



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.724378/2013-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.771 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente CIPA-INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado Fomentar, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela interessada contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada contra autos de infração referentes à IRPJ, PIS e COFINS, incidentes sobre o valor de desconto na quitação de dívidas do programa FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992, por constituir-se em uma subvenção para custeio caracterizada por um não desembolso, de acordo com a autoridade de origem. Já a infração apurada foi objeto de outro PAF.

Na ocasião, a autoridade de origem entendeu que investimento utilizado pelo contribuinte não atendia os requisitos para fazer jus ao favor fiscal mencionado.

Não conformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação contra as autuações já mencionadas, alegando que não pode haver tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ, pois considera que cumprem todos os requisitos necessários para a qualificação dos recursos concedidos pelo Poder Público, como subvenção para investimento estão presentes no caso em concreto.

Considera, a partir de análise da legislação, que os incentivos decorrentes do FOMENTAR têm as características próprias de subvenção para investimento.

Ao contrário, caso se entenda que a subvenção para investimentos caracteriza receita, ela teria natureza de receita financeira, a qual é tributada pela alíquota zero pelo PIS e pela COFINS, nos termos do Decreto 5.442 de 2005, artigo 1º.

Em síntese, pede o cancelamento das autuações fiscais de IRPJ, tendo em vista a efetiva natureza de subvenção para investimentos dos valores glosados, bem como a impossibilidade das exigências de PIS e COFINS, por conta das razões a eles especialmente aplicáveis.

O Acórdão recorrido, no entanto, julgou improcedente a impugnação do contribuinte, conforme entendimento ementado abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

(...)

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. PROGRAMA FOMENTAR SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Não podem ser excluídos da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos, devendo, nesse caso a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

(...)

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 Cofins sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

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 sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

Impugnação Improcedente

Não conformato com a decisão de piso, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde repisa e reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

No mérito, conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ, PIS e Cofins, anos-calendário de 2008 e 2009, incidentes sobre o valor de desconto na quitação de dívidas do programa FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à

Industrialização, criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Compulsando o relatório anexo ao auto de infração, **verifiquei que a premissa do lançamento foi a qualificação da subvenção outorgada pelo estado de Goiás, como de custeio**, nos termos do PN 112/1978:

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;*
- *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 registrado 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 identificamos que 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.

(...)

Uma vez 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, evidencia um não desembolso financeiro da empresa, que pode utilizá-lo como lhe convier, tanto em investimento fixo ou capital de giro.

Nota-se claramente que nos contratos assinados entre o contribuinte CIPA — Industrial de Produtos Alimentares Ltda e o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, conforme demonstrado no quadro denominado "Contratos Fomentar", os valores obtidos com os benefícios fiscais poderiam ser usados como CAPITAL DE GIRO, caracterizando assim os investimentos como para custeio.

Seguindo a boa técnica contábil, essas subvenções para custeio devem constar no resultado da empresa como "outras receitas operacionais". Com isso, tais receitas fazem parte da apuração do lucro real para

apuração do IRPJ e CSLL, bem como devem ser adicionadas as bases de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos.

Diante do exposto, conclui-se que a operação sob análise (desconto sobre quitação de dívidas dos programas FOMENTAR) 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.

A discussão relativa ao tratamento fiscal tributário da subvenção “Fomentar” concedida pelo estado de Goiás não é nova nesta turma, tendo sido objeto de análise nos autos do Processo Administrativo n. 13116.001312/2008-41, acórdão n. 1201-003.799, de relatoria da Conselheira Bárbara Melo Carneiro.

Peço vênia para transcrever as razões da conselheira Barbara proferidas naquele voto, em razão de sua aplicação ao caso concreto:

Os incentivos fiscais outorgados pelos Estados, ainda mais quando concedidos na forma de financiamento para possibilitar a quitação do ICMS e, posteriormente, na concessão de desconto para a sua liquidação, não podem ser considerados como receita, já que a sua verdadeira natureza é a de redução de despesa.

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples “ganho” registrado na contabilidade do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº. 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins): 1

“A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.”

Portanto, o significado do termo “receita” para o Direito Tributário (gênero da espécie faturamento/receita bruta) corresponde ao “*ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*”, conforme se depreende do voto da Ministra Rosa Weber, no RE nº 606.107.2.

Sendo assim, em se tratando de redução de despesas, jamais poderia ser tratado como receita, pois lhe falta elemento essencial para que seja possível considerá-lo com essa natureza, qual seja, o ingresso. Ora, as subvenções não se integram ao patrimônio do contribuinte de forma inaugural, de modo que não é possível afirmar que haveria ingresso financeiro na condição de elemento novo e positivo, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente.

Sobre o tema já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotando entendimento no mesmo sentido do que foi exposto no presente voto. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, **mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.**

(Ac. nº 9303007.650. Sessão de 21/11/2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

PIS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS DIFERIDO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS DIFERIDO. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Ac. nº 9303006.541. Sessão de 15/03/2018)

Feitas essas considerações, tenho que não haveria como considerar as subvenções como integrante da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, ainda que houvesse discussão sobre a natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento.

Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram solucionadas com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a seguinte redação:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor

restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

Depreende-se do §4º supracitado, que os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, serão considerados **subvenções para investimento**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam (i) as subvenções deverão ser computadas em reserva de incentivos fiscais; e (ii) não poderão ter destinação diverso do previsto no referido artigo, ou seja, a absorção de prejuízos e/ou aumento do Capital Social da Sociedade. **O §5º, por sua vez, esclareceu que o disposto no §4º deve ser aplicado aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.**

Ainda, por força do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a previsão dos §§ 4º e 5º acima aplica-se, inclusive, aos benefícios fiscais de ICMS anteriormente concedidos, instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, considerados convalidados pela referida Lei Complementar, desde que o Ente Federativo subvencionador efetue o registro e depósito da documentação comprobatória correspondente a tais benefícios, na forma regulamentada por Convênio a ser publicado pelo Confaz:

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

[...]

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no

inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

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.**

Diante do exposto, o tratamento dispensado para as subvenções também deve ser aplicado aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que atendida a condição prevista acima, nos termos da decisão proferida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que analisou o tema na sessão de 18/01/2018 e editou a Resolução nº 9101-000.039.

Na oportunidade, restou decidido pelos membros daquela turma, relativamente a Auto de Infração lavrado para exigir, além do IRPJ e da CSLL, as contribuições para o PIS e da Cofins sobre crédito presumido de ICMS concedido ao contribuinte, cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendário de 2003 a 2006, que o tratamento trazido pelos §§ 4º e 5º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, deve ser aplicado, desde que se verifique o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Confaz, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017. Confira-se trecho da decisão proferida pela CSRF:

[...]

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, **sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.**

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

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

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

Corroborando o entendimento fixado na Resolução da CSRF, foi proferido o Acórdão nº 9101-003.841, na sessão do dia 03/10/2018, no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte e cancelar integralmente o lançamento, por constatar que o ente concedente do benefício fiscal **já teria promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se a aplicação dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003.**

Ademais, os i. Conselheiros também afastaram expressamente a exigência de qualquer outro requisito que não estivesse previsto no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, dizendo que o investimento em ativo permanente não é condição para considerar a subvenção como de investimento. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

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

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Distrito Federal em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência.

Feitas essas considerações, verifiquei que o Estado de Goiás procedeu o devido registro e depósito do documento exigido nos termos do art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160/2017, nos moldes do Convênio Confaz ICMS nº 190/2017, conforme se depreende dos Certificados de Registro e Depósito SE/Confaz nºs 3/20183 e 18/20184. Ainda, em relação especificadamente ao Programa Fomentar, (Leis Estaduais nºs 9.489/84, 13.436/98 e 15.518/06), verifica-se que foi devidamente convalidado através do Decreto Estadual nº 9.193/2018.

Desse modo, cumpridos os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, não restam dúvidas em relação à possibilidade de se aplicar o disposto nos §4º e 5º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, afastando-se a exigência das referidas contribuições sobre os valores subvencionados.

Em relação ao referido julgamento, apenas discordo da conclusão que se chegou em relação às contribuições ao PIS e COFINS. Isto porque naquela oportunidade, decidiu-se que não haveria previsão normativa para exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições em período anterior à 2014, conforme consta expressamente da ementa daquele acórdão:

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

Ano-calendário: 2003

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado Fomentar, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o disposto em relação ao lançamento da COFINS, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Após, essa decisão foi alterada pelo Acórdão n. 9101-006.112 da Primeira Turma da CSRF, após interposição do Recurso de Ofício, reconheceu que as contribuições do PIS e da COFINS também estão incluídas no presente benefício fiscal em discussão.

Da mesma forma, a meu ver, o benefício fiscal inclui também as contribuições ao PIS e à COFINS, conforme leitura da própria Lei 12973/2014, com as modificações da LC 160/2017. Neste aspecto, entendo que andou melhor a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª

Seção de Julgamento, no Acórdão n. 3301-009.571, sob a Relatoria de Salvador Cândido Brandão Junior:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

Na ocasião, assim se manifestou o conselheiro relator:

Do ponto de vista contábil, nos termos da Resolução CFC n. 1.305/2010, que aprova a norma técnica NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, estabelece a seguinte definição de subvenções:

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.

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

A própria resolução confere que o tratamento contábil da subvenção governamental é de receita, devendo assim ser reconhecida ao longo do período, não podendo ser creditada diretamente no patrimônio líquido:

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, **pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.** (grifei)

Nota-se que para a contabilidade não há uma diferenciação entre subvenção para custeio ou subvenção para investimento.

Entretanto, para fins tributários, a legislação do imposto de renda faz clara distinção entre subvenções para investimento e para custeio, atribuindo-lhes diferentes regimes e consequências na apuração dos resultados da pessoa jurídica. Enquanto as subvenções correntes para custeio devem ser computadas na determinação do lucro real, as subvenções para investimento não o serão, desde que atendidos os requisitos neles estabelecidos

As subvenções para investimento não integram a receita porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao ativo não circulante, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas financiam são debitados ao lucro líquido.

De acordo com o Decreto-lei n. 1.598/1977, artigo 38, a subvenção para investimento não será computada na determinação do lucro real, devendo ser registrada a crédito na conta de reservas de capital do patrimônio líquido, posteriormente alterada pelo artigo 30 da Lei n. 12.973/2014, determinando a contabilização a crédito reserva de incentivos fiscais, a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados, permanecendo não computadas na apuração do lucro real.

Decreto-lei n. 1.598/1977

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

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

Lei n. 12.973/2014

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

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

Conforme ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira, as subvenções para custeio e subvenções para investimento são categorias jurídicas distintas em razão do destino específico de cada uma, embora ambas sejam subespécies de subvenções econômicas, do ponto de vista da entidade pública, nos termos da Lei n. 4.320/1964, artigo 12, § 3º, II (Lei de Direito Financeiro). Ainda nos ensinamentos do autor, é a lei societária e do imposto sobre a renda que estabelece a diferença entre as subvenções, do ponto de vista do beneficiário dos recursos públicos e da destinação a ser dada, devendo ser excluída da apuração do imposto de renda se representar subvenção para investimento.⁴

De fato, a distinção implícita feita por esta lei [Lei n. 6.404/1976], entre subvenções para investimento e subvenções para custeio de operações, no sentido de que apenas as primeiras deviam ser levadas à reservas de capital, tinha uma razão de ser, que era a seguinte: as subvenções para investimento tinham (e ainda deveriam ter) esse tratamento porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual o lucro operacional é parte integrante, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para a aquisição de acréscimos ao ativo não circulante, e portanto para a geração futura de lucros, enquanto as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas reembolsam são debitadas ao lucro líquido. ⁵

5

Veja o que dispõe o artigo 441 do RIR/2018, regulamentando o artigo 44 da Lei n. 4.506/1964: ⁶

Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei nº 8.036, de 1990, art. 29) :

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;

Para que o auditor fiscal descaracterizasse o incentivo como subvenção para investimento para subvenção para custeio, deveria demonstrar, por exemplo, o descumprimento do quanto previsto no artigo 523 do RIR/2018, como o seu registro em reserva de lucros:

Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, caput) :

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 1º).

§ 2º As doações e as subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no caput, inclusive nas hipóteses de (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 2º):

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da 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, por meio da redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com capitalização posterior 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 estabelecidos no caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 3º).

Sobre a subvenção para investimento, na época dos fatos estava em vigor o artigo 443 do RIR/1999 estava em vigor, com redação conforme o artigo 38 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 que determinava a contabilização do incentivo em reserva de capital, **procedimento seguido pela contribuinte, como afirmado nos autos e demonstrado por sua contabilidade:**

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

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

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

O auditor fiscal não demonstra de quais contas contábeis retirou a informação de que os incentivos recebidos do estado de Goiás foram utilizados como capital de giro da Recorrente, custeando sua atividade, para fins de enquadramento do crédito como subvenção para custeio. Ao contrário, as provas que constam dos autos infirmam a conclusão fiscal. Primeiro, a própria lei estadual estabelece que a quitação antecipada do financiamento, obtendo um substancial desconto, representa subvenção para investimento, que deverá ser utilizada para modernização do parque industrial e contabilizada em reserva de capital. Segundo, consta dos autos o projeto de viabilidade financeira do projeto de investimento, aprovado pelo governo do estado, como se vê de fls. 1.540-1.657. Os livros contábeis fazem prova a favor do contribuinte, cabendo à autoridade fiscal demonstrar o equívoco e quais lançamentos contábeis demonstram que os recursos foram utilizados para financiar as atividades da empresa (capital de giro), ao invés de serem vertidos para modernização de seu parque industrial.

Também não houve a apresentação, pela fiscalização, de nenhum dado no sentido de demonstrar que os recursos destinados para investimento e expansão/modernização da unidade fabril, conforme o projeto de viabilidade econômica e financeira já referido, foram desviados, servindo apenas para custear a própria atividade, passando a integrar o resultado da Recorrente, quicá até distribuído na forma de lucros aos sócios. A utilização dos recursos para custeio da atividade (capital de giro), como alegado pela fiscalização no auto de infração, deve ser provada pela autoridade fiscal.

Ainda, deveria demonstrar também que a lei estadual é inconstitucional ou, ao menos, que a lei estadual diz o que não deveria ter dito. Isso porque a lei estadual é suficientemente clara em pretender incentivar a expansão e a ampliação de empreendimentos novos ou já instalados no território do estado. **Expressamente determina que o incentivo deve ser tratado como subvenção para investimento**, incorporado ao capital social ou **mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital**, e que o incentivo somente será fruído se o projeto for aprovado pelo Poder Executivo estadual.

Para que o agente fiscal pudesse desconsiderar tal enquadramento, deve superar a própria lei estadual, talvez por vício de inconstitucionalidade, o que somente é possível ao Poder Judiciário.

Ademais, os incentivos fiscais estaduais têm como mote a atração de investimentos para a promoção do desenvolvimento regional. Esse é o ponto do problema mais impactante da Federação brasileira, denominada de “guerra fiscal” travada entre os estados. Muitos incentivos foram concedidos sem a devida obediência ao que determina a Constituição e a Lei Complementar n. 24/1975 a pretexto de atração de investimento.

Todo incentivo fiscal de ICMS deve ser precedido de um Convênio celebrado no Conselho Fazendário (Confaz), órgão integrante do Ministério da Economia. Com isso, o incentivo somente pode ser concedido após consenso entre os estados, caso contrário, haverá uma inconstitucionalidade praticada pelo estado, que deve ser reconhecida pelo Poder Judiciário. Como um dos requisitos é a unanimidade do consenso, muitos estados passaram a conceder unilateralmente incentivos fiscais, na forma de crédito presumido

de ICMS ou subvenção para investimento, calculado com base no ICMS, e o incentivo em questão é um exemplo concreto dessa desobediência constitucional.

Por conta desse problema federativo, essa guerra fiscal onde estados digladiam para atrair investimentos privados ao seus respectivos territórios, foi publicada a Lei Complementar n. 160/2017, estabelecendo os requisitos e procedimentos para convalidar todos os incentivos fiscais de ICMS concedidos unilateralmente pelos estados, tratando-os expressamente como subvenção para investimento, mesmo para os processos administrativos não encerrados, incluindo os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n. 12.973/2014 acima transcrito (que trata da subvenção para investimento):

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.** (grifei)

Nota-se que o Congresso Nacional decidiu assim, devendo-se observar seus critérios e dispositivos. Desta forma, o presente auto de infração também contraria a lei complementar e a própria lei estadual que concede o benefício.

Com efeito, a escrituração contábil, o termo de viabilidade econômica do empreendimento, a concessão do empréstimo com base no ICMS com a autorização do Estado de Goiás, as prorrogações, os leilões para quitação antecipada para obtenção do desconto do ICMS devido, as leis e decretos estaduais e a Lei Complementar n. 160/2017 militam a favor da Recorrente e a fiscalização não se desincumbiu de demonstrar que o incentivo não se trata de subvenção para investimento.

Outrossim, mesmo constatando que a lei estadual é expressa em tratar o incentivo do programa FOMENTAR como subvenção para investimento e já resolvendo o recurso voluntário por este ponto, ressalte-se ainda o contexto da Lei Complementar n. 160/2017.

É que os incentivos fiscais convalidados no contexto desta lei complementar são agora tratados como subvenção para investimento, em razão da previsão de que os incentivos fiscais e financeiros fiscais de ICMS, tais como os créditos presumidos, isenções ou subvenções, sejam quais forem, sempre serão consideradas subvenção para investimento:

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

§ 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.** (grifei)

Assim, quando a Lei Complementar n. 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º no artigo 30 da Lei n. 12.973/2014 (estão transcritos acima), para prever que os

incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, são considerados subvenções para investimento, cuidou de equiparar juridicamente quaisquer incentivos fiscais de ICMS convalidados pela lei complementar como subvenção para investimento, frise-se, desde que sejam de ICMS e desde que estejam no contexto da Lei Complementar n. 160/2017, inclusive para os processo em curso.

Nota-se, por isso, que o § 5º representa norma interpretativa, retroagindo seus efeitos para atingir fatos do passado, nos termos do art. 106, I do CTN. Percebe-se que incentivo fiscal de ICMS só pode ser concedido se houver deliberação dos Estados autorizando a concessão, o que se faz por meio de um convênio aprovado no Confaz, nos termos do art. 155, § 2º, XII, "g" e art. 1º da Lei Complementar nº 24/1975.

O convênio é fundamento de validade do incentivo fiscal de ICMS, devendo respeitar todos os contornos e limites deliberados e aprovados pelos Estados. Caso contrário, o incentivo fiscal concedido é um ilícito e se for um crédito presumido, não poderá ser considerado subvenção para investimento.

Em razão disso, repita-se, a própria Lei Complementar n. 160/2017, em seu art. 10, estabelece que todos os incentivos fiscais de ICMS são considerados subvenção para investimento, **inclusive** aqueles concedidos sem convênio, **desde que enquadrados no contexto desta lei complementar 160**, pois serão considerados benefícios fiscais validados.

Com isso, esta Lei Complementar n. 160/2017 foi publicada para validar todos os incentivos fiscais ilícitos, isto é, concedidos sem convênio-Confaz autorizativo, como forma de regularizar a situação fiscal dos Estados e reduzir a guerra fiscal de ICMS, mas desde que o incentivo tenha sido concedido antes desta lei complementar, como o caso, e desde que atenda todos os seus requisitos para a validação destes incentivos, dentre os quais são a publicação em Diário Oficial e o depósito no CONFAZ da legislação que concede o incentivo.

O programa FOMENTAR consiste em incentivo fiscal concedido unilateralmente pelo estado de Goiás, mas convalidado pela Lei Complementar n. 160/2017 por cumprir todos os seus requisitos, de acordo com o que se extrai das Resoluções do Confaz n. 05 e n. 10, ambas de 2018.

A despeito de todo o argumentado, recentemente, em relação ao crédito presumido de ICMS, o qual, como visto, financeiramente é o mesmo que subvenção, **o STJ decidiu que incentivos fiscais de ICMS não podem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS por ofensa ao pacto federativo, afirmando a irrelevância da distinção entre subvenção para investimento e subvenção para custeio quando o incentivo é concedido por outro ente da Federação:**

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) **este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições**. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

3. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 1825503 / SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/11/2020). (grifei)

Assim, ultrapassada a questão relativa à qualificação da subvenção como para investimento, não há razões para a manutenção do auto de infração.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz