das Subvenções adquiridas por meio do Programa de Incentivo Fiscal denominado FOMENTAR/PRODUZIR, concedido pelo Governo do Estado de Goiás.

Inicialmente a controvérsia reside no tratamento que deve ser dado às subvenções, se para custeio, conforme entendimento da Autoridade Fiscal e do Julgador *a quo*, de que a renúncia fiscal concedida pelo Estado de Goiás se caracteriza como uma receita operacional, assim compondo a base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativos, ou, para investimentos, conforme entendimento do Contribuinte. Concomitantemente analisar os reflexos da inclusão ou não deste benefício fiscal na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

De antemão importante tecer breves comentários acerca do que é Subvenção Governamental. De acordo com a melhor interpretação doutrinária, são programas de incentivos estabelecidos pelos Governos Federais, Estaduais e Municipais, tendo como objetivo central, atrair investidores, a ampliação das operações de desenvolvimento econômico e social e custear a promoção de atividades de interesse público, ou seja, são vantagens concedidas por estes entes federativos visando estimular o desenvolvimento de uma dada região, em cumprimento dos desígnios da Magna Carta.

Com o advento da proposta de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais sugeridos pelo IASB, Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), emitiu em 2008 o pronunciamento técnico CPC 07 – IASB – IAS 20, o qual dispõe sobre Subvenção e Assistência Governamentais.

Posteriormente modificado pelo CPC 07 (R1) em 2010, todas as subvenções passaram a transitar por contas de resultado<sup>1</sup>. Tendo, portanto, seu reconhecimento como “Receita” (IOB, 2018).

De acordo com o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1), a definição para Subvenção Governamental assim dispõe:

---

<sup>1</sup> O texto do artigo 182, §1º, alínea “d”, da Lei das S/A, foi revogado pelo artigo 195-A da Lei nº 11.638/07.

**Subvenção governamental** é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Em decorrência dessas alterações e à permanência de lacunas nas legislações que disciplinam a matéria, criou-se uma grande insegurança jurídica por parte do contribuinte, sendo fundamental a adequação da legislação tributária, especificamente em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Subvenção é, portanto, um incentivo econômico fornecido pelo Estado, destinado a respaldar gastos de determinadas entidades designadas por lei, tudo com respaldo constitucional, especificamente no art. 1º, IV, art. 3º, II e III, e art. 170º.

Indo adiante, o acórdão recorrido, ao analisar o tema da controvérsia, lançou mão dos seguintes argumentos principais, diferenciando as subvenções e concluindo conforme abaixo veremos:

Subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo CST no 112, de 29 de dezembro de 1978, sob o ângulo da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos, como no caso presente. As subvenções têm natureza de receitas e foram classificadas pela legislação do imposto de renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 443 do RIR/1999.

Nesse ponto, convém salientar a diferenciação existente entre a subvenção para investimento e a subvenção para custeio. As subvenções para custeio, também conhecidas como subvenção para operação, não têm vinculação a aplicações específicas, ou seja, essa subvenção é caracterizada pela transferência de recursos com o objetivo de auxiliar a pessoa beneficiária frente ao seu conjunto de despesas cotidianas. A subvenção para custeio é considerada como sendo uma subvenção comum, o que faz com que seu registro na escrituração da empresa seja integrante do resultado operacional. Já a subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos projetados.

Os critérios que devem ser considerados para determinar se um valor registrado como subvenção se enquadra como investimento foram estabelecidos pela Administração Tributária mediante o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, de onde se destacam os seguintes trechos:

(...)

Examinemos, então, o caso concreto, à luz dos fundamentos acima e dos elementos dos autos.

Preliminarmente, é de se ressaltar a existência de dois momentos distintos do negócio jurídico: (1) a fase inicial – a de concessão do financiamento; e (2) a segunda fase - a da sua quitação em condições extremamente favoráveis, com abatimento de grande parte da dívida.

(...)

O presente litígio diz respeito à segunda fase do incentivo fiscal estadual, ou seja, à renúncia, por parte do Estado de Goiás, de 87 % do saldo devedor do imposto (ICMS) financiado, vez que a Fiscalização concluiu que essa operação se caracteriza como uma receita operacional, que deve compor a apuração do IRPJ e CSLL sobre o Lucro Real, bem como a base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativos.

Mostra-se fundamental observar, atentamente, as normas dispostas pelas leis estaduais que regem o assunto.

Primeiro, a Lei Estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 20001:

Art. 20 – A concessão de financiamento com base no faturamento e arrecadação tributária propiciada pela empresa beneficiária, conforme estabelecido no regulamento, será operacionalizada obedecendo-se aos seguintes critérios:

I - o valor da parcela mensal do financiamento, calculada sobre o montante do imposto que a empresa beneficiária tiver de recolher ao Tesouro Estadual, será de até: (Redação dada pela Lei nº 14.545, de 30-09-2003)

a) 73% (setenta e três por cento), na hipótese de imposto relativo a operações industriais próprias;

[...]

II – o valor global do financiamento corresponderá à soma das parcelas mensais desembolsadas durante o período de vigência do contrato;

III - o prazo máximo do financiamento não poderá exceder a data limite de 31 de dezembro de 2020;

IV - o pagamento do saldo devedor do financiamento será efetuado anual e parceladamente, conforme dispuser decisão da Comissão Executiva do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás, a partir do final do 2º (segundo) ano de fruição do benefício e sempre englobando os débitos dos 12 (doze) meses anteriores à data do início do pagamento;

V – sobre o financiamento concedido:

a) não incidirá atualização monetária;

b) incidirá juros de até 0,2% (dois décimos por cento) ao mês, não capitalizáveis, cujo pagamento será feito mensalmente;

[...]

VII – A título de subvenção para investimento, poderá ser concedido um desconto de 30% (trinta por cento) a 100% (cem por cento) sobre o valor do saldo devedor do financiamento, previsto neste artigo, dependendo da prioridade do projeto financiado, nos termos do art. 6º desta Lei, desde que atendido o seguinte:

a) o montante equivalente ao desconto obtido deverá ser utilizado na ampliação e/ou na modernização do parque industrial do estabelecimento beneficiário do

financiamento, dentro do prazo de até 15 (quinze) anos, a contar da arrematação do saldo devedor leilado; (Redação dada pela Lei nº 15.124, de 25-02-2005)

b) o montante equivalente ao desconto obtido, aplicado na forma indicada na alínea "a", é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do financiamento ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro; (Redação dada pela Lei nº 15.124, de 25-02-2005)

c) o disposto neste inciso aplica-se, igualmente, nos casos de:

c.1. quitação antecipada de contrato de financiamento do PRODUIR cujos direitos creditícios forem adquiridos em oferta pública feita por meio de leilões, por pessoa jurídica beneficiária ou não do incentivo do Programa, na condição de investidora;

c.2. quitação antecipada, parcial ou integral, de contratos de financiamento firmados com o PRODUIR, na forma deste inciso.

[...]

X – o FUNPRODUIR, através de seu agente financeiro, e a empresa beneficiária firmarão um contrato de mútuo dentro das condições desta lei e na forma regulamentar;

XI – o percentual da subvenção referida no inciso VII deste artigo é específico para cada empresa e constará do respectivo contrato de financiamento;

(Destacou-se)

Segundo, os artigos 3º e 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 05 de janeiro de 2006, que veio dispor sobre novas alterações:

Art. 3º Do montante a ser aplicado nos termos do § 1º do art. 1º da Lei nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 15.046, de 29 de dezembro de 2004, e alterado pelo art. 1º da Lei nº 15.124, de 25 de fevereiro de 2005, e da alínea “a” do inciso VII do art. 20 da Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, alterada pelo art. 2º da Lei nº 15.124, de 25 de fevereiro de 2005, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.

Art. 4º Com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado no § 1º do art. 1º da Lei nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, e no inciso VII do art. 20 da Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, ambas com alterações posteriores, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás. (Destacou-se)

Nesse contexto, observa-se que, com a redação dada pelo art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, restam como condições estabelecidas para manutenção da adesão ao programa PRODUIR a (1) incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo PRODUIR. E mais, estabelece expressamente a norma estadual que, atendidas as condições, a

beneficiária "fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás".

Diante do exposto, conclui-se, de plano, que o recurso oriundo da liquidação antecipada do empréstimo obtido pela adesão ao programa PRODUZIR não pode ser considerado como subvenção para investimento.

Basta observar o que dispõe o PN CST nº 112, de 1978, ao discorrer sobre as subvenções para investimento:

2.11 - [...] Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

2.12- Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. (Destacou-se).

Analisando o caso concreto, constata-se que os recursos oriundos da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização submetida a um encargo, não atendem aos requisitos necessários para serem considerados como subvenções para investimento.

Merece destaque o item 2.12 do Parecer Normativo CST nº 112/1978, ao dispor sobre a necessidade de que na subvenção para investimento ocorra uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e que reste demonstrada a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Não basta que a lei estadual ou os correspondentes atos regulamentares demonstrem a intenção de subvencionar do Estado.

Há que se estabelecer um gerenciamento da aplicação dos recursos, com prestação de contas periódica, com pontos de controle determinados, para o devido acompanhamento das obrigações contraídas.

Pelo contrário, as normas estaduais que regulam o PRODUZIR deixam a administração dos recursos completamente a critério do beneficiário, ou seja, o Estado de Goiás não exerce nenhum controle na aplicação do incentivo fiscal concedido (desconto sobre o valor do saldo devedor do financiamento). Não há nenhuma sincronia entre o ingresso dos recursos decorrentes dos abatimentos obtidos em razão da quitação antecipada do empréstimo e a sua destinação. O ente público, no caso em análise, não promove nenhuma exigência no sentido de estabelecer um controle efetivo na utilização das receitas perdoadas.

Desse modo, não há como conceber a ocorrência do sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da "expansão e/ou modernização" do parque industrial incentivado, considerando o prazo de 15 (quinze) anos para que essa "expansão e/ou modernização" ocorra sem o estabelecimento de nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada.

Ademais, por esse modelo, o contribuinte não precisaria aguardar 15 anos, e sequer lhe seria exigível demonstrar a implantação ou expansão de seus negócios, a teor do que

dispõe os artigos 3º e 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, ao prever que com a incorporação ao capital social da empresa do montante mencionado no inciso VII do art. 20 da Lei nº 13.591, de 2000, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.

(...)

No caso sob análise, resta mais que evidente que não se tratou tecnicamente de uma subvenção para investimento, ainda mais quando o próprio contrato assinado com o estado de Goiás afirma que a utilização dos recursos obtidos seria em capital de giro, estando a operação afastada das características do Parecer Normativo nº 112/78, por ser, obviamente, incompatível com a natureza do conceito de subvenção de investimento, posto que este prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para a implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, daí a necessária condição de concomitância e de correspondência entre a transferência e a aplicação dos recursos.

(...)

Portanto, distintamente do alegado pela Impugnante, à luz do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (desconto de 87% sobre quitação de dívidas do programa PRODUIR) não se caracterizam como subvenção para investimentos. **São, em sua essência econômica, subvenção para custeio, nos termos da legislação tributária federal, e devem, portanto, ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas.**

Diante do que acima foi reproduzido resta evidente que o maior óbice, na visão do julgador, para caracterização da subvenção de investimento esta na ausência de controle do Estado de Goiás sobre a aplicação dos recursos. Destaca o julgado que não há *“sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da “expansão e/ou modernização” do parque industrial incentivado”*, visto que dá-se um prazo de 15 anos para aplicação dos recursos.

Reproduzida as razões do julgador de piso para manutenção do auto de infração, cabe agora analisar os argumentos recursais, que inicialmente destaca que o expressivo investimento se materializou em benfeitorias realizadas e geração de empregos pela empresa, ressalta que assim cumpriu os requisitos exigidos pela Lei para que a subvenção seja caracterizada como de investimento e, em síntese, sobre a normativa acrescentou o Recurso Voluntário:

#### **III.6 - A consolidação dos incentivos fiscais como subvenção para investimentos: art. 30 da Lei nº 12.973/2014**

Não bastassem todos os argumentos aqui apresentados, bem como os documentos agora acostados e os constantes na impugnação, a Recorrente entende que o Poder Legislativo, de forma absolutamente clara, pôs um ponto final em décadas de insegurança jurídica, ao publicar a Lei nº 12.973/2014 e, especialmente, a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou o seu artigo 30, in verbis:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

É de se destacar a Lei Complementar nº 160 prescreve que os incentivos fiscais e financeiros fiscais são subvenção para investimento. Ponto final. Além, disso prescreve de maneira clara que apenas os requisitos nela previstos são condição necessária para caracterizar a subvenção para investimento, mesmo em relação aos processos administrativos pendente de julgamento.

Assim, no caso concreto, diante do fato, explicitamente tratado na decisão da Delegacia de Julgamento, de que o lançamento apenas se sustenta em função do que orienta o Parecer Normativo nº 112/1978, que contraria, em larga escala, o que prescreve a Lei Complementar nº 160/2017, não há outra sorte para o lançamento de ofício, que não seja a sua improcedência.

Além do mais, resta cristalino nos autos a destinação dos recursos para aquisição de ativos e para a expansão do negócio, atendendo ao que prescreve o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, bem como o art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Assim, não restam dúvidas de que improcede o lançamento em relação à inclusão nas bases de cálculo do PIS e da COFINS dos valores relacionados à subvenção de investimentos, pois não podem ser considerados receita, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10637/2002 e do art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

No que se refere a Lei complementar nº 160 publicada em agosto de 2017, esta já vigorava quando houve o julgamento pela DRJ, que ocorreu em 30 de novembro de 2017. Mas não obstante a isso, a aplicação das inovações legislativas se dá em processos em curso, conforme entendimento da maioria dos Conselheiros da 1ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que no final do ano de 2021 decidiram no acórdão n.º **9101-005.850**, em voto de relatoria do Ex Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, cuja ementa abaixo reproduzo:

**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. (grifos meus)**

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30. ....

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

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

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

**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*. (grifos meus)**

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 nº 190/17, resta também atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

As alterações introduzidas na LC 160 não estabeleceram ou condicionaram, mas confirmou, de forma interpretativa, o entendimento de que todos os benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento não lhes aplicando nenhum outro requisito ou condição senão os já previstos no próprio artigo 30;

Inseriu, portanto, no sistema a chamada “lei interpretativa”, à qual o Art. 106, I do Código Tributário Nacional expressamente faz referência ao estatuir que:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...]”

Até porque, a Lei Complementar dispõe expressamente que os artigos 9º e 10º seriam aplicáveis a discussões administrativas e judiciais ainda em curso.

Com base na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, leis interpretativas são:

(...) Apenas as leis que objetivem fixar a significação de norma jurídica capaz de suscitar dúvidas no seu sentido e alcance. Apresenta-se como pressuposto da lei interpretativa, portanto, a existência de incerteza sobre o significado normativo do preceito interpretado, incerteza esta que decorre da possibilidade de interpretações variadas, as quais se pretende uniformizar por meio do preceito interpretativo. Procura-se, pois, com essa espécie de procedimento legislativo, resolver problema de certeza e de igualdade na aplicação da lei. (grifamos)

Da leitura da ementa do acórdão citado, se extrai a aplicabilidade imediata aos processos em curso do disposto nos artigos 9º e 10º da Lei Complementar nº 160/17 (acima reproduzido) e a superação do Parecer Normativo CST nº 112/78, utilizado pela DRJ para ancorar o seu julgamento. Assim, por pactuar com a *ratio decidendi* do relator, resta dispensável a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências expressos no referido Parecer, sendo superada também a exigência de existência de *sincronia* e de *vinculação* entre o recebimento da benesse estatal e a sua *aplicação* nos empreendimentos privados.

O festejado voto considerou ainda em suas razões que:

(...)

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. (grifos meus)***

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 nº 112/78 e, frise-se que, o convênio a que as normas dos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 160/17 se referem *materializou-se* por meio da edição do Convênio ICMS nº 190/17 pelo CONFAZ. ***(grifos meus)***

Nessa senda, destaco que, considerando que no presente processo as argumentações da fiscalização, confirmadas pela DRJ, deram-se, essencialmente, na ausência de *vinculação* e *sincronia* entre o recebimento dos benefícios estaduais e os investimentos

procedidos, baseando-se no Parecer Normativo CST 112/78, que foi superado pela inovação legislativa da Lei Complementar nº 160/17, **cabe a revisão do lançamento.**

Nesse mesmo diapasão, cito importantes lições destacadas pelos autores Lucas Bevilacqua e Vanessa Cecconello<sup>2</sup> em artigo publicado na RDTA 41 do IBDT - INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: TRATAMENTO FISCAL APÓS A EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017

(...)

Nesse cenário, objetivando trazer maior segurança jurídica para os contribuintes e descomplicar a administração dos tributos federais, conforme reconhecido na Exposição de Motivos<sup>34</sup>, é que emerge a Lei n. 12.973, de 2014 (resultado da conversão da Medida Provisória n. 627, de 2013), para, dentre outras alterações na legislação tributária federal, determinar expressamente a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativas, consoante inciso X, § 3º, do art. 1º, da Lei n. 10.637/2002 e inciso IX, § 3º, do art. 1º, da Lei n. 10.833/2003 – incluída expressamente pela Lei n. 12.973/2014, conforme redação dos arts. 54 e 55.

Com a alteração da legislação, nítida a orientação de serem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativas os valores decorrentes de “subvenção 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”. A subvenção para investimento essencialmente não detém natureza de receita, sendo que as disposições contidas nas Leis n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014 esclareceram que, independentemente do seu registro contábil, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, a subvenção de investimento deve ser excluída da base de cálculo, assentando-se a primazia da essência sobre a forma<sup>35</sup>.

As alterações legislativas, embora tragam em seu bojo diretrizes claras e importantes quanto à (não) inclusão das subvenções de investimento na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, não puseram fim à discussão. Nova centelha foi lançada com a publicação da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, caracterizando os incentivos fiscais de ICMS como subvenções de investimento e, **além disso, prevendo aplicação retroativa para os processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, consoante disposições dos §§ 4º e 5º incluídos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.**

A análise dos efeitos da LC n. 160/2017 frente às contribuições para o PIS e a COFINS parte da inarredável premissa de que se aplicam, em tese, para os referidos tributos, não se restringindo ao IRPJ e CSLL, cujos impactos foram precisamente delimitados em tópico anterior.

**Da leitura do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, introduzido pela LC n. 160/2017, tem-se que são classificados como subvenções de investimento os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, independentemente de outras exigências e condições não previstas no dispositivo. Inarredavelmente está-se diante de uma equivalência entre os conceitos de**

<sup>2</sup> Revista Direito Tributário Atual. ISSN: 1415-8124 e-ISSN 2595-6280 INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: TRATAMENTO FISCAL APÓS A EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017  
<https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/incentivos-fiscais-de-icms-e-subvencoes-para-investimentos-tratamento-fiscal-apos-a-edicao-da-lei-complementar-n-160-2017/>

**subvenção de custeio e de subvenção de investimento, passando a considerar-se a totalidade dos incentivos como subvenção de investimento.** Para o IRPJ e a CSLL, para que não sejam computadas no lucro real, verifica-se, ainda, a exigência de registro na Reserva de Lucros e a sua utilização somente para “absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal” ou “aumento do capital social”.

(...)

De outro lado, o § 5º do dispositivo legal em comento estabelece efeitos retroativos à norma do § 4º, reconhecendo a sua aplicação “inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”, abrangendo, em tese, fatos geradores anteriores à publicação da Lei n. 12.973/2014 e que ainda não foram definitivamente julgados.

*Ab initio*, insta esclarecer que a benesse fiscal concedida por um ente federativo viola sobremaneira o princípio da separação dos poderes, também denominado de pacto federativo, na medida em que um ente da federação (no caso, a União) estaria invadindo a competência estadual insculpida na Carta Magna, por conta da concessão do incentivo fiscal do ICMS.

Ademais, a tributação da subvenção concedida pelos estados-membros finda por esvaziar o favor fiscal ao retirar a verdadeira intenção de fomentar os empreendimentos como forma de atração de investimentos aumentando a mão de obra empregada e a circulação dos recursos na economia.

Aliás, o STJ já havia firmado orientação acerca da inviabilidade da inclusão do Crédito Presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL, na medida em que o entendimento contrário sufragaria a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou (AgInt no REsp 1.671.906/RS, r. ministra Regina Helena Costa, 1ª Turma em 12/12/2017; EREsp 1.517.492-PR, 1ª Seção do STJ em 8/11/2017).

Contudo, em julgamento recente sobre a matéria, especificamente sobre o trato nos demais benefícios fiscais, com efeito vinculante para todo o Judiciário, foi aprovado pela 1ª Seção do STJ, o Tema Repetitivo 1.182 (REsp 1.945.110 e 1.987.158), com a seguinte tese:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquotas, isenção, diferimento, entre outros, da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro, salvo quando atendidos os requisitos previstos no artigo 10 da LC 160 e artigo 30 da Lei 12973, não se lhes aplicando o entendimento fixado no EREsp 1517492, que exclui o crédito presumido de ICMS da base de cálculo da tributação federal já mencionada.
2. Para exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquotas, isenção, diferimento, entre outros, da base de cálculo da tributação federal já mencionada, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.
3. Considerando que a LC 160 incluiu os parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei 12.973, sem, entretanto, revogar o disposto no seu parágrafo 2º, a dispensa de comprovação prévia pela empresa de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a receita federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício

**fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico." (O STJ não publicou a decisão – acórdão - que foi tomada no julgamento do dia 26 de abril de 2023 – grifos meus)**

Em suma, o colegiado decidiu, que não se aplica aos benefícios fiscais relacionados ao ICMS (como redução de base de cálculo, diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros) o entendimento fixado no EREsp 1.517.492, que excluiu o Crédito Presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na prática, o STJ votou pela possibilidade de a União cobrar Imposto de Renda e CSLL sobre incentivos fiscais de ICMS. Da interpretação extraída pelos votos dos Ministros, os contribuintes têm, sim, a possibilidade de afastar a tributação. Para isso, no entanto, imperioso atender requisitos legais, como demonstrar que investiram na expansão para a qual receberam o incentivo, o que é basilar e que convenhamos parte do princípio que o maior interessado nesta demonstração é o ente concedente e autorizador da renúncia fiscal.

Importante trazer esse paralelo jurisprudencial, pois a partir desta recente decisão do STJ, traço o seguinte racional para os fatos que se originaram em períodos passados, sob o seguinte aspecto a saber: certo no entendimento de que a tese firmada autoriza que, em que pese a dispensa de comprovação prévia, a Fiscalização pode verificar se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade diversa à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, mas isso não quer dizer que a descaracterização de subvenção de investimento pode se dar por presunção de que há um afastamento entre a forma de utilização dos recursos pelo contribuinte e as características do Parecer Normativo nº 112/78, posto que no plano interpretativo, a Autoridade Fiscal prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para a implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e por isso haveria a necessidade de simultaneidade e de correspondência entre a transferência e a aplicação dos recursos.

O ponto controvertido foi alvo da impugnação da ora Recorrente, conforme destaque:

***- A utilização do Programa Produzir seria "incompatível com a essência da subvenção para investimento, uma vez que esta somente prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado":***

O próprio Parecer Normativo nº 112/78 diz claramente que a "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos." Portanto, a opinião do auditor apenas é aceitável em um plano não jurídico. Juridicamente, todavia, contraria frontalmente o § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1598/72: "§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (...)". Sob o aspecto econômico não é preciso afirmar que em uma indústria a aquisição de bens de capital é essencial para o seu desenvolvimento. Portanto, não merece ser acolhido tal entendimento.

Ainda no que diz respeito ao PN CST nº 112/78, certamente o ponto de maior controvérsia seja a exigência de sincronismo entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento, conforme se

observa, com o evidente intuito de resolver a litigiosidade entre o Fisco Federal e os Contribuintes, em especial no que diz respeito à aplicação de diversas exigências e requisitos contidos no Parecer Normativo CST nº 112/1998, o legislador acabou por determinar que se observe tão somente o intuito do legislador estadual quanto à concessão de benefício fiscal envolvendo o ICMS: se tiver como escopo o estímulo da implantação ou expansão do investimento, fato que conforme se verifica nos autos há fortes indícios de que a ora Recorrente desenvolveu, conforme pode se constatar abaixo (Item III.1 Do Programa Produzir e o contrato firmado – e-fl. 6158), que passo a reproduzir:

**III.1. – Do Programa Produzir e o contrato firmado.**

*O desenvolvimento econômico do Estado de Goiás nos últimos anos foi alcançado por uma política consistente de atração de investimentos, especialmente em função do Programa Industrial do Estado de Goiás – Produzir, instituído pela Lei nº 13.591/2000, diversas vezes alterada ao longo dos anos.*

*A Recorrente se encaixa especialmente nas seguintes hipóteses:*

*“Art. 2º - O PRODUIR tem por objeto social contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais. (...)”*

Art. 3º - O PRODUIR compreende ações de interesse do desenvolvimento industrial do Estado relacionadas com:

**I – prestação de assistência financeira à realização de projetos industriais de iniciativa do setor privado, nas seguintes modalidades:**

a) concessão de empréstimos e financiamentos; (...)

§ 1º - Na prestação da assistência prevista no inciso I e no inciso II, quando se tratar de financiamento ao setor privado, o PRODUIR contará com os recursos financeiros e operacionais do Fundo de Desenvolvimento das Atividades Industriais - FUNPRODUIR, instituído no Capítulo II da presente lei, além da colaboração e participação de fundos e instituições financeiras, nacionais e internacionais.(...)

Art. 4º - São beneficiários do PRODUIR:

I – empresas industriais que venham a realizar projeto econômico considerado de interesse do Estado relativo

a: (...)

**b) expansão e diversificação da capacidade produtiva;**

**c) modernização tecnológica; (...)**

**f) revitalização de unidade industrial paralizada; (...)**

Art. 6º - Considera-se, para efeito desta lei, como prioritário e de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado o empreendimento ou projeto industrial que venha atender as seguintes condições:

**I – integre setor industrial com reconhecida capacidade de crescimento e identidade com a vocação econômica regional, com ênfase nas cadeias produtivas agroindustrial e mineral goianas; (...)**

**III – contribua intensivamente para a geração de emprego; (...)**

**VI – utilize matéria-prima estadual; (...)**

**VIII – seja destinado à geração de energia; (...)**

**XI – localize-se em município ou região considerada como prioritária no planejamento governamental;” (Grifos da Recorrente)**

A Recorrente era uma empresa que estava com a sua atividade industrial paralisada, quando o seu controle foi transferido, em 21.11.2005, para a Agropecuária Engenho Pará Ltda. e o Sr. Francisco Luiz Dubeux Dourado, conforme demonstra a sua quarta alteração contratual.

Desde então, a Recorrente se tornou a maior empresa do Município de Serranópolis, cidade com cerca de 7400 habitantes, localizada no sudoeste do Estado de Goiás. Por estar distante da Capital (372 Km), trata-se de uma Região que recebe atenção especial do Governo, para permitir o seu adequado desenvolvimento, tendo em vista os inúmeros benefícios sociais e econômicos advindos com a revitalização da indústria que estava obsoleta e sem operar.

**Em verdade, o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás foi decisivo para ampliação dos negócios da Recorrente, antes e após o lançamento de ofício. Apenas para registrar, após a lavratura do lançamento de ofício, em fevereiro de 2013, foram instaladas a fábrica de açúcar, a termelétrica com uma nova caldeira, a construção de galpões e a aquisição de diversas colheitadeiras para a retirada da cana-de-açúcar.**

Apenas para ilustrar, seguem as imagens abaixo:

Fábrica de açúcar



Caldeira



Caldeira em construção



Armazém



**Além disso, é notório o crescimento da geração de empregos, como demonstra o quadro abaixo:**

| QUADRO DE COLABORADORES - EVOLUÇÃO ANO/MES |         |           |       |       |      |       |       |        |          |         |          |          |
|--------------------------------------------|---------|-----------|-------|-------|------|-------|-------|--------|----------|---------|----------|----------|
| ANO                                        | JANEIRO | FEVEREIRO | MARÇO | ABRIL | MAIO | JUNHO | JULHO | AGOSTO | SETEMBRO | OUTUBRO | NOVEMBRO | DEZEMBRO |
| 2008                                       | 419     | 569       | 574   | 606   | 989  | 1054  | 1033  | 1019   | 989      | 893     | 496      | 468      |
| 2009                                       | 481     | 573       | 601   | 621   | 1081 | 1096  | 1069  | 1038   | 1033     | 1023    | 882      | 525      |
| 2010                                       | 532     | 539       | 550   | 799   | 1095 | 1064  | 1018  | 1003   | 975      | 919     | 902      | 473      |
| 2011                                       | 488     | 508       | 528   | 585   | 942  | 937   | 920   | 907    | 904      | 517     | 577      | 585      |
| 2012                                       | 468     | 518       | 522   | 556   | 904  | 948   | 946   | 947    | 944      | 929     | 491      | 474      |
| 2013                                       | 561     | 644       | 655   | 688   | 1104 | 1136  | 1223  | 1196   | 1164     | 1146    | 1070     | 632      |
| 2014                                       | 617     | 700       | 738   | 807   | 1234 | 1243  | 1246  | 1235   | 1207     | 1183    | 684      | 591      |
| 2015                                       | 588     | 656       | 697   | 928   | 1261 | 1282  | 1285  | 1294   | 1275     | 1244    | 1221     | 1155     |
| 2016                                       | 639     | 752       | 782   | 1034  | 1347 | 1346  | 1340  | 1325   | 1273     | 1253    | 899      | 618      |
| 2017                                       | 609     | 753       | 756   | 1099  | 1332 | 1336  | 1331  | 1330   | 1278     | 1283    | 800      | 680      |

De fato, com os incentivos concedidos, o Estado de Goiás atraiu várias indústrias do setor sucroalcooleiro e figura como o quarto maior produtor de cana-de-açúcar do Brasil.

Todavia a expansão da sua unidade industrial, ou mesmo a aquisição do controle acionário da Recorrente, apenas se tornou viável por força do contrato nº 40/2006, firmado com a Agência de Fomento de Goiás, passando a se beneficiar do programa de incentivo produzir.

#### O contrato nº 40/2006 - Produzir

Em 22.08.2006, a Recorrente formalizou o seu “Contrato de Empréstimo, Mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças” com a Agência de Fomento do Estado de Goiás (Doc. 05 da inicial)

Na Cláusula Primeira fica clara a natureza do contrato:

**“CLÁUSULA PRIMEIRA: (...)** A GOIÁS FOMENTO abre à CREDITADA, por este instrumento, um crédito de R\$ 256.483558,67 (duzentos e cinquenta e seis milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e sessenta e sete centavos), com recursos oriundos do **FUNDO DE DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADES INDUSTRIAIS – FUNPRODUZIR**, aprovado na vigência do Decreto nº 5.265 e suas alterações posteriores, e m atendimento à Resolução nº 887/05 da Comissão Executiva do Conselho Deliberativo do PRODUIR – CE/PRODUZIR, e que será utilizado no reforço do seu capital de giro, em decorrência da **REVITALIZAÇÃO de sua unidade industrial no Município de Serranópolis – GO**, objeto deste empréstimo, de conformidade com o seguinte cronograma de Usos e Fontes, constante da Síntese de Decisão nº 053/06 da Diretoria Executiva da GOIÁS FOMENTO: (...)”

Verifica-se na cláusula sexta que o financiamento se deu em função da obrigação de revitalizar a sua unidade industrial:

**“CLÁUSULA SEXTA – OBRIGAÇÃO ESPECIAL DA CREDITADA: A CREDITADA** obriga-se a executar o projeto de REVITALIZAÇÃO da sua unidade industrial referida na Cláusula Primeira deste Contrato, com plena observância das especificações com que foi aprovado pelo PRODUIR, sob pena de imediata suspensão das utilizações do presente crédito e vencimento antecipado deste contrato, de conformidade com o previsto na Cláusula Sétima, a exclusivo critério da Comissão Executiva do Produzir, que encaminhará determinação à GOIÁS FOMENTO para tal fim.”

**O referido crédito pode ser utilizado em até 180 meses** (cláusula segunda), e os juros são de 0,2% ao mês (cláusula terceira). A Cláusula quarta estabelece que a GOIÁS FOMENTO pode autorizar o pagamento da dívida sob a forma de até 100%, a título de subvenção de investimento.

Importante destacar que o valor que pode ser utilizado mensalmente pela Recorrente corresponde até 73% do ICMS por ele devido, nos termos do artigo 20 da Lei nº 13591/2000:

“Art. 20 – A concessão de financiamento com base no faturamento e arrecadação tributária propiciada pela empresa beneficiária, conforme estabelecido no regulamento, será operacionalizada obedecendo-se aos seguintes critérios: I - o valor da parcela mensal do financiamento, calculada sobre o montante do imposto que a empresa beneficiária tiver de recolher ao Tesouro Estadual, será de até: a) 73% (setenta e três por cento), na hipótese de imposto relativo a operações industriais próprias, excetuado o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante;”

Pois bem. Verifica-se que o conjunto formado pela Lei Estadual nº 13.591/2000 e o contrato firmado entre a Recorrente e a GOIÁS FOMENTO, tem por objetivo a realizar uma subvenção para investimento, tendo por base até 73% do ICMS devido em suas operações.

A Recorrente, valendo-se das vantagens legalmente previstas para o pagamento do seu financiamento, realizou três liquidações relacionadas aos seguintes períodos:

| Período do financiamento | Valor devido (R\$) | Valor pago com desconto (R\$) | Data do pagamento |
|--------------------------|--------------------|-------------------------------|-------------------|
| 10/2006 a 09/2007        | 2.349.442,40       | 305.427,51                    | 06.02.2009.       |
| 10/2007 a 09/2008        | 5.871.427,57       | 763.285,58                    | 13.05.2010.       |
| 10/2008 a 09/2009        | 5.981.345,64       | 777.574,93                    | 20.10.2010.       |

As diferenças entre os valores financiados e os valores efetivamente pagos pela Recorrente foram incluídos nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS (esses dois últimos objeto do presente lançamento), sob a alegação de que seriam subvenção para custeio e não subvenção para investimento.

A Recorrente irá demonstrar que são juridicamente insustentáveis as conclusões a que chegou a Delegacia de Julgamento, especialmente em função dos investimentos realizados e pelo o que entende a doutrina e, especialmente, a jurisprudência administrativa sobre o tema.

Assim, não há que se falar que as receitas originárias do câmputo desses benefícios sejam oferecidas na apuração do PIS e da COFINS, dado que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram alteradas pelos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, passando a constar expressamente que as Subvenções para Investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos, “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” - não deveriam integrar as bases de cálculo dessas contribuições.

#### **LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.**

##### **§ 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;  
(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**

Como se viu, a lei não mais condiciona o conceito de subvenção nos incentivos fiscais aqui tratados, logo, qualquer interpretação deve ser aplicada de forma restritiva e desde que devidamente comprovada. No caso dos autos a fiscalização argumenta que não houve efetiva aplicação dos Recursos na indústria, contudo deixa de observar que o lançamento do auto de

infração **se deu antes do prazo de 15 anos previsto no contrato** (crédito pode ser utilizado em até 180 meses - cláusula segunda), bem como baseia seus argumentos em suposições que pretende prevenir que aconteça, plausível, contudo, não é o suficiente para se materializar em um lançamento de ofício, haja vista que conforme acima demonstrado o Recorrente, não só no período autuado, como também a posteriori, empreendeu e estimulou o fomento da economia local, com a REVITALIZAÇÃO da sua unidade industrial referida em total atenção aos termos da cláusula sexta, que dispõe sobre a obrigação da creditada.

Caminhando para o desfecho deste tópico, urge tecer breves considerações a respeito de um dos requisitos elencados no Parecer Normativo nº 112/1978, ainda que afastado para as conclusões aqui expostas, bem como não tendo sido guerreado pela Autoridade Fiscal bem como do acórdão recorrido, digo em relação ao registro contábil em conta de reserva de capital, carece ser pontuado para descaracterizar sua relevância no contexto litigioso.

De pronto é crucial dizer que o CPC 07 é fruto de uma internacionalização da norma internacional IAS 20, ou seja, sua essência é substancialmente permissiva, sendo uma norma a ser utilizada por várias jurisdições, não se prendendo a práticas adotadas pelos países que as referendaram. Fato que na ocasião dos atos aqui apurados, o que se constatava na prática era uma total dissonância entre as práticas aplicadas pelas Empresas quanto aos critérios utilizados para reconhecer a economia “negativa” gerada com o benefício fiscal, incluído as subvenções, o que facilmente era constatado ao ler as notas explicativas das empresas, ou seja, se adotava diferentes critérios contábeis, seja reconhecendo a receita, ainda que como redutora de despesa, redutora de ativo atrelado ao benefício ou mesmo como passivo e/ou inclusive como redutora de despesas com depreciação se a subvenção foi para viabilizar a compra/instalação de equipamentos a ser incorporado no imobilizado.

Com o advento do CPC 07 (R1), bem como a maturação da aplicação das normas contábeis internalizadas pelos pronunciamentos, o que se verifica desta evolução é que:

- ⇒ A subvenção é receita e não deve ser lançada diretamente no PL; e
- ⇒ Se tributos são despesas, é racional o registro da subvenção como receita na DRE.

Contudo, o grande incômodo percebível neste processo, por parte do Fisco, não é lastro do registro contábil em conta de reserva de capital, e não necessariamente a constatação pela tributação da receita com benefícios fiscais, mas sim a dedução da despesa de um ICMS maior do que o ICMS devido, fato que os próprios termos e disposições do contrato estabelecido entre as partes, se incumbiu de delinear e afastar quaisquer dúvidas nesse sentido, conforme já abordado ao longo dos relatos.

Dando um passo largo para os dias atuais, voltando a citar o recente julgado pelo STJ nos REsp's 1.945.110 e 1.987.158 (Tema Repetitivo 1.182), interpreta-se da tese fixada a preocupação externada em se constatar destinação diversa, para a perfeita condição para que as subvenções para investimentos seja considerada uma exclusão na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, passando ser imperioso a observância do registro das subvenções de investimentos como reserva de incentivo fiscal ou reserva de lucros (art. 195-A na Lei n. 6.404/1976 - Lei das S/A), o que frisa-se, ao meu sentir não altera a relação jurídico-tributária na apuração impositiva dos tributos, especialmente no que tange a exclusão na base,

permanecendo estranho à tributação pelas contribuições, haja vista sua permissão expressa, conforme previsto pelas Leis N.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 que vigorou até a edição da MP n.º 1.185/2023, entretanto, vale ressaltar o disposto no Art.16, onde marca “com ferro e fogo” seus efeitos:

Art. 16. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação e **produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.**

Assim, até a edição da MP n.º 1.185/2023, os contribuintes se orientavam pelas regras da LC 160/17 e pela lei 12.973/14 e, mais recentemente, pelo julgamento do Tema 1182 no STJ, que definiu que o crédito presumido não poderia ser tributado por IRPJ e CSLL e que os demais incentivos deveriam cumprir os requisitos do art. 10 da LC 160/17 e do art. 30 da Lei 12.973/14, para não serem tributados.

Nessa toada, sabendo-se que estamos diante de uma imposição que se mostra determinante conforme os ilustres Ministros que firmaram a tese, certo que aqui estamos a tratar de períodos longínquos que conforme já dito, as interpretações quanto a aplicação da norma contábil eram dispares, muito pela interpretação do § 4º do art. 30, que em seu dispositivo, veda a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei n.º 12.973, o que carecia de ser maturado, inclusive pelo próprio poder judiciário, que em 2023 ainda se debruça sobre a melhor perspectiva normativa caberia a permissão pleiteada pelos contribuintes, quer seja a exclusão na base de cálculo.

Fato é que, a luz desta nova jurisprudência, o que constata é que literalmente estamos diante de um evento subsequente aos períodos abarcados pelo auto, portanto fato novo, que não carece adentrar, até mesmo por total falta de amparo no que dispõe o CPC 24<sup>3</sup>.

Diante todo o exposto, independentemente da equiparação que se possa contestar dos conceitos de subvenção de custeio e subvenção de investimento para efeito de conferir aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal tratamento fiscal em consonância com a essência dessa grandeza, isto é, de não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, por entender que a subvenção de que trata o contrato entre a GOIÁS FOMENTO e a Empresa-Contribuinte, é de Investimento, e assim sendo, com previsão expressa para ser excluída, conforme previsto pelas Leis n. 10.637/2002 (Inciso X) e n. 10.833/2003 (Inciso IX), vigentes na época dos fatos, tendo sua revogação pretendida pela MP n.º 1.185/2023 (com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024), a princípio, sem quaisquer outras condicionantes, e ainda por entender ser mais importante que a classificação contábil do incentivo de ICMS a definição de sua natureza jurídica, pois independentemente de sua classificação contábil, **não ostentam natureza de “receita”**; e, além disso, as disposições da LC n. 160/2017 apenas tornaram explícita a prevalência da essência sobre a forma e a não tributação pelo PIS e pela COFINS das subvenções de investimento, portanto **afasto a autuação**.

---

<sup>3</sup> Os termos abaixo são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados: Evento subsequente ao período a que se referem as demonstrações contábeis é aquele evento, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Dois tipos de eventos podem ser identificados: (a) os que evidenciam condições que já existiam na data final do período a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que originam ajustes); (b) os que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que não originam ajustes).

Ora, com todas as vênias da redundância, a tributação de benefícios que foram instituídos antes da edição da medida provisória, com eficácia a partir de 2024, fere a confiança que os contribuintes depositaram na administração pública, a tributação “retroativa” iria contra ao Art. 178 do CTN, que prevê que a isenção/benefícios, podem ser revogados ou modificados por lei a qualquer tempo, “salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições). Lado outro, temos o que de mais relevante tem neste contexto que envolve esta matéria fática, quer seja, os efeitos que provoca essa disponibilidade econômica para afastar a tributação do benefício concedido através da subvenção para investimento pelas contribuições do PIS e da COFINS, digo, não há acréscimo patrimonial a corroborar com o que reza o conceito de receita bruta (Art. 12 e seus Incisos, do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Nesse sentido, caminhou o Acórdão nº 9303.004.674, proferido pela Redatora Designada, Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que por unanimidade de votos, acolheu a seguinte posição no qual passo a reproduzir:

(...)

Manteve, assim, a não tributação da subvenção para investimento pelo PIS e pela Cofins, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma, eis que independentemente da "forma" de se registrar tal subvenção (registro como receita ou reserva de incentivos fiscais), trouxe explicitamente que, para fins tributários, tal subvenção não seria tributada pelas contribuições, tal como fez a Lei 11.941/09, eis que consideraram que tal.

Sendo assim, em respeito a segurança jurídica, é de se esclarecer que tais subvenções para investimento nunca foram objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins, ainda que normas posteriores "mandassem" registrar como receita, pois sempre se considerou para fins de tributação que em sua essência não teria natureza de receita.

A Lei 12.973/14, o DecretoLei 1.598/77, o PN e a Nota Explicativa CVM 59/86 – que trazem que tais incentivos não devem ser tributados pelo PIS e Cofins enaltecem a segurança jurídica a ser dada aos sujeitos passivos e não conflitam com o art. 58 da Lei 12.973/14 que, por sua vez, traz que para fins de tributação devem ser observadas as normas contábeis publicadas anteriormente àquela Lei. E, pelo CPC 30, recordo que tais subvenções não possuem natureza de receita em sua essência, devendo-se afastar a tributação pelas contribuições.

Sendo assim, para que não haja confusão normativa – normas tributárias e normas contábeis, é de se entender que o que fez as Lei 11.941/09 e 12.973/14 ao trazerem “a exclusão da "receita" de subvenção de investimento para fins de tributação pelo PIS e Cofins não cumulativo” foi esclarecer que, independentemente de seu registro, ainda que como receita, a subvenção para investimento não seria passível de tributação pelo PIS e Cofins – pois o que prevalece, para fins de tributação – em respeito à teoria da prevalência da essência sobre a forma, é a essência desse evento.

**Nesse sentido, a subvenção de investimento em sua essência não comporta a "natureza" de receita, não devendo sofrer a tributação para fins de PIS e Cofins ainda que fosse registrada como tal.**

**Destarte, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, DecretoLei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nesse tema.

### **Das glosas de Insumos Agrícolas**

Remanesce ainda a discursão acerca da glosa sobre a conta “Material Agrícola e Industrial” que engloba a aquisição de adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas. A controvérsia está na possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com base no inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, em relação aos produtos adquiridos com a incidência de alíquota zero.

Nos termos do voto do julgador *a quo* foi mantido o entendimento adotado pela fiscalização de que não há previsão legal para o creditamento na aquisição de bens e serviços, sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços. Constatou em suas conclusões que:

Destarte, nota-se que a intenção do legislador através da redação estabelecida no inciso II, § 2º, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e Lei nº 10.637, de 2002, foi a criação de uma regra geral de vedação ao direito de descontar créditos sobre o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa.

Ademais, ao lado dessa regra geral, criou-se uma especificidade para as operações beneficiadas com isenção. Nesses casos, e somente nesses, a vedação de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins restringe-se a bens e serviços adquiridos e posteriormente revendidos, ou utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessas contribuições.

Sendo assim, verifica-se que, no caso em análise, não se trata de hipótese de isenção, mas de tributação à alíquota zero, submetendo-se à regra geral estabelecida no inciso II, § 2º, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e Lei nº 10.637, de 2002.

Portanto, **conclui-se que inexistente previsão legal que autorize o creditamento na aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.**

Alega o contribuinte que:

O auditor glosou parte dos créditos registrados na conta “Material Agrícola e Industrial”, sob a alegação de que a legislação vigente prescreve que as aquisições de adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas não gerariam direito ao crédito do PIS e da COFINS.

A legislação que impediria o direito de crédito seria o inciso II, do §2º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).”

Os insumos, cujos créditos foram glosados, encontram-se previstos no 1º, da Lei nº 10.925/2004, que são tributados pela alíquota zero do PIS e da COFINS.

A questão, senhores julgadores, é que tais insumos são utilizados para produção da matéria-prima (cana-de-açúcar) que permite a industrialização do álcool, do açúcar e da energia vendido pela Recorrente, produtos que são tributados pelo PIS e a COFINS.

Tais insumos (fertilizantes, adubos e defensivos agrícolas) são essenciais para a atividade da Recorrente e, por isso, se enquadram no conceito do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10833/2003.

Além disso, não há diferença entre a alíquota zero e a isenção, pois, em ambos os casos, o contribuinte não recolherá o tributo. Se a Lei nº 10.925/2004 prescreve que os insumos isentos geram crédito, quando utilizados em produtos tributados pelo PIS e a COFINS – caso do álcool – não há razão para a glosa do crédito.

O lançamento estaria correto, apenas se as saídas efetuadas pela Recorrente não fossem tributadas pelo PIS e pela COFINS. Diante do fato do álcool ser produto tributado, o direito ao crédito deve ser mantido.

As glosas sobre as despesas foram mantidas pela DRJ, onde que alíquota zero não se assemelha a isenção, a recorrente por sua vez, defende a aplicação do art. 1º da Lei n.º 10.925 de 2004 em detrimento do inciso II, do §2º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Ocorre que nos termos abaixo exposto a Lei n.º 10.925 de 2004 apenas prevê a aplicação da alíquota zero e nada fala sobre o direito ao crédito sobre esses produtos, vejamos:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: [\(Vigência\) \(Vide Decreto nº 5.630, de 2005\)](#)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo [Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002](#), e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

Dentro desse contexto fático é mantido o entendimento de que cabe a glosa sobre os créditos em razão do que está expresso na legislação, qual seja: “*não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*”. Isso porque, ao dispor que inclui-se na vedação bens e serviços não sujeitos ao pagamento de contribuição esta a dizer que inclui-se os produtos tributados à alíquota zero.

Sendo essas as conclusões, mantenho as glosas pelos fundamentos acima expostos.

### Conclusão

Diante do exposto dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter o lançamento sobre as receitas operacionais não incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS por entender que as subvenções são de investimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

## Voto Vencedor

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Redator Designado.

Em que pese o brilhantismo do voto apresentado pelo eminente Conselheiro Relator, diverge-se única e exclusivamente no tocante a necessidade da empresa ter de comprovar a efetiva utilização dos recursos e benefícios econômicos e fiscais nas atividades econômico industriais da empresa. Noutros falares, a empresa não comprovou ter aplicado os subsídios de investimentos do acordo com o contrato celebrado com a agência de fomento do Estado de Goiás na própria atividade econômica da empresa. E este ônus é do contribuinte.

Ademais, registra-se que o artigo 30 da Lei nº 12.973 de 2014, alterado inicialmente pelo 9º da Lei Complementar nº 160 de 2017, a qual acrescentou os §§ 4º e 5º à redação original, já contemplava o entendimento de que os benefícios econômicos ou fiscais previstos no artigo 155, II da Carta Magna de 1988, promoveu a equiparação da natureza jurídica dos benefícios fiscais e econômicos para subvenção de investimentos.

Consigna-se que este dispositivo encontra-se revogado pela Lei nº 14789/2023 (em vigor desde 1º de Janeiro de 2024), a qual, logo em seu artigo 2º e incisos, define implantação, expansão e o crédito fiscal de subvenção de investimento.

Todavia, este recurso foi julgado sob a vigência da Lei 12.973 de 2014 e da LC 160 de 2017. É plenamente possível a fiscalização promover autuação da empresa que não demonstra, em processo fiscalizatório, a adequada utilização das subvenções de investimentos.

Reforça-se que não se trata de comprovação e vinculação de atividades de implantação e expansão, até mesmo porque, tal posicionamento encontra-se superado em razão da equiparação da natureza jurídica das subvenções, como também pelo rito adotado na tramitação dos recursos repetitivos sobre a matéria pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça que, aos 26 de Abril de 2023, julgou alguns casos de assuntos correlatos, a exemplo do RESP 1.987.158/SC e 1.945.119/RS, fixando e aplicando a tese nº 1.182, assim transcrita:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como

medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Todavia a empresa deve se sujeitar a determinados requisitos, os quais estão previstos nos artigos 10 da LC 160 de 2017 e 30 da Lei 12.973/2014, onde se destacam o registro em reserva de Lucros e incorporação no contrato social. Tal fato decorre, inclusive, da própria equiparação das subvenções promovidas pela LC 160/2017, a qual encontra-se pautada no Poder do Estado de exercer seu controle sobre a aplicação dos incentivos.

O item 3 da tese nº 1.182 é claríssimo no sentido de que é perfeitamente plausível ao FISCO proceder a autuação e lançamento quando a empresa, devidamente intimada, deixar de comprovar que os recursos decorrentes de benefícios financeiros ou fiscais tiverem aplicação diversa da garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Na esteira desta linha de raciocínio, cita-se que este posicionamento é extraído em diversas manifestações e fundamentações dos Excelentíssimos Senhores Ministros do E. STJ, quando se observa o inteiro teor do Acórdão do RESP 1987158-SC a saber:

**EXCELENTÍSSIMO SR. DR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:**

Entretanto, a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento. Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no *caput* e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

**EXCELENTÍSSIMO SR. DR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:**

Quanto à fixação da tese repetitiva, em análise de tal precedente, alinho-me ao entendimento desenvolvido em voto-vogal disponibilizado pelo Ministro Herman Benjamin no sentido de que os valores dos benefícios fiscais devem estar relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico, de consequência, eventual desvirtuamento da destinação dos valores leva à necessidade de instauração de procedimento fiscalizatório tendente, assim, à submissão da quantia à tributação.

Considerando, portanto, que a benesse de um ente não pode prejudicar a arrecadação do outro, não se olvidando, assim, que se tem que ter como parâmetro decisório o princípio federativo, comungo com o raciocínio jurídico desenvolvido pelo Ministro Herman Benjamin no sentido de que a constatação, em procedimento fiscalizatório, de que a empresa não comprovou devidamente o cumprimento de requisitos legais, com o consequente desvio dos valores para finalidade incompatível com a viabilidade do empreendimento econômico, culmina sim no lançamento do IRPJ e da CSSL. Assim, alinho-me ao fundamento jurídico desenhado no sentido de incluir o item n. 3 proposto pelo Ministro Herman Benjamin na tese repetitiva a ser fixada:

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em

procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR MINISTRO HERMAN BENJAMIN:

Durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar que resultou na edição da LC 160/2017, a finalidade acima indicada (equiparação das subvenções de custeio às subvenções de investimento) constou expressamente do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação, segundo se extrai da transcrição abaixo:

Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSSL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos de ICMS com base em interpretações equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

Como se verifica da excerto acima, a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento", exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. Ao mesmo tempo, não se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento.

Nessa linha de raciocínio, em análise mais aprofundada do precedente firmado no julgamento dos EDcl no REsp 1.968.755/PR – indispensável porque estamos a decidir, em sessão presencial, feito cujo julgamento encontra-se submetido ao rito dos Recursos Repetitivos –, considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a ratio segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará, com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017), a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL).

A conclusão acima tem por finalidade aperfeiçoar, segundo penso, a compreensão do que foi decidido, sem debate, em sessão virtual de julgamento de Embargos de Declaração, sobre a questão relacionada com os requisitos legais que precisam ser provados pela empresa, bem como justificar a necessidade de inclusão de tópico na tese repetitiva.

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR MINISTRO MAURO CAMPBELL  
MARQUES:

Por tais motivos é que adiro à terceira tese proposta pelo Min. Herman Benjamin no sentido de que as teses aqui veiculadas não obstam a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os

valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidades estranhas àquelas estabelecidas em lei, notadamente no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

Portanto, se de um lado não há dúvida da equiparação dos benefícios fiscais e financeiros como subvenções de investimentos e dos efeitos jurídicos decorrentes disso, também inexistem dúvidas acerca da possibilidade de autuação da empresa que não procede adequadamente com estes incentivos para com os objetivos da própria pessoa jurídica beneficiária e do próprio acordo celebrado com a agência governamental de fomento. E neste aspecto, especificamente, cabe a ela apresentar ao fisco elementos necessários para afastar a autuação.

Este é o ponto que motiva a improcedência do recurso apresentado pelo contribuinte. Não fornecer elementos de prova necessários para afastar a autuação de que teria utilizado corretamente os benefícios para a viabilidade do próprio projeto da empresa **na proporção dos mesmos, bem como dos termos do acordo que lhe proporcionou e disponibilizou as subvenções de investimento. Não se discute falta de provas acerca da vinculação entre a vantagem e a aplicação dos mesmos em expansão ou implantação de unidades. Esta discussão, como dito, já está superada.**

Observa-se nos autos que aos 09/01/2012 foi emitido o MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) de nº01.2.01.00-2012-00022-4, no qual foram expedidos mais de 8 Termos de Intimações para apresentações de documentos, dadas as discrepâncias na contabilidade do contribuinte.

Acerca do objeto do ônus da prova que se debate nestes autos, consta as fls. 5582 dos autos consta interessante manifestação das fiscalizações acerca da legislação do Estado de Goiás sobre os programas estaduais de benefício fiscal:

Flexibilizando ainda mais quanto a obrigação de utilização dos recursos, por força do art. 40 da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação, ao capital social da empresa E O CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ASSUMIDAS NOS PROJETOS INICIAL E SUBSEQUENTES, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas ficava desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.

Portanto, a empresa não encontra-se desobrigada de demonstrar que o benefício foi utilizado dentro de suas finalidades contratuais e sociais e os termos acordados com a agência governamental.

Ninguém melhor do que o próprio contribuinte para apresentar a destinação e utilização dos recursos, como exemplo, do próprio contrato nº 040/2006 (fls. 3801-3820 e 5799-) na própria empresa. Esse ônus é dela. E não se confunde com a desobrigação da comprovação de aplicação dos recursos na ampliação ou modernização ou expansão da empresa. Repita-se: este voto nem entra nesta seara pelos fatos e fundamentos já externados.

Em razão de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira