



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.725212/2013-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.850 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SÃO SALVADOR ALIMENTOS S/A

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

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

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

Assim, à luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como *subvenção de investimento* bastaria a sua devida escrituração em

conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o esgotamento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cálculo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias.

Tratando-se de subvenção, efetivada por benefício de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta também atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 9.803 a 9.825) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1201-002.352 (fls. 9.771 a 9.801), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, na sessão de 15 de agosto de 2018, que deu provimento ao questionamento remanescente do Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se suas respectivas ementas e trechos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NO CARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

Não cabe à autoridade administrativa negar aplicação a legislação vigente, de modo que tal faculdade competiria apenas aos órgãos do Poder Judiciário. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

PROGRAMA FOMENTAR. COMPROVAÇÃO DE APLICAÇÃO DOS RECURSOS EM MELHORIAS DO PARQUE INDUSTRIAL. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO PROGRAMA. NATUREZA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Não há necessidade de correlação direta e exata de datas e valores entre o benefício concedido e a aplicação em expansão ou melhoria do parque industrial sendo suficiente a comprovação dos valores aplicados em períodos abrangidos pelo Programa para fins de classificação como subvenção para investimento.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, exigidos da Contribuinte por meio de Autuação sob a acusação de contabilização indevida como *subvenção de investimentos* de valores de ICMS, do Programa FOMENTAR do Estado de Goiás; averiguação de saldo credor de caixa; glosa de despesas com brindes e doações procedidas; glosa de perdas por inobservância dos requisitos dos arts. 9 a 12 da Lei nº 9.43/96 e glosa/ajuste nos saldos de prejuízos.

Registre-se, desde já, que a *celeuma* que prevalece no presente feito é apenas em relação ao tratamento fiscal das *subvenções de investimento*, referentes ao incentivo de ICMS do mencionado Programa FOMENTAR.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Os autos de infração a folhas 4.276 a 4.320 exigem da autuada o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 20.852.078,91.

No termo de verificação fiscal a folhas 4.257 a 4.274 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

Foram verificadas as seguintes infrações à legislação tributária: contabilização como subvenção ou doação para investimento dos descontos obtidos na liquidação antecipada de passivo do programa Fomentar; existência de saldo credor na conta de ativo 1.1.1.01.00008 Caixa Recebimento Itaberaí, ao passo que as justificativas apresentadas não abordaram o montante integral do saldo credor; falta de adição no Lalur das despesas com brindes e doações lançadas na conta 3.3.1.03.00006 Brindes e Doações e na conta 3.3.2.04.00020 Donativos e Contribuições; no tocante à perda no recebimento de créditos, observância dos procedimentos mínimos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996 e arts. 340, 342 e 249, inciso I, do RIR 1999; glosa do prejuízo gerado em 2008 e compensado nos anos seguintes, pois embora durante o ano-calendário 2008, o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal, diante da contabilização imprópria como subvenção para investimento, a fiscalização apurou lucro tributável.

Contabilização imprópria de subvenção para investimento

Quanto a este ponto concluiu-se que o desconto obtido com a liquidação antecipada do contrato com o Fomentar, constitui verdadeira subvenção para custeio e que, por se caracterizar como 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.

Entendeu-se haver desvinculação entre o benefício decorrente do desconto com a liquidação antecipada e a execução da expansão ou modernização do parque industrial incentivado.

A Lei Estadual nº 15.518 de 05/01/2006 admite a desnecessidade de ampliação ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser aplicado na ampliação ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa, aprovado pelo Fomentar e objeto do empréstimo.

Deste modo firmou-se que, se a subvenção é para investimentos, para expandir ou modernizar, é necessário que algo seja acrescentado à economia local, não se trata do passado, e isso não se consegue com projetos já implementados e concluídos anteriormente à concessão do benefício do desconto da liquidação antecipada.

A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, fora reputada incompatível com o que está disposto no art. 443 do RIR 1999, descaracterizando a subvenção para investimento.

Saldo credor de caixa

(...)

Glosa de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL

No ano-calendário de 2008, o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no montante de R\$ 3.778.939,84, conforme escriturado na página 13 do Lalur nº 14. Verificadas as infrações mencionadas anteriormente, o resultado passa a ser lucro real e base de cálculo positiva de CSLL de R\$ 6.242.210,35.

Considerando que nos anos-calendário 2009 e 2010, o contribuinte compensou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa que com este lançamento se tornaram inexistentes –foi glosada a compensação de IRPJ e CSLL.

Impugnação

(...)

Subvenção e recuperação de custos

Segundo o fisco, observa-se falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado. Argumenta o impugnante que mesmo que a lei não especifique tal sincronismo, efetivamente aplicou os recursos do benefício na melhoria e expansão da sua unidade industrial, muito além dos recursos advindos da subvenção. Tal fato poderia ser igualmente constatado em sua escrituração contábil, cuja comprovação fora acostada pela própria fiscalização.

Segundo a fiscalização, a redução do saldo devedor do ICMS pode ser justificada apenas pela modernização do parque industrial incentivado. Contudo, reputou-se que a fiscalização quis criar um fato novo, ao se apegar apenas ao vocábulo modernização, para definir a aplicação da subvenção.

A impugnante alega que investiu não apenas em modernização, mas também em implantação e expansão do seu parque industrial, que é visível a olho nu e pela própria produção atual comparada com aquela existente na data da assinatura do contrato do Fomentar.

Aliás, sem aplicação desses benefícios não seria possível o crescimento da contribuinte.

Prossegue afirmando que se a Lei Estadual 15.518, de 2006, prevê a desnecessidade de ampliação ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser utilizado poderão ser abatidos os investimentos já realizados desde o início da implantação do projeto, a impugnante não fez nada de errado, estando protegida pelo manto da legalidade de uma lei que está em pleno vigor.

Conclui arguindo que se a lei estadual está em desacordo com a legislação federal, que seja ela questionada por quem de direito, e não pela fiscalização. O benefício é legal e, como tal, deve assim ser tratado.

(...)

Acórdão nº 0256.515 - 3ª Turma da DRJ/BHE

(...)

Arguições concernentes à imputação de contabilização incorreta de subvenções públicas

De início coube a autoridade julgadora salientar que a impugnante limitou-se a alegar genericamente que cumpriu a legislação goiana, em vez de demonstrar com provas hábeis que de fato empregou os recursos recebidos na forma exigida pela legislação federal para que fizessem jus ao tratamento fiscal privilegiado dado às genuínas subvenções públicas para investimento.

Notou-se que o cumprimento das condições estipuladas nos contratos de empréstimos concedidos no âmbito do programa Fomentar não satisfaz as exigências da legislação federal para o tratamento favorecido. Recordou-se que o programa Fomentar se limita a conceder um financiamento para o contribuinte, sem que ficasse caracterizada nenhuma subvenção, pois

inicialmente os recursos emprestados deviam ser integralmente ressarcidos, acrescidos de juros e correção.

Assim, entendeu-se que em nada favorece à causa da autuada alegar, como faz a impugnante, que haviam sido cumpridas todas as obrigações assumidas nos contratos firmados com o programa Fomentar.

Embora a impugnante não faça prova dessa alegação, presumiu-se que de fato as coisas assim se passaram, pois a subsequente obtenção de desconto na quitação dos empréstimos estava condicionada pela legislação estadual a que não houvesse inadimplemento dos contratos com o Fomentar.

No entanto, reputou-se que o ganho indevidamente classificado pela autuada como subvenção para investimento é o desconto no valor da dívida. E, segundo a autoridade julgadora, é este que é objeto da exigência fiscal (e não as vantagens concedidas pelo programa Fomentar original), e em relação a ele, nem a legislação goiana, nem as provas (na verdade, a falta delas) apresentadas pela impugnante permitiriam classifica-lo como subvenção para investimento.

Assim, não importaria a nomenclatura usada na legislação estadual ou municipal. Firmou-se que somente as subvenções que estritamente acatarem os requisitos estabelecidos taxativamente pela legislação federal é que farão jus ao benefício consistente na sua exclusão da base tributável dos tributos federais.

Ademais, explanou-se que, em consequência de sucessivas alterações na legislação estadual, na época dos fatos abrangidos pelo lançamento fiscal os descontos concedidos na quitação antecipada das dívidas para com o programa Fomentar deixaram de ser condicionados à expansão da capacidade produtiva ou à instalação de novas unidades produtivas.

Além disso, a legislação goiana dispensou o beneficiário de até mesmo prestar contas do emprego que fez do ganho resultante do desconto, limitando os requisitos para a sua concessão o cumprimento dos contratos firmados com o programa Fomentar original e também a incorporação ao capital social de valor equivalente ao benefício recebido.

Prossegue-se com o raciocínio de que uma vez que já não existia vinculação entre o recebimento do benefício e a obrigação de ampliar as unidades produtivas existentes ou de instalar novas, nem mesmo se a autuada tomasse, por conta própria, a iniciativa de empregar a subvenção recebida com tal fim, o enquadramento no disposto no artigo 443 do RIR 1999 se torna possível.

Conclusão

À vista do exposto, votou-se por não conhecer da petição e dos documentos juntados a fls. 4.474 a 9.015, e por julgar improcedente a impugnação, para indeferir o pedido de realização de diligência e para manter integralmente as exigências de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, assim como as multas e os juros de mora respectivos.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário delinea a defesa em idêntico raciocínio à impugnação.

(...)

Em sessão de 14 de fevereiro de 2017, a presente turma converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para determinar a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a delegacia de origem informe o seguinte em relação ao período autuado:

i) dos valores relativos as subvenções (decorrentes da liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR), excluídos do lucro real e que, por consequência, embasaram a presente autuação fiscal:

a) quais destes foram creditados em conta de reserva de capital e debitadas em conta de ativo permanente (investimentos, imobilizados, intangíveis);

b) quais foram efetivamente confrontadas com custos e despesas operacionais.

ii) verifique a existência de documentação contábil ou fiscal que demonstre os investimentos e implantações no ativo imobilizado realizados pela empresa ao longo dos 20 (vinte) anos subseqüentes (limitados a presente data) a efetiva entrada dos recursos provenientes da liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR na entidade.

Após, intime-se a Recorrente para se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias e retornem os autos para julgamento.

Resposta à diligência

Em resposta, a Delegacia de origem apresentou Relatório de Encerramento de Diligência, cujo trecho mais relevante destaco abaixo:

LIQUIDAÇÃO DO DÉBITO CONTROVERTIDO

Elaborei as planilhas de fls. 9729 até 9738, as quais demonstram: a) o valor lançado; b) o valor não impugnado; c) o valor desistido no recurso voluntário; e d) o valor remanescente em litígio.

Em relação ao débito de alínea “c”, compete ao órgão preparador apartar o crédito tributário em outro processo de cobrança.

APLICAÇÃO DA SUBVENÇÃO

Verifiquei a cronologia dos lançamentos contábeis e expus exaustivamente as conclusões no Termo de Constatação e Intimação (efls. 9566 a 9598): os lançamentos a crédito na conta de reserva de incentivos fiscais tiveram, após sucessivas contrapartidas devedoras, lançamentos nas contas de custo e/ou despesa operacional.

Instado a se manifestar, o contribuinte invocou a disponibilidade financeira gerada com a postergação de pagamento do ICMS, a qual viabiliza a aplicação de investimento em ativo imobilizado.

Ambas as constatações coexistem, posto que não são excludentes entre si: a) do ponto de vista cronológico, a contrapartida a crédito de reserva de incentivos fiscais ocorre a débito de custo e/ou despesa operacional; b) sob a ótica de viabilizar investimento, o alongamento do prazo de pagamento do ICMS e posterior remissão do crédito tributário produz disponibilidade financeira para adquirir ativo imobilizado.

As notas fiscais de aquisição (efls. 9604 a 9726) comprovam o investimento realizado no quantum de variação da reserva de incentivos fiscais.

Pedido de Desistência

No mês de julho de 2017, a Recorrente apresentou pedido de desistência parcial do Recurso Voluntário que alcançou os seguintes itens:

- i) *Perdas com Recebimento de Créditos;*
- ii) *Despesas com brindes e doações;*
- iii) *Saldo Credor de Caixa;*
- iv) *Compensação de Prejuízo Fiscal;*
- v) *Lançamentos Decorrentes.*

Desta forma, restou mantido o Recurso Voluntário apenas em relação ao item Subvenção Pública para Investimentos.

É o relatório.

Como visto, a DRJ (fls. 9.365 a 9.415) negou provimento à Impugnação apresentada, mantendo integralmente o lançamento de ofício procedido. Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando seus argumentos, defendendo, inclusive, a devida natureza de *subvenção de investimento* dos valores percebidos no âmbito do Programa FOMENTAR, justificando o tratamento contábil e fiscal de acordo com tal rubrica.

Ao seu turno, a C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção determinou diligência, por meio da r. Resolução nº 1201-000.243 (fls. 9.499 a 9.526) requerendo *que a delegacia de origem informe o seguinte em relação ao período autuado: i) dos valores relativos as subvenções (decorrentes da liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR), excluídos do lucro real e que, por consequência, embasaram a presente autuação fiscal: a) quais destes foram creditados em conta de reserva de capital e debitadas em conta de ativo permanente (investimentos, imobilizados, intangíveis); b) quais foram efetivamente confrontadas com custos e despesas operacionais. ii) verifique a existência de documentação contábil ou fiscal que demonstre os investimentos e implantações no ativo imobilizado realizados pela empresa ao longo dos 20 (vinte) anos subseqüentes (limitados a presente data) a efetiva entrada dos recursos provenientes da liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR na entidade.*

Em resposta, resumindo, a Autoridade Fiscal certificou que *os lançamentos a crédito na conta de reserva de incentivos fiscais tiveram, após sucessivas contrapartidas devedoras, lançamentos nas contas de custo e/ou despesa operacional.*

Ainda, certificou-se a desistência da Contribuinte do litígio acerca de todos os demais da Autuação, com exceção do questionamento dos valores tratados como *subvenção de investimentos* e seus reflexos proporcionais.

Derradeiramente, a C. Turma Ordinária *a quo* deu provimento integral à matéria remanescente do *Apelo* manejado, entendendo pela improcedência dos fundamentos da Autuação quanto ao crédito tributário questionado, reconhecendo o correto tratamento pela Contribuinte dos valores percebidos com o incentivo estadual.

Posteriormente, não foram oposto Embargos de Declaração por nenhuma das *Partes*, sendo diretamente manejado, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Recurso Especial, ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial, trazendo *v. Arestos paradigmas* referentes à necessidade da presença de demonstração de *vinculação* e *sincronia* entre o recebimento dos benefícios estaduais e os investimentos procedidos para que, somente assim, à luz do Parecer Normativo CST nº 112/78, tratá-lo na esfera tributária federal com *subvenção de investimento*.

Processado o *Apelo* Especial do I. Procurador, este teve seu seguimento determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 9.886 a 9.895, entendendo *por ADMITIR a divergência, mas apenas através deste segundo paradigma (Ac. nº 1401-001.074)*.

Em seguida, procedeu-se à intimação da Contribuinte, não sendo ofertadas Contrarrazões.

Por fim, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-005.850 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10120.725212/2013-13

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Recorrida não ofertou Contrarrazões.

Considerando tal inércia e silêncio, uma simples análise do v. Acórdão 1401-001.074, único *paradigma* acatado para questionar a matéria referente ao tratamento e natureza jurídica das *subvenções de investimento*, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão nº 1201-002.352, ora recorrido.

Registre-se que a N. Procuradoria valeu-se, expressamente, em suas razões e no cotejo analítico dos v. Arestos da *divergência* específica sobre a suposta necessidade de demonstração de *vinculação e sincronia* entre o recebimento dos benefícios estaduais e as medidas de instalação e expansão da empreitada local do contribuinte, para se reconhecer determinada *subvenção* como de *investimento*. Confira-se, excepcionalmente nesse caso, a ementa de tal r. *decisum*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. NATUREZA DOS RECURSOS. INOCORRÊNCIA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e da ocorrência da "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, descaracteriza a natureza de

subvenção para investimento dos recursos oriundos do abatimento do valor principal de dívida decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento com o ente público.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO**

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do Apelo interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 9.886 a 9.895.

Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, passa-se à análise do mérito da contenda remanescente nessa C. Instância especial, qual seja, *a necessidade de correlação direta e das datas e valores entre o benefício concedido e a aplicação em expansão ou melhoria do parque industrial do contribuinte para que tal benesse seja tratada, em esfera tributária federal, como subvenção de investimento.*

Alega a Recorrente que os recursos transferidos devem corresponder a instrumento de implementação de políticas públicas de desenvolvimento da produção regional. *E não há qualquer dúvida que a implementação dessa política ocorrerá com a efetiva e específica aplicação dos valores percebidos pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.*

E acrescenta, dizendo que *no caso em análise, não se constata uma efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário, no investimento previsto na implantação ou expansão do empreendimento econômico, de modo que os créditos concedidos correspondem a subvenções da modalidade corrente, também chamadas de subvenções para custeio ou para operações.*

Conclui, repetindo, que *é importante frisar, Senhores Conselheiros, que a subvenção para investimento obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como se verifica nos autos, não houve aplicação específica dos recursos subvencionados em projeto de expansão ou desenvolvimento econômico.*

Pois bem, recentemente, este mesmo Conselheiro, no âmbito desta mesma C. 1ª Turma da CSRF, apreciou e se manifestou sobre tal tema, por meio dos v. Acórdãos nº 9101-005.768, de 08/09/2021, nº 9101-005.703, de 11/08/2021 e nº 9101-005.508, de 13/07/2021, no qual se tratou especificamente de exigência fiscal com origem no tratamento de benesses de

ICMS do Programa FOMENTAR, como *subvenções de investimento*, dos anos-calendários de 2008, 2009, 2010.

Inicialmente, como abordado nesses outros *casos*, esse tema da tributação das *subvenções* percebidas por empresas pelos tributos federais – há muito tratado neste E. CARF - justifica uma breve introdução e análise histórica de sua evolução legislativa, até o momento da edição da Lei Complementar nº 160/17, o que auxiliará na delimitação do objeto jurídico remanescente do feito e na determinação das normas aplicáveis, estabelecendo aquilo que é oponível à Contribuinte nesse momento processual para o reconhecimento de seu direito alegado.

A figura das *subvenções*, que pode ser tida, de maneira geral, como um *auxílio* econômico prestado pelo Estado, é antiga no Direito nacional, sendo figura presente já na Lei nº 4.320/64, que diferencia as *subvenções sociais* das *econômicas*, habitando a regulamentação das finanças públicas.

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

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

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

Sequencialmente, novamente no âmbito do Direito Tributário, é editado o Decreto-Lei nº 1.598/77, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, que no §2º do

¹ Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

² Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º - Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

seu art. 38³ (antes, correspondente ao art. 443 do RIR/99) estipula que as *subvenções para investimento* não serão computadas na apuração do Lucro Real, sob a condição de que tal valor seja devidamente registrado em conta de Reserva de Capital, em obediência à regra contábil, e somente seja utilizado para absorver prejuízos ou em incorporação ao Capital Social, podendo também ser empregado para ajustar o balanço, fazendo frente a *superveniências passivas ou insuficiências ativas*.

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

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

Tal matéria foi diretamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, que também veiculou uma mais profundada conceituação da figura das *subvenções de investimento*, submetendo-a às ideais de *efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*.

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

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

³ § 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:

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

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

Dentro desse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/2007⁵, e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (especificamente sob a rubrica de *Reserva de Incentivos Fiscais*).

Confira-se os termos do referido art. 18:

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

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

⁴ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

⁵ Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

A norma veiculada se assemelha muito àquela antes presente no art. 18 da Lei nº 11.941/09, determinando que *não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei das S/A.*

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

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

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

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

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

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

Ainda, o art. 10 da referida Lei Complementar determinou que os incentivos fiscais estaduais, cerne da chamada *guerra fiscal*, concedidos sem a anuência e a unanimidade dos Estados, exigidas pela Lei Complementar nº 24/75, também estão abrangidos pelas novas determinações da delimitação jurídica das *subvenções de investimento* – devendo, então, ser objeto dos requisitos de um Convênio CONFAZ, para a remissão dos créditos tributários ou reinstituição dos benefícios:

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

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

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

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

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

Está claro que, após a vigência da Lei Complementar nº 160/17, as Autoridades de Fiscalização tributária federal e os próprios Julgadores do contencioso administrativo tributário não possuem mais competência para analisar normativos locais e, assim, decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de *subvenção de custeio* ou de *investimento*.

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

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

Se analisado o conteúdo das disposições da Lei Complementar nº 160/17, sob prisma hermenêutico finalístico, dentro da devida contextualização política de esforços para acabar ou mitigar os efeitos da *guerra fiscal* entre os Estados e o Distrito Federal – assim como o seu indesejado *dano colateral* em esfera federal – resta evidente que não há mais margens para continuar se procedendo à rotulação casuística desses incentivos como *subvenção de custeio*.

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, *data maxima venia*, a análise jurisdicional das Leis, Decretos e demais normativos estaduais e distritais, com finalidade de se concluir se *houve a efetiva intenção* de determinado Ente conceder *subvenção de investimento*, ou, contrariamente, a

⁶ <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2017/leicomplementar-160-7-agosto-2017-785276-veto-153495-pl.html>

concessão de mera benesse de *custeio*, tornou-se descabida e ilegítima nos julgamentos sobre o tema.

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

Posto isso, também é certo e incontroverso que a Autuação, agora sob escrutínio, foi fundamentada em acusação baseada no superado Parecer Normativo CST nº 112/78, especificamente na ausência de sincronismo e vinculação entre o mecanismo de concessão, o gozo e a destinação dos benefícios. Confira-se trechos do TVF (fls. 4.264 a 4.266):

A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) veio a detalhar o que se entende por subvenção para investimento no Parecer Normativo nº 112, de 1978:

II-SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;*
- b) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e*
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

Nesse mesmo sentido, em consulta formulada pela Confederação Nacional de Indústrias, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, por meio da Decisão COSIT nº 04/99, assim se manifestou:

"16. Como regra geral, as Subvenções para Investimento são tributáveis. No entanto, a legislação fiscal, art. 38 do D.L. nº 1.598/77, instituiu tratamento diferenciado às subvenções para investimento que revestirem-se dos seguintes requisitos:

- 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;*
- deve ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social."*

Com fulcro nos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que, diversamente da classificação dada pelo sujeito passivo aos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com o Fomentar, estes valores são verdadeiras subvenções para custeio, e deveriam ter sido computadas na determinação do lucro operacional pelas razões a seguir expostas:

a) De acordo com os contratos de empréstimo e seus aditivos, firmados entre o fiscalizado e o agente financeiro do FOMENTAR, constam nas cláusulas primeiras que a finalidade do crédito é o reforço do capital de giro do fiscalizado:

"O BANCO abre à CREDITADA, por este instrumento, um crédito de com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, ..., que será utilizado no reforço de seu capital de giro, em decorrência da implantação de sua unidade industrial, objeto deste empréstimo, ..."

Registre-se que há disposição literal no contrato que estabelece que a destinação do incentivo fiscal é o reforço do capital de giro;

b) Falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 13.436/98, que trata do benefício da liquidação antecipada, concede o prazo de até 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento. Se a lei específica de concessão do benefício não previr tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico de interesse do Estado;

c) Ademais, a redução do saldo devedor do ICMS pode ser justificada apenas pela "modernização" do parque industrial incentivado, conforme disposto no §1º, do art. 1º da Lei nº 13.436/98. Entretanto, sabemos que a subvenção para investimento com finalidade de conceder estímulo apenas à modernização de empreendimentos econômicos carece de previsão legal. Deve ocorrer, pelo menos, a expansão do empreendimento. Observe-se, aqui, que, em qualquer dicionário, a palavra "modernizar" não guarda qualquer relação com as palavras "implantar" e "expandir". Modernização pode ocorrer sem haver implantação ou expansão. Muitas vezes, a modernização vem somente para beneficiar o empreendimento em si, sem significar adição de qualquer vantagem para a economia local;

d) Desvinculação entre o benefício decorrente do desconto com a liquidação antecipada e a execução da "expansão 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 leilão, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa, aprovado pelo FOMENTAR 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 da liquidação antecipada. 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;

e) A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determina que a incorporação do montante da dívida perdoadada, no leilão, 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 pela quitação antecipada do empréstimo;

f) Verifica-se ainda que na legislação concessiva do benefício do desconto da liquidação antecipada, inexistente qualquer dispositivo que estabeleça prestação de contas por parte da empresa beneficiada com a redução do saldo devedor do ICMS. Para se caracterizar como com prestação de contas periódicas e pontos de controle determinados, nos moldes do benefício concedido por meio do Crédito Especial para Investimentos - CEI, pelo Estado de Goiás, para assegurar que os valores decorrentes

da renúncia fiscal foram efetivamente aplicados na implantação/expansão do empreendimento econômico.

Diante do exposto, conclui-se que o desconto obtido com a liquidação antecipada do contrato com o Fomentar, se constitui em uma verdadeira subvenção para custeio e que, por se caracterizar como 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, em virtude da falta de previsão legal para exclusão das subvenções para custeio da base de cálculo destas contribuições. (destacamos)

Por fim, observando também os arts. 3º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações, em outras demandas, aqui citadas, temos que já fora atendido os requisitos de *registro e depósito*:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 3/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista nos art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e certifica o seguinte:

Que o Estado de Goiás, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Xavier Ferreira Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás, por meio do Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, no dia 22 de março de 2018.

O depósito foi efetuado por meio de correio eletrônico na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado de Goiás declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100940/2018-84, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 003/2018.

Brasília/DF, 11 de maio de 2018.

Documento assinado eletronicamente

BRUNO PESSANHA NEGRIS

Secretário Executivo do CONFAZ

Desse modo, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado de Goiás, nos ano-calendário de 2008, 2009, 2010, como legítimas *subvenções de investimentos*, cancelando-se o lançamento de ofício remanescente.

Diante do exposto, voto por negar provimento integral ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão nº 1201-002.352.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Acompanhei o voto do ilustre relator, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, quanto ao conhecimento do Recurso Especial, e, no mérito, acompanhei suas conclusões no sentido de negar provimento ao Apelo da Fazenda Nacional, mas por fundamentos distintos, os quais passo a discorrer, nos mesmos termos em que pronunciei no Acórdão nº 9101-005.508.

Em relação ao tratamento das subvenções, no que atine ao tratamento contábil, o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 07 define esses incentivos fiscais como sendo espécie de assistência governamental, em geral de natureza pecuniária, concedidas a determinadas entidades, em regra, com o compromisso passado ou futuro do cumprimento de determinadas condições sempre relacionadas às suas atividades operacionais⁷.

Contudo, conforme bem delineado no voto do Relator, as normas contábeis e tributárias se alteraram no que diz respeito ao registro e efeitos dessas subvenções.

Na seara tributária, o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978 diferenciou as subvenções para custeio (e para operações), das subvenções para investimentos: estas destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos –, enquanto que aquelas dizem respeito a incentivos por da destinação de recursos a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações.

Em relação às subvenções para custeio, a ciência contábil e a legislação tributária sempre as trataram de maneira similar: essas devem ser compostas pelo resultado do período, uma vez que se caracterizariam como receitas. Nesse sentido, o art. 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/99) determinava que as subvenções correntes para custeio ou operação deveriam ser computadas na determinação do lucro operacional (entendimento mantido no art. 441 do RIR/2018).

Por outro lado, as subvenções para investimento não compunham o resultado do exercício, devendo ser então registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do art. 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76). Tal cenário se manteve até o advento da Lei nº 11.638/2007.

Nesse mesmo sentido, o art. 443 do RIR/99 determinava que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos - não seriam computadas na

⁷ CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC- 07 R1: Subvenção e assistência governamentais. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf. Acesso em: 09 dez. 2019.

determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital que somente poderiam ser utilizadas para absorver prejuízos ou ser incorporadas ao capital social.

Entretanto, com o advento da Lei nº 11.638/2007, o CPC 07, em seu item 12, determinou que as todas subvenções, inclusive as para investimento, deveriam ser contabilizadas como receitas, ou seja, deveriam compor o resultado do exercício.

Sob o ponto de vista tributário, e frente ao novo tratamento contábil dado às subvenções para investimento, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (base legal do art. 523 do RIR/2018) determinou que as subvenções para investimento – concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público - não serão computadas na determinação do lucro real desde que registradas posteriormente no Patrimônio Líquido, mais especificamente na conta Reserva de Incentivos Fiscais⁸, condicionando ainda sua utilização apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

No que concerne ao PIS e à Cofins, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram alteradas pelos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, passando a constar expressamente que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos, “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”⁹⁻¹⁰, - não deveriam integrar as bases de cálculo dessas contribuições.

Assim sendo, embora as subvenções para investimento tenham passado a ser registradas como receitas, desde que cumpridas as exigências fiscais, não se sujeitariam à incidência de tributos federais.

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

Contudo, com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o art. 9º dessa Lei Complementar inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no *caput* de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, **inclusive**, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Nesse novo contexto, na primeira oportunidade em que esta 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema (sessão de 18/01/2018 e com composição significativamente

⁸ Nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76

⁹ O § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dispõe ainda que as subvenções para investimentos serão tributadas inclusive quando houver capitalização da subvenção em caso de redução de capital já realizada nos cinco anos anteriores à data da subvenção, ou ainda posterior restituição aos sócios da pessoa jurídica em caso de futuras reduções de capital, e, por fim, se o montante percebido integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

¹⁰ Durante a vigência do denominado Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/2009 (anos-calendário de 2008 a 2013), as subvenções para investimento também puderam ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 18), praticamente nas mesmas condições posteriormente adotadas pela Lei nº 12.973/2014. No que diz respeito ao PIS e à Cofins, em seu art. 21 determinou-se que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas de suas bases de cálculo.

distinta da atual), por meio da Resolução nº 9101-000.039, decidiu-se, ainda que de modo precário, que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que houvesse o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplicar-se-ia o novel tratamento dado às subvenções para investimento: para que o benefício fiscal estadual fosse considerado subvenção para investimento somente poderia ser exigido o cumprimento dos requisitos contidos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber: (a) **intenção** do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; (b) registro em Reserva de Lucros. Entretanto, antes da análise do mérito, o colegiado achou por bem converter o julgamento em diligência a fim de aguardar o prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/17 para que o Estado subvencionador promovesse o registro e depósito exigidos pela nova legislação.

Nesse mesmo sentido decidiu no Acórdão nº 9101-003.841 (sessão de 03/10/2018): por unanimidade de votos o recurso especial do contribuinte foi provido, cancelando-se integralmente a exigência em razão de o ente subvencionador já ter promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se o efeito retroativo absoluto dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003. Ademais, por se tratar de exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, refutou-se a possibilidade de dar tratamento distinto ao de subvenção para investimento ao incentivo fiscal percebido pelo contribuinte pela ausência de aplicação desses valores em Ativo “Permanente”.

Nessa mesma linha de raciocínio, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em julgamentos realizado nas sessões de março de 2019, converteu dois julgamentos em diligência: na Resolução nº 1402-000.833, afastou-se a discussão sobre sincronismo entre a subvenção e o efetivo investimento por ser exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, consignando-se que somente haveria necessidade de examinar se a lei estadual que concedeu a subvenção previa o "estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos", sendo necessário ainda constatar se os registros contábeis da subvenção referem-se à absorção de prejuízos ou aumento de capital. Para tanto, converteu-se o julgamento em diligência para a averiguação do cumprimento de tais requisitos. Na Resolução nº 1402-000.835, por sua vez, constatou-se que os atos concessórios não traziam qualquer referência que permitisse o colegiado extrair a intenção de incentivar empreendimentos econômicos, convertendo-se o julgamento em diligência a fim de se averiguar se o incentivo concedido teria como propósito o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Diversos outros julgados da 1ª Turma da CSRF voltaram a se debruçar sobre o tema, envolvendo benefícios fiscais de diversos Estados, e reafirmando a jurisprudência sobre a aplicação da Lei Complementar nº 160 aos processos pendentes, diante do registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, quando cumpridos os requisitos referidos pelo artigo 30, da Lei nº 12.973/2014.

No Acórdão nº 9101-004.108 (sessão de 10/04/2019), por exemplo, cancelou-se a exigência que dizia respeito à tributação do montante recebido a título de benefício concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul. O julgamento se deu após o registro e depósito de tal benefício junto ao CONFAZ. O lançamento dizia respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009 – portanto anteriores à edição da Lei nº 12.973/2014 -, e tinha como fundamento a ausência de sincronismo entre investimento e subvenção. Nesse caso, por unanimidade de votos, julgou improcedente a exigência de IRPJ e tributos reflexos, aplicando o citado artigo 30, da Lei nº

12.973/2014, concluindo-se que a “sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento”.

Já no Acórdão 9101-004.196 (sessão de 09/05/2019), que dizia respeito a benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia, a conclusão do colegiado foi diversa, mantendo-se a exigência em razão de ausência de previsão em legislação daquele Estado que revelasse o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito que foi expressamente mencionado na motivação do lançamento e que consta do artigo 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014.

Reafirmando a aplicação da Lei Complementar nº 160, o Acórdão nº 9101-004.336 (sessão de 07/08/2019) reexaminou o benefício concedido pelo Estado do Paraná. A exigência também envolvia a possibilidade de tributação de incentivo fiscal semelhante concedido pelo Estado de Santa Catarina. Os dois incentivos concediam crédito presumido de ICMS aos contribuintes como contrapartida de investimentos em pesquisa e desenvolvimento. Novamente a 1ª Turma da CSRF reconheceu a legitimidade da classificação como subvenção para investimento quanto aos anos de 2007 e 2008, mas manteve a exigência quanto ao ano-calendário de 2006, pois havia fundamento adicional e autônomo no lançamento: o contribuinte não houvera contabilizado a subvenção em reserva de capital, como exigida a legislação então vigente.

Examinando o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará, no Acórdão nº 9101-004.486 (sessão de 05/11/2019) concluiu-se que o referido incentivo previa a modernização da unidade industrial e implementação da produção industrial em conformidade com cronograma definido. A exigência dizia respeito a fatos geradores ocorridos nos anos de 2007 e 2008, fundamentando-se em suposta ausência de *“vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo”*. Considerando-se que vinculação e efetiva aplicação de valores não são requisitos exigidos pelo art. 30, da Lei nº 12.973/2014 para classificação a subvenção como sendo para investimento, e uma vez demonstrada a intenção do legislador estadual na expansão de empreendimentos econômicos, cancelou-se a exigência.

Pois bem, feito esse necessário introito, passo à análise do caso concreto.

A questão atinente ao registro e depósito do benefício fiscal junto ao Confaz foi confirmado em sede de diligência.

Conforme bem salientado pelo ilustre Conselheiro Relator

[...] a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, as únicas exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, são as que constam no caput: **(i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros**. E que isto se aplica aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

A fiscalização não questiona o registro dos valores em conta de reservas de lucros, mas apenas a natureza do incentivo dado pelo Estado de Goiás.

Especificamente em relação ao incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás (“FOMENTAR”), assim consta no Termo de Verificação Fiscal:

C - DO FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização

16. O FOMENTAR foi criado pela **Lei Estadual** nº 9.489, de 31/07/1984, tendo sido regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992, com o objetivo principal de criar um Fundo para incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás.

17. A forma prevista para beneficiar as atividades industriais, em Goiás, dentre as estabelecidas no Regulamento do FOMENTAR, é a **concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pelo participante**, em condições bastante favoráveis. Vejamos o que diz o Decreto nº 3.822 de 10/07/1992, em trecho obtido na Internet, já com anotações, na página da Secretaria da Casa Civil do Estado de Goiás (os grifos são nossos):

Decreto nº 3.822 de 10/07/1992

Art. 4º **Os recursos do Programa FOMENTAR serão destinados ao fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais**, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico às atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendendo:

I - financiamento e investimentos fixos previstos em projetos enquadrados no Programa, com utilização dos recursos financeiros originários da cobrança dos emolumentos previstos no inciso II do art. 3º;

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de início de suas atividades produtivas, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento;

NOTA: Redação com vigência de 16.07.92 a 15.09.97.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º DO DECRETO Nº 4.825, DE 10.09.97 - VIGÊNCIA: 16.09.97.

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

NOTA: Redação com vigência de 16.09.97 a 14.05.06.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO CAPUT DO INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º DO DEC Nº 6.454, DE 09.05.06 - VIGÊNCIA: 15.05.06.

II - empréstimo de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, excetuado, na forma do § 6º, o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

a) a empresa industrial poderá incluir no Programa FOMENTAR, desde que o valor contratado com o agente financeiro do Programa não seja aumentado, em

decorrência desta inclusão, o imposto correspondente às entradas de bens, observado o disposto nas alíneas seguintes (Art. 7º da Lei nº 11.660/91):

1. para integração ao ativo fixo da empresa;
2. adquiridos, no exterior, para integração ao ativo fixo da beneficiária, bem como de matérias-primas, também importadas, para serem utilizadas em processo industrial, desde que não possam ser produzidas pelo Estado de Goiás;
- b) a fruição dos benefícios, previstos na alínea anterior, dependerá de celebração de Termo de Acordo de Regime Especial com a Secretaria da Fazenda, que estabelecerá as condições necessárias à sua implementação;
- c) o Secretário da Fazenda poderá incluir, ainda, no Termo de Acordo de Regime Especial, matérias-primas e insumos industriais importados, mesmo que produzidos em Goiás, porém, em quantidade insuficiente para atender à demanda estadual ou produzidos fora dos padrões de competitividade do mercado, mediante:
 1. pedido conjunto das Federações da Indústria, da Agricultura e das Associações Comerciais do Estado de Goiás;
 2. manifestação favorável, ao atendimento do pedido, do Secretário de Indústria, Comércio e Turismo deste Estado.

(. . .)

§ 1º Sobre os empréstimos concedidos pelo Programa FOMENTAR, através do seu Agente Financeiro, além da incidência de juros de 12% (doze por cento) ao ano, não capitalizáveis, será cobrada a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetárias mensal, ao final de cada exercício.

§ 2º Tratando-se de projetos industriais aprovados até a data de 31 de dezembro de 1992, não será devida a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetária, mencionada no parágrafo anterior, e os juros ali previstos serão de apenas 6% (seis por cento) ao ano.

§ 3º É vedada a concessão de benefícios do Programa FOMENTAR a empresas com projetos que visem a reformulação de seu plano inicial, bem como a expansão de empreendimentos ou que se proponham a reduzir a ociosidade da capacidade produtiva de indústrias já existentes no Estado.

§ 4º A vedação imposta pelo § 3º não alcança os projetos de reformulação, expansão e de redução de capacidade ociosa de indústrias, que forem aprovados pelo CD/FOMENTAR até a data de 31 de dezembro de 1992, caso em que o empréstimo de até 70% (setenta por cento) do valor do ICMS devido pela empresa será concedido nos termos indicados no inciso II do caput deste artigo.

§ 5º O apoio financeiro às empresas industriais enquadradas no Programa FOMENTAR será representado, prioritariamente, pelo empréstimo previsto no inciso II do caput deste artigo.

[...]

Posteriormente instituiu-se novo incentivo por meio de lei estadual (Lei nº 13.346/1998), permitindo-se a liquidação antecipada dos contratos de financiamento firmados, sendo que, nesse segundo contexto, é que se deu a autuação.

Ao que interessa ao deslinde do caso concreto, a Lei nº 15.046/2004 inseriu o § 1º no art. 1º da Lei nº 13.346/1998, permitindo, mas não impondo, a aplicação do montante equivalente ao desconto obtido na ampliação ou modernização do parque industrial do contribuinte beneficiário desse incentivo. Veja-se:

Art. 1º [...]

*§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiária de incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, **poderá** aplicar o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial, dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. [negritei]*

Entretanto, esse dispositivo não chegou a surtir efeitos, pois, se inicialmente previa vigor a partir de 01/01/2005, foi alterado pela Lei nº 15.124/2005, que, além de retroagir seus efeitos a 01/01/2005, deu nova redação ao § 1º do art. 1º da Lei nº 13.346/1998, agora, de maneira cogente, *exigindo* do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial:

Art. 1º [...]

*§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, **aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento** firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, **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. [destaques inseridos]*

Conforme se observa, sem sombra de dúvidas, a lei estadual, à época dos fatos geradores, possuía como *intuito* o “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Se por um lado, concordo inteiramente com o ilustre Conselheiro Relator no sentido de que a autoproclamação do incentivo como subvenção para investimento introduzido pela Lei Estadual nº 15.046/2004 ao inserir o § 2º no art. 1º da Lei nº 13.346/1998 não tem o condão de surtir efeitos para fins de incidência de tributos federais, discordo, respeitosamente, de seu raciocínio em examinar circunstâncias de fato e a efetividade do investimento realizado pelo contribuinte, ou ainda os aspectos temporais da legislação estadual quanto a realização de novo investimento a partir de determinada data futura ou do início do benefício fiscal em questão, assim como os efeitos da sua incorporação ao capital social.

Isso porque, como não há dúvidas de que o benefício fiscal em questão diz respeito ao ICMS, incide o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973/2014, inserido pela Lei Complementar nº 160/2017, *verbis*:

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

[...]

*§ 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) [destaquei]*

§ 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)

Ocorre que no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que as subvenções para investimento **concedidas** como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão determinadas na apuração do lucro real.

Ora, conforme se observa, com o evidente intuito de resolver a litigiosidade entre o Fisco Federal e os contribuintes, em especial no que diz respeito à aplicação de diversas exigências e requisitos contidos no Parecer Normativo CST nº 112/1998, o legislador acabou por determinar que se observe tão somente **o intuito do legislador estadual** quanto à concessão de benefício fiscal envolvendo o ICMS: se tiver como escopo o estímulo da implantação ou expansão do investimento (aliado a questões de caráter formal de registro e destinação desse incentivo, matérias não litigiosas no presente caso), não há que se falar em cômputo desses benefícios na apuração do lucro real.

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou por meio da Solução de Consulta nº 145/2020, conforme se extrai de sua ementa:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160/2017 os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real **desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.** [destaques inseridos]

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/ 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160/2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112/1978; IN RFB nº 1.700/2017, art. 198, § 7º.

É de se destacar que, nessa interpretação trazida pela Receita Federal, esclarecem-se e demonstram-se, inclusive, as alterações introduzidas na IN RFB nº 1700/2017 em razão da edição da Lei Complementar nº 160. Pede-se vênia para reproduzir-se partes dos fundamentos dessa importante Solução de Consulta. Confira-se:

21 Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item “II”, as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

22 Vale destacar que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, em sua publicação original incorporou em seu texto a compreensão acima manifestada, a qual, diga-se, vigora desde a década de 70:

Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que

sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual 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 prevista no 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 No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade 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. [destaques da própria Solução de Consulta]

23 Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos, os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.

24 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de Solução de Consulta n.º 145 Cosit Fls. 10 10 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:

(...)

§ 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) [grifos da Solução de Consulta]

§ 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)

25 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, dentre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

26 Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

Art. 198.

.....

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019) [grifos da Solução de Consulta]

27 Por força desta alteração implementada na IN RFB 1.700, de 2017, não se pode exigir que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a que alude o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devam observar o prescrito pelo § 7º do art. 198 daquela IN, ainda que as disposições ali contidas não representem requisitos, mas sim características inerentes ao próprio conceito de subvenção para investimento.

28 Destaque-se, entretanto, que nem o § 8º do art. 198 da IN 1700, de 2017, nem o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastaram integralmente as exigências previstas em seus artigos, ou seja, as determinações ali dispostas continuam a ser exigíveis, inclusive para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

29 Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam as demais prescrições previstas naquele artigo.

Com efeito, a própria Receita Federal reconhece que, tratando-se de benefícios fiscais relativos ao ICMS, esses são considerados subvenção para investimentos e terão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 caso *tenham sido concedidos* como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Por conseguinte, tratando-se de benefícios fiscais de ICMS concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, particularidades do programa - e as condições e controle utilizados pelo ente estadual para aferir o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício - , e desde que cumpridos os demais requisitos de caráter foram prescritos nesse próprio dispositivo, não alteraram a não incidência de tributos federais sobre os valores usufruídos pelo contribuinte no âmbito desse benefício fiscal estadual.

Ao se interpretar o novel tratamento quanto à incidência de tributos federais sobre as subvenções para investimento, é importante observar-se o cenário dos debates que redundaram na Lei Complementar nº 160 e os objetivos das alterações por ela introduzidas: o objetivo do legislador federal, de forma nítida e cristalina, foi o de encerrar os litígios envolvendo o tema. Qualquer interpretação que fuja desses anseios, por mais que possa parecer harmonizar-se com o sistema histórico de interpretação dada pelo Parecer Normativo CST 112/1978, há de ser sopesada diante das alterações introduzidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

E, no caso concreto, não há dúvidas de que o § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.346/1998, de maneira cogente, *exigiu* (“aplicará”) do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial.

Entendo que tal circunstância é mais do que suficiente para dar a esse benefício fiscal o tratamento dado pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de modo a não permitir a incidência de IRPJ e de CSLL sobre os valores registrados pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto