



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

Processo nº 10120.724459/2016-65
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.833 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 19 de março de 2019
Assunto SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS
Recorrente REFRESCOS BANDEIRANTES INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado: i) por maioria de votos, não sobrestar o julgamento, vencido o Conselheiro Relator, acompanhado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, e divergindo o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues que votou pela redistribuição do processo ao relator do processo conexo, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Rogério Borges; e ii) por voto de qualidade, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do Conselheiro Relator, divergindo os Conselheiros Caio César Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que restringiam o objeto da diligência. O Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella não participou da votação do item i, sendo substituído pelo Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) na sessão de fevereiro/2019.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio César Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves,

Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Eduardo Morgado Rodrigues e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS), que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta em face do lançamento.

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº **04-42.097 - 4ª Turma da DRJ/CGE**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ 03.380.763/0015-07, teve contra si lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para fatos apurados no ano calendário 2011, totalizado R\$ 6.215.581,55 de créditos tributários, cujo montante abrange principal, multa de 75% e juros de mora atualizados até o mês 06/2016 (fls. 668 a 705).

Conforme relatório às fls. 696 a 703 a autoridade fiscal apurou a ocorrência de omissão receitas operacionais, caracterizada pela não inclusão na base de cálculo dos mencionados tributos os ganhos obtidos na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento a Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR). Discorre a autuante sobre o referido programa, tratar-se de empréstimo subsidiado concedido pelo Governo do Estado de Goiás tendo como limite 70% do ICMS devido. No contrato de concessão de crédito e aditivos juntados aos autos constam que os recursos emprestados seriam utilizados no "reforço de seu capital de giro".

Posteriormente, com o advento da Lei nº 13.436/1998, abriu-se a possibilidade de quitação antecipada da dívida, com desconto de até 89%, mediante oferta pública em leilão. O valor correspondente ao desconto deveria ser aplicado na ampliação ou modernização do parque industrial incentivado e seria "considerado subvenção para investimento", conforme disposto na Lei 15.124/2005.

Entretanto, a Lei Estadual nº 15.518/2006 permitiu que o valor do desconto pudesse ser deduzido dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa, tendo ainda dispensado as empresas de fazer qualquer comprovação perante o Estado acerca da efetiva aplicação dos recursos.

No ano calendário 2011 a empresa participou de leilões de liquidação da dívida com desconto no montante de R\$ 28.466.222,82, os quais não foram oferecidos à tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme

demonstrado nos autos às fls. 12 a 15; 147 a 149; 159 a 164; 174 a 180; 525 a 666.

No lançamento, entendeu a autoridade fiscal que o benefício concedido pelo Estado de Goiás não se caracteriza como *subvenção para investimentos*, mas sim como *subvenção para custeio*, a qual, à luz do Regulamento do Imposto de Renda e do Parecer CST nº 112/1978, não poderia ser excluído da base de cálculo dos tributos, por integrar as receitas operacionais.

Assim manifestou-se a autoridade lançadora sobre a questão, no relatório de folhas 696 a 703:

“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, listados a seguir:

DECRETO Nº 3.000, de 26/03/1999:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

(...)

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.

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. (fls. 397 e 398)*

Ainda segundo entendimento da autoridade fiscal, a subvenção em questão seria para custeio:

Ocorre no referido benefício fiscal uma desvinculação entre o benefício decorrente do desconto do saldo devedor com a execução da “ampliação e/ou modernização” do parque industrial incentivado. A Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, admite a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do desconto, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou implantação do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo PRODUZIR e objeto do empréstimo. Ora, se a subvenção é para investimentos, para expandir ou modernizar, é necessário que algo seja acrescentado à economia local, não estamos falando de passado, e isso não se consegue com projetos já implementados e concluídos anteriormente à concessão do benefício do desconto do saldo devedor. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no art. 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determina que a incorporação do montante do desconto concedido ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo FOMENTAR, a empresa beneficiária fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás, ou seja, novamente, a “subvenção para investimento” pode ser recebida sem que haja mais a necessidade de ampliação e/ou modernização do parque industrial da empresa favorecida com o desconto obtido sobre o saldo devedor do financiamento.

Os contratos de empréstimos do FOMENTAR indicam ainda que os recursos se destinam a reforço de capital de giro (fls. 17 e 40). Os recursos de Capital de giro servem para sustentar as operações do dia-a-dia da empresa, ou seja, àquelas destinadas à condução normal dos negócios da empresa. A utilização dos recursos como capital de giro 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.

Cientificado em 27/06/2016, o sujeito passivo apresentou impugnação em 22/07/2016 na qual sustenta a improcedência dos autos de infração, em síntese, nos seguintes termos:

“(a) a fruição do benefício está condicionada à realização dos investimentos previstos no projeto incentivado, ainda que conste dos contratos de empréstimo subsidiados da IMPUGNANTE que os recursos transferidos poderão ser utilizados como capital de giro;

(b) mesmo que não fosse necessária a realização de nenhum investimento para que a IMPUGNANTE fizesse jus aos empréstimos do FOMENTAR, tal fato seria irrelevante para determinar a natureza do benefício correspondente ao desconto obtido na liquidação antecipada da dívida deles decorrente, já que, até então, eles (empréstimos subsidiados) não configuravam, por si sós, nenhuma subvenção financeira, mas, sim, dívidas, porquanto concedidos com o compromisso de restituição, só sendo adequado falar-se em subvenção financeira quando eles passaram a poder ser liquidados com desconto;

(c) a concessão de desconto na liquidação antecipada da dívida do FOMENTAR está condicionada à realização de investimentos no montante correspondente ao desconto obtido, daí qualificar-se como subvenção para investimento;

(d) o fato de a legislação permitir que o desconto na liquidação antecipada da dívida do FOMENTAR seja concedido como contrapartida à realização de investimentos pretéritos não impede que ele seja considerado subvenção para investimento, já que é pacífico na jurisprudência administrativa o entendimento de que não é necessário para essa classificação (por ausência de previsão legal) qualquer concomitância ou absoluta correspondência temporal entre a percepção dos recursos e sua aplicação;

(e) ao contrário do que alega o fiscal autuante, a legislação do Estado de Goiás prevê mecanismos de controle e fiscalização dos investimentos realizados pelos beneficiários do FOMENTAR;

(f) mas, ainda que a legislação do Estado de Goiás não exigisse do beneficiário do FOMENTAR a comprovação dos investimentos por ele realizados, tal fato não teria o condão de alterar a natureza do benefício, já que a classificação do benefício como subvenção para investimento apenas depende da existência de obrigação legal da aplicação dos recursos recebidos em investimentos;

(g) o valor do desconto obtido pela IMPUGNANTE na liquidação antecipada da dívida com o FOMENTAR foi levado a resultados e, posteriormente, transferido para reserva de lucros de incentivos fiscais, como determina a legislação;

(h) ainda que o valor do desconto concedido não pudesse ser considerado subvenção para investimento, o que se admite apenas para fins de argumentação, sobre ele não seriam devidos PIS e COFINS, já que a receita decorrente desse desconto teria natureza de receita financeira, que, à época da realização dos leilões (ano-calendário 2011), estava sujeita à alíquota zero do PIS e COFINS, nos termos do Decreto nº 5.164, de 30.07.2004;

ainda que os AUTOS fossem procedentes, o que se admite apenas para argumentar, seria descabida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício neles lançada."

A impugnante discorre ainda sobre a diferenciação entre subvenções para investimento e subvenções para custeio:

"(...) as subvenções somente poderiam ser tratadas como para investimento na hipótese de se destinarem a aumentar o estoque de capital da empresa subvencionada (transferência de capital), e não auxiliá-la a fazer face aos custos e despesas relacionados às suas atividades ou operações correntes (transferência de renda).

Por outro lado, as subvenções para custeio, ou correntes, pela sua finalidade, seriam recursos que integrariam normalmente o fluxo de renda da pessoa jurídica, razão por que se somariam às demais receitas operacionais por ela auferidas para fins de determinação do seu lucro líquido."

Após mencionar a legislação de regência da matéria, afirma a impugnante que basta a contabilização dos valores em conta de reserva de incentivos fiscais para atender os objetivos pretendidos pelo poder público concedente da subvenção.

Cita jurisprudência administrativa para sustentar ser irrelevante que do valor a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do parque industrial em período subsequente a concessão, pudesse ser deduzido o montante já investido inicialmente.

Com base nessas alegações, o sujeito passivo pugnou pela improcedência dos autos de infração e pelo cancelamento do crédito tributário."

O Acórdão de Impugnação nº **04-42.097 - 4ª Turma da DRJ/CGE** considerou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

" ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DE RECURSOS. DESPESAS DE CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando a implantação e expansão de empreendimentos econômicos, não sendo

reconhecido como tal o incentivo que consiste na liberação de recursos destinados ao custeio da atividade econômica, que ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão julgador conhecer da impugnação para apreciar a matéria preventivamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/06/2011, 01/12/2011 a 31/12/2011

COFINS E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Cofins as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/06/2011, 01/12/2011 a 31/12/2011

PIS E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Do Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com a decisão a quo, interpôs recurso voluntário, no qual apresenta, em síntese, os argumentos anteriormente expendidos, rebate as conclusões da decisão recorrida e requer o provimento do seu pedido.

Voto Vencido

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminar

Contata-se que os processos nº 10120.730577/2014-41, 10120.725713/2015-61 e 10120.724459/2016-65 tratam da exigência de crédito respectivamente aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011.

Observa-se que há uma relação de conexão entre os processos 10120.730577/2014-41 (2009), 10120.725713/2015-61 (2010) e 10120.724459/2016-65 (2011) que tratam da exigência de crédito tributário do mesmo contribuinte fundamentado em fato idêntico, ou seja, da natureza do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR.

Verifica-se que na exigência de crédito tributário realizada no processo nº 10120.730577/2014-41 (2009), a fiscalização considerado para fins de quantificação da respectiva base tributável de IRPJ e CSLL os mesmos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL que a recorrente já havia utilizado para compensar o IRPJ e a CSLL por ela apurados no período-base de 2010. Em razão disso, quando da lavratura do auto de infração no processo nº 10120.725713/2015-61 (2010), a fiscalização glosou as compensações feitas pela recorrente no período-base de 2010, por entender que nenhum saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL existente em 31.12.2009 teria remanescido para compensação posterior.

Logo, nota-se que também há uma relação de decorrência entre os processos nº 10120.730577/2014-41 (2009) e 10120.725713/2015-61 (2010).

Em consulta ao sistema e-processo, verifica-se que processo nº 10120.730577/2014-41 (2009) encontra-se distribuído na atividade "**Para Relatar**" ao Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção.

Tendo em vista as referidas relações de dependência e decorrência, propõe-se o sobrestamento do presente processo nº 10120.724459/2016-65 (2011), devendo-se aguardar o desfecho do lançamento de ofício consubstanciado nos processos nº 10120.730577/2014-41 (2009) e 10120.725713/2015-61 (2010) para se promover o julgamento da causa referente à natureza jurídica da subvenção recebida do poder público.

Caso vencido na proposta de sobrestamento, adentra-se à análise do mérito.

Do Mérito

Da natureza jurídica da subvenção recebida do poder público

A matéria era tratada no Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-lei nº 1.730/79, nos seguintes termos:

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)

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)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

Referidos dispositivos não foram revogados pela Lei nº 12.973/2014, mas sua aplicação já se encontrava afetada pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do

primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do

art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes

Estes procedimentos eram de observância obrigatória por todos os sujeitos passivos a partir do ano-calendário 2010 e, opcionalmente, nos anos-calendário 2008 e 2009, e permaneceram vigentes até serem revogados a partir de 01/01/2015 pelo art. 117, inciso X da Lei nº 12.973/2014.

A Lei nº 12.973/2014 prestou-se a extinguir o Regime Tributário de Transição instituído em razão das alterações promovidas na escrituração contábil a partir da Lei nº 11.638/2007. Publicada em 14/05/2014, a lei teve sua vigência estipulada da seguinte forma:

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§1)

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

[...]Art. 96. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 76 a 92 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§2)

§ 1º A opção de que trata o caput será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 76 a 92 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições para a opção de que trata o caput.

§ 3º Fica afastado, a partir de 1º de janeiro de 2014, o disposto na alínea “b” do § 1º e nos §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para as pessoas jurídicas que exerceram a opção de que trata o caput.

[...]Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 76 a 92; e II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

O art. 30 da Lei no 12.973/2014, cuja vigência poderia ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2014 ou 2015, conforme a opção do sujeito passivo, foi assim redigido originalmente:

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.

Ressalta-se que o regramento das subvenções para investimentos foi significativamente alterado pela edição da Lei Complementar nº 160/2017, que assim dispôs:

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

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

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste

artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infra-estrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

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

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

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

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

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

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

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da

Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

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

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

[...]

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

Observa-se que foram fixados novos limites para interpretação do conceito de subvenção para investimentos, mediante alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Verifica-se que o presente lançamento foi formalizado em 2016 e tem por referência o ano-calendário 2011, assim reportando-se às disposições do art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79 e aos procedimentos estipulados no art. 18 da Lei nº 11.941/2009.

Neste contexto, a primeira questão a ser dirimida é se o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com os acréscimos feitos pela Lei Complementar nº 160/2017, produziria efeitos em relação a subvenção contabilizada no ano-calendário 2011.

Verifica-se que a 1ª Turma da CSRF já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendário 2002 e

2003, decidindo, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo em sessão de julgamento de 3 de outubro de 2018, nos seguintes termos do voto condutor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

O recurso especial do contribuinte trata dos incentivo fiscal (Distrito Federal) como subvenção para investimento.

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

[...]

No caso destes autos, trata-se de benefício distrital, regulado pelas normas estaduais acima referidas (Lei distrital 1.254/1996, Lei distrital 2.381/1999, Decretos distritais 20.322/1999 e 25.372).

Ocorre que foi aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

[...]

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

Conclui-se que deve ser admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, cumprindo verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, se os requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estão presentes no caso sob análise. Ou seja, nas palavras da Conselheira Cristiane Silva Costa:

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.

Observa-se na acusação fiscal que as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora repousam na falta de sincronismo entre os investimentos e os benefícios auferidos pelo sujeito passivo, em especial porque a *Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, admite a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do desconto, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou implantação do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo PRODUZIR e objeto do empréstimo.*

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve o entendimento de que os investimentos anteriores à subvenção recebida não alterariam a conclusão de que ela se caracteriza como subvenção para custeio.

A recorrente, por sua vez, assevera que, em conformidade com o exigido pelo Decreto Estadual nº 2.453, de 22/02/1985, posteriormente alterado pelo Decreto Estadual nº 2.579, de 28/04/86, *apresentou projeto para implantação de unidade industrial no Município de Trindade (GO), o qual veio a ser aprovado pelo CD FOMENTAR. Tendo em vista a aprovação do referido projeto, a RECORRENTE celebrou, em 27.03.1989, com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S.A. (BANCO), o Instrumento Particular de Contrato de Financiamento Mediante Abertura de Crédito (CONTRATO IMPLANTAÇÃO), por meio do qual lhe foi concedido empréstimo a ser utilizado no seu capital de giro em decorrência da implantação de sua unidade industrial.*

Ao apreciar incentivo semelhante também concedido pelo Estado de Goiás no Acórdão nº 9101-003.167, a 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, acompanhou o voto condutor do Conselheiro André Mendes Moura, do qual destaca-se:

*A qualificação dos recursos como "subvenção para investimento" deu-se de maneira expressa pelo Estado em dezembro de 2004. Contudo, na medida em que se considerou que 89% do saldo devedor (incluindo juros, correções e demais atualizações monetárias incidentes desde as décadas de oitenta e noventa do século passado, quando a Contribuinte contraiu o empréstimo) seria objeto de subvenção, na realidade o subvencionador tentou conferir aos recursos oriundos da **primeira fase** a natureza de subvenções para investimento.*

*A tentativa de **retroagir** os efeitos do empréstimo para que pudessem ser considerados como subvenção para investimento fica ainda mais nítida quando se observa a nota do § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998. Sim, porque o dispositivo dispõe que os recursos deveriam ser aplicados na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. Ocorre que tal condição foi relativizada pelo art. 3º da Lei nº 15.518, de 05/01/06 (com vigência a partir de 10.01.06), ao prever que do montante a ser aplicado, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.***

Ou seja, valores de investimentos a serem realizados na segunda fase poderão ser "diminuídos" pelos valores que já foram aplicados na primeira fase.

*Veja que não há ingresso de recursos que guardam correlação com a produção derivada da implementação ou expansão do investimento, mas sim **uma nova qualificação de valores que já haviam sido concedidos por meio de um empréstimo.***

*E mais, numa acepção generosa, o art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, dispôs que **se a pessoa jurídica** (1) promovesse a incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) cumprisse as obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR, **ficaria desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.** Não se fala em **nenhuma espécie de controle** do Estado para verificar a efetiva aplicação dos recursos na fase final do programa.*

[...]

Verifica-se, com clareza, que a qualificação conferida pelo ente subvencionante de que os recursos seriam subvenção para investimentos não encontra amparo na legislação tributária federal.

*Assim, tendo sido descumprido o exame da **primeira verificação**, conclui-se que as subvenções em debate não são para investimentos.*

*Enfim, com a devida vênia, não se mostra adequada a premissa exigida pela decisão recorrida, de que, como o Estado concede um "prazo" de **vinte anos** para aplicação dos recursos, não **poderia** a União se manifestar durante o período. Ora, admitir tal entendimento ampararia a tese de que o Estado teria a prerrogativa de, **unilateralmente**, estabelecer uma hipótese de redução na base de cálculo de tributo de **competência federal, em completa afronta ao pacto federativo**. E mais, pelo entendimento esposado, poderia o Estado determinar (!) que a União não poderia, no caso concreto, fiscalizar a hipótese de incidência dos tributos federais pelo prazo de quinze anos. Isso porque, como o Fisco Federal encontra-se submetido a prazo decadencial para o lançamento de ofício de cinco anos, a União estaria **impedida** de verificar os lançamentos contábeis efetuados a título de subvenção para investimento no decorrer dos primeiros quinze anos. **Não há como se acolher tal interpretação.***

A questão, portanto, cinge-se a definir se, no novo contexto legal, o referido sincronismo integra os requisitos previstos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ou se representa exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

Ocorre que o *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 reporta-se a **subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, expressão da qual também é possível extrair o entendimento de que a motivação da concessão deve ser aquela citada, e que a sincronia, neste contexto, seria um requisito adicional para confirmar, materialmente, a vinculação da subvenção a um investimento em empreendimento econômico. Conclui-se que, no contexto legislativo atual, derivar tal requisito do dispositivo legal representa acréscimo de exigência vedada pelo §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Verifica-se que, quanto à exigência do *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, não se localiza nos autos os acordos transcritos na peça de defesa da recorrente que reportem os compromissos de aplicação em implantação e expansão de unidade industrial. Contam apenas os contratos (fls. 116/138) que não reportam tais compromissos.

Ainda que se admitam verdadeiras as alegações da recorrente, quanto aos compromissos de aplicação em implantação e expansão de unidade industrial, observa-se que com referência à regular contabilização das receitas e sua destinação às reservas, a autoridade julgadora de 1ª instância ponderou que:

O auditor fiscal, em argumentação subsidiária, assevera que a autuada não fez transitar pelo resultado anual o valor da receita decorrente do desconto obtido pelo pagamento antecipado do financiamento, através do leilão do Programa FOMENTAR.

Enquanto o sujeito passivo defende que os valores foram contabilizados em contas de resultado e, posteriormente, excluídos das bases de cálculo dos tributos.

Embora os documentos presentes nos autos não sejam suficientes para dirimir a dúvida suscitada, a discussão é desnecessária e irrelevante frente ao fato incontroverso de que os valores efetivamente não foram oferecidos a tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

De fato, ao firmar o entendimento de que a subvenção seria de custeio, e não de investimento, a autoridade julgadora está dispensada de investigar sua destinação. Esta prova somente se faz necessária quando se cogita da classificação da subvenção como investimento, hipótese na qual a legislação exige a manutenção em reserva, passível de ser destinada, apenas, a aumento de capital ou à absorção de prejuízos.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para confirmação da regular destinação das receitas de subvenção a reserva, bem como para juntada dos mencionados compromissos firmados para aplicação em implantação e expansão de unidade industrial, para obtenção do incentivo fiscal estadual.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges - Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Evandro Correa Dias está muito bem fundamentado.

Contudo, este colegiado, após ampla discussão, divergiu do seu entendimento, no tocante à proposta de sobrestamento do presente processo nº 10120.724459/2016-65 para aguardar o desfecho dos processos nºs 10120.730577/2014-41 e 10120.725713/2015-61, restando o mesmo vencido no que tange esta matéria, sendo acompanhado pelo colegiado em todas as demais, conforme consignado no *decisum* do presente acórdão.

Conforme consigna em seu voto:

Preliminar

Contata-se que os processos nº 10120.730577/2014-41, 10120.725713/2015-61 e 10120.724459/2016-65 tratam da exigência de crédito respectivamente aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011.

Observa-se que há uma relação de conexão entre os processos 10120.730577/2014-41 (2009), 10120.725713/2015-61 (2010) e 10120.724459/2016-65 (2011) que tratam da exigência de crédito tributário do mesmo contribuinte fundamentado em fato idêntico, ou seja, da natureza do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR.

Verifica-se que na exigência de crédito tributário realizada no processo nº 10120.730577/2014-41 (2009), a fiscalização considerado para fins de quantificação da respectiva base tributável de IRPJ e CSLL os mesmos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL que a recorrente já havia utilizado para compensar o IRPJ e a CSLL por ela apurados no período-base de 2010. Em razão disso, quando da lavratura do auto de infração no processo nº 10120.725713/2015-61 (2010), a fiscalização glosou as compensações feitas pela recorrente no período-base de 2010, por entender que nenhum saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL existente em 31.12.2009 teria remanescido para compensação posterior.

Logo, nota-se que também há uma relação de decorrência entre os processos nº 10120.730577/2014-41 (2009) e 10120.725713/2015-61 (2010).

Em consulta ao sistema e-processo, verifica-se que processo nº 10120.730577/2014-41 (2009) encontra-se distribuído na atividade "Para Relatar" ao Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção.

Tendo em vista as referidas relações de dependência e decorrência, propõe-se o sobrestamento do presente processo nº 10120.724459/2016-65 (2011), devendo-se aguardar o desfecho do lançamento de ofício consubstanciado nos processos nº 10120.730577/2014-41 (2009) e 10120.725713/2015-61 (2010) para se promover o julgamento da causa referente à natureza jurídica da subvenção recebida do poder público.

Ou seja, o relator partiu de duas premissas básicas para ter este entendimento para propor o sobrestamento:

- 1) haveria conexão entre os processos supracitados, por se tratar do mesmo contribuinte e autuação fundamentada em fato idêntico; e
- 2) haveria decorrência entre os processos nºs 10120.730577/2014-41 e 10120.725713/2015-61.

No que tange aos conceitos de conexão e decorrência, insertos no §1º do artigo 6º do anexo II do Ricarf, recorro ao excertos do voto do i. conselheiro André Mendes de Moura, relator do acórdão nº 9101-002.755:

Faço a distinção, amparado no conceito empregado pelo RICARF, valendo-se de exemplos.

Nos processos reflexos, há uma autuação fiscal principal, por exemplo, de IRPJ, acompanhada de reflexos de CSLL, PIS e Cofins, com base

nos mesmos elementos de prova constituídos em um mesmo procedimento fiscal. No processo reflexo, a decisão do processo principal tem repercussão direta nos reflexos.

A vinculação por decorrência ocorre quando há obrigatoriamente um processo principal e demais processos acessórios, que tiveram origem a partir do processo principal. Tanto que se o julgamento do processo principal afastar a autuação, automaticamente os processos acessórios perdem o objeto. Por exemplo: (1) processo principal trata de exclusão do SIMPLES, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da exclusão da empresa do regime especial; (2) processo principal trata da suspensão ou perda de imunidade/isenção, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da suspensão/perda do benefício; (3) processo principal trata de autuação fiscal que altera o ajuste anual do imposto, alterando a apuração de saldo negativo, e o acessório de declaração de compensação que se utilizou de saldo negativo que, em razão da autuação fiscal, teve seu valor diminuído ou extinto.

Na decorrência, duas são as características principais: (1) não é prático (para não dizer que é impossível) fazer o julgamento do processo acessório antes do julgamento do processo principal e (2) o decidido no principal tem repercussão direta nos processos decorrentes. Qual a praticidade em julgar os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins se tais lançamentos tiveram origem em uma suspensão de imunidade ainda pendente de julgamento?

Na realidade, a vinculação por reflexão e decorrência tem muitas semelhanças, principalmente por disporem de um processo principal precisamente definido, e de processo(s) acessório(s) cujo julgamento tem uma estreita dependência com o principal.

Enfim, a conexão ocorre quando se tem um suporte fático X e um enquadramento legal Y que é idêntico, ou para vários sujeitos passivos (A, B, C, D, E ...), ou para o mesmo sujeito passivo em anos-calendário diferentes (AC1, AC2, AC3...). Naturalmente, são formalizados vários processos, mas as autuações fiscais (suporte fático e enquadramento legal) são as mesmas, diferenciando-se, em linhas gerais, o sujeito passivo e o ano-calendário.

Como exemplo, pode ser um auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, de uma mesma empresa, com os mesmos fatos e elementos de prova, formalizado em processos diferentes, cada qual para um ano-calendário (AC1, AC2, AC3 e AC4). Ou, o auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, mas lavrado em face de empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica e tiveram uma interpretação idêntica da legislação tributária, ou seja, processos com sujeitos passivos A, B, C, D e E. Ainda, processo de reconhecimento de direito creditório que se utilizou do crédito X para compensar débitos D1, D2, D3, D4 e D5, cada qual em um processo diferente.

O que se observa nos processos por conexão é que não há um processo que pode ser classificado como o principal. O julgamento pode ser dar em qualquer um dos processos. Pode ser julgado o processo AC3, sem prejuízo nenhum para os demais. Ou o processo contra o sujeito passivo D, ou o processo tratando da compensação do débito D2. Na

realidade, os processos por conexão são aqueles que podem ser reunidos para julgamento em lotes, ou na sistemática dos repetitivos. Pode-se escolher qualquer um dos processos para julgamento, e aplicar a decisão para os demais. Tal procedimento, obviamente, não pode ser adotado para os reflexos ou decorrentes, tendo em vista a existência de um processo principal.

Dada e explicação acima dos conceitos envolvidos nos 3 tipos de processos vinculados - conexão, decorrência e reflexo, resta evidenciado que o presente processo é conexo com os demais, como propõe o relator.

Contudo, não há uma obrigação, nem por questão processual, nem por questão material, de serem julgados conjuntamente. Note-se que a redação do anexo II do Ricarf se vale de vocábulos como "*poderão*" ou "*poderá*" quando trata da conexão:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

(...)

*§ 2º Observada a competência da Seção, os processos **poderão** ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.*

*§ 3º A distribuição **poderá** ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.*

(...) (grifos meus)

Quando passa a tratar da decorrência e reflexo, o anexo do II do Ricarf passa a ser mais incisivo, se valendo de vocábulos como "*deverá*":

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

(...)

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

*§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado **deverá** converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.*

*§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado **deverá** converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.*

*§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora **deverá** devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.*

(...)(grifos meus)

No caso concreto, temos três processos que entraram em momentos distintos para distribuição e sorteio no âmbito do CARF, sendo que os processos nºs 10120.730577/2014-41 e 10120.725713/2015-61 foram sorteados a um conselheiro (Paulo Mateus Ciccone) e o processo nº 10120.724459/2016-65 (o presente) sorteado ao conselheiro, agora relator, Evandro Correa Dias.

Se entrassem conjuntamente os 3 processos, a melhor prática processual, por questão de eficiência, recomendaria serem julgados conjuntamente. Contudo, já que não entraram juntos, com o sorteio, acabaram em relatores distintos.

Isto não obstará cada processo ser julgado isoladamente, e nem se verifica nenhuma dependência do presente processo em relação aos dois demais processos.

Assim, configurada a situação de estar o presente processo apto a julgamento, e não havendo circunstâncias impeditivas para tanto, entendeu o colegiado por manutenção do julgamento, negando a proposta original do relator de sobrestar o processo, seguindo-se na proposta alternativa de voto do mesmo, que acabou sendo apreciada e acompanhada no sentido de converter o presente processo em diligência, conforme dispõe o voto vencido.

Destarte, NEGOU-SE PROVIMENTO à proposta de sobrestamento do relator.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges