



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.727397/2011-39
ACÓRDÃO	1002-004.050 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DEZ ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

BENEFÍCIOS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NOVO DISCIPLINAMENTO LEGAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. RESP 1945110/RS - TEMA 1182 DO STJ.

As subvenções governamentais relativas ao ICMS concedidas pelos Estados e DF são consideradas subvenções para investimento, não sendo, por isso, computadas na determinação do lucro real, sendo vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.974/2014.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento decorrente a mesma decisão do principal, eis que ambos tratam de mesma matéria fática e não há aspectos específicos a serem apreciados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Adotando os esclarecimentos do acórdão recorrido, o presente processo trata de lançamento para exigência das seguintes infrações:

a) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (a fls. 682 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 78.449,59, referente aos fatos geradores 31/12/2008, sendo assim descritos os fatos apurados:

“0001 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme termo de verificação fiscal em anexo.

(...)

b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (a fls. 691 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 197.732,96, referente aos fatos geradores 31/12/2008, sendo assim descritos os fatos apurados:

“0001 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme termo de verificação fiscal em anexo.

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 706/729), na qual argumentou precipuamente que os valores questionados pela fiscalização se tratam de subvenção para investimento concedido pelo estado de Goiás por meio de benefício fiscal de ICMS do programa Produzir, criado pela Lei 13.591/2000 e regulamentado pelo Decreto nº. 5.265/2000.

Por meio do **acórdão nº 03-80.217**, a 4ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/17

O § 4º do art. 30 da Lei 12.973/14, inserido pela Lei Complementar 167/17, coloca como condições para o enquadramento do incentivo como subvenção para

investimento e consequentemente, para o gozo da isenção do IRPJ, apenas aquelas constantes do próprio art. 30.

Não há falar que as alterações introduzidas pela Lei Complementar 160/17 no art. 30 da Lei 12.973/14 tenham igualado as subvenções de investimento às subvenções de custeio, para fins de isenção do IRPJ, pois o caput do art. 30 continua a dispor expressamente que as subvenções que gozam da isenção do IRPJ são apenas aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Não se configura subvenção para investimento a eventual insubsistência do passivo relativo ao empréstimo concedido pelo Estado de Goiás, para que a impugnante reforce o seu capital de giro, pois para se configurar em subvenção de investimento, haveria que ser exigido que o recurso fosse necessariamente todo aplicado em ativo fixo desde o início e, não, para fortalecer o capital de giro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Em 16/07/2018 a Recorrente teve ciência do acórdão supramencionado e apresentou Recurso Voluntário (fls. 883/895) em 15/08/2018, o qual alegou o seguinte:

- A que a decisão proferida no âmbito do Acórdão 03-80.217, proferido pela 4ª Turma da DRJ-BSB, foi produzida com base em uma análise tênue e temerária da atual legislação que trata da matéria de isenções e Subvenções para Investimento, bem como, da Lei instituidora do Programa de incentivo fiscal no Estado de Goiás - PRODUZIR.
- Aduz que há de se esclarecer que as citações realizadas no acórdão, ora vergastado, referentes aos Pareceres Normativos CST nº2/78 e nº. 142/73, bem como a Lei Complementar nº. 160 de 2017 foram utilizadas de modo a trazer robustez às arguições fazendárias, todavia, no caso de acatamento e aplicabilidade, estarão em total descompasso com os princípios da segurança jurídica e da legalidade.
- Argumenta que, será demonstrado adiante que os valores excluídos do lucro tributável, definitivamente, não compõem o lucro real e tampouco a base de cálculo da CSLL. De antemão, registre-se que as alterações trazidas pela LC 160/2017 tiveram o objetivo precípuo de dispor “sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da

Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.”

- Afirma que convém sintetizar que a decisão a quo, amparada no artigo 30, da Lei nº. 12.973/14 estabelece que para gozo da isenção de IRPJ é imperioso observar as condicionantes previstas no caput do citado enunciado legal sobre a aplicação das receitas de subvenção. Nessa linha, argumenta que as alterações introduzidas pela LC 160\2017 à citada legislação federal não se aplicam ao presente caso, pois as subvenções que gozam da isenção são somente aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
- Não obstante, acrescenta que os §§ 4º e 5º, do artigo 30 da Lei nº. 12.973/14 aplicam-se ao presente processo, de modo que as condições para o enquadramento do incentivo como subvenção para investimento e consequentemente, gozo da isenção do IRPJ, são apenas aquelas constantes do caput do já citado artigo 30.
- De mais a mais, registra ainda que não configura subvenção para investimento eventual insubsistência do passivo relativo ao empréstimo concedido pelo Estado de Goiás para que a contribuinte reforce seu capital de giro, pois afirma que para se configurar subvenção para investimento haveria de ser exigido que o recurso fosse todo aplicado em ativo fixo desde o início e, não, para fortalecer o capital de giro.
- Aduz que todos esses questionamentos fazendários sobre o destino e aplicação das receitas de subvenção aos projetos declinados na norma específica do Estado de Goiás – Lei 13.591/00 - se tornam inteiramente inócuos e irrelevantes, se observados os reais pressupostos e condições exigidos pelos incisos I e II, do artigo 3º, da Lei Complementar 160/2017, cuja análise e abordagem não foi contemplada no Acórdão em epígrafe.
- Afirma que em dezembro de 2017, o CONFAZ aprovou o Convênio ICMS nº 190, que visa regulamentar o disposto na LC 160/2017, de modo a estabelecer os respectivos prazos a serem observados pelos entes federativos para cumprimento dos procedimentos de publicação, registro e depósito previstos no artigo 3º, colacionado no item acima.
- Argumenta que, com o fim de cumprir com o regramento estabelecido pela lei complementar 160/17 e consolidar a condição de subvenção de investimento aos incentivos fiscais concedidos, o Estado de Goiás publicou o Decreto nº 9.193, de março de 2018, por meio do qual “publica relação dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos fiscais ou financeiros

fiscais instituídos por legislação estadual e vigentes em 8 de agosto de 2017.”

- Nessa relação de atos normativos, o referido Decreto indica no Anexo VII, a Lei estadual nº. 13.591/00, instituidora do Programa PRODUIR, objeto da atuação fiscalizadora que se discute nos presentes autos. Desse modo, frise-se que a condição estabelecida pelo inciso I, do artigo 3º, da LC 160/2017 foi devidamente cumprida pelo Estado de Goiás.
- Aduz que a exigência prevista pelo inciso II, do mesmo dispositivo legal também foi satisfeita com a recente publicação do Certificado de Registro Depósito – SE CONFAZ nº 3/2018, cuja cópia também segue anexa ao presente. Aduz que, ante o exposto, o acórdão está equivocado.
- Apresenta que ao contrário do afirmado na decisão, ora vergastada, é indiscutível que os requisitos da LC 160/2017 foram cumpridos de acordo com o disposto no artigo 10 da referida legislação complementar, o que implica na aplicabilidade imediata de seus efeitos.
- Apresentou entendimentos materializados em decisões do Carf que reconhecem as reais condições para aplicabilidade dos §§ 4º e 5º, da LC 160/2017 e afasta a cobrança de IRPJ e CSLL dentro do mesmo contexto.
- Reiterou que os incentivos fiscais concedidos pelo governo do Estado de Goiás trata-se de subvenção para investimentos, nos termos expressos da Lei nº. 13. 591/00, regulamentada pelo Decreto nº. 5.265/00 e, agora, com amparo nas disposições da LC 160/2017, do Convênio 190/2017, bem como do Decreto nº. 9.193, de março de 2018 e do Certificado de Registro CONFAZ nº. 03/2018. Inclusive, o Contrato celebrado entre a Recorrente e a Agência de Fomento de Goiás evidencia que o benefício concedido pelo Estado possui características e natureza de verdadeira subvenção para investimento. (fl. 569 dos autos).
- Aduz que a celeuma dos autos está adstrita em considerar como subvenção de investimento ou não os incentivos concedidos pelo Programa PRODUIR. Viu-se com clarividência que com o advento da LC 160/2017 e posteriores atos normativos, publicados pelo respectivo Estado, não se vislumbram mais dúvidas sobre a natureza jurídica dos aludidos incentivos, motivo pelo qual os autos de infração foram lavrados com base em entendimentos e interpretações que não devem reverberar no mundo jurídico.
- Por fim, requereu seja acolhido o Recurso Voluntário a fim de que o Acórdão nº. 03-80.217 – 4ª Turma da DRJ/BSB seja integralmente reformado e por consequência seja cancelado os autos de infração com exigências fiscais

concernentes ao IRPJ e CSLL sobre as subvenções relativas ao Programa PRODUZIR.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do mérito:

Como exposto, trata-se de lançamento para exigência de IRPJ e CSLL sobre valores correspondentes a incentivos fiscais vinculados a ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, e não levados à base de cálculo dos respectivos tributos federais. No entendimento do acórdão recorrido mesmo com a alteração da redação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, somente se caracteriza subvenção para investimentos os valores recebidos pelo contribuinte que efetivamente tenham sido aplicados na ampliação ou instalação de empreendimentos, situação que não se verifica nos autos. Consta do TVF de fls. 673:

CONTEXTO LEGISLATIVO

O contribuinte entende que se enquadra na categoria de subvenção para investimento o desconto previsto na Lei Estadual nº 13.591/2000, art. 20, inciso VII – com a redação dada pela Lei nº 15.046/2004. Exporemos a seguir como foi regulamentado o programa Produzir, a contabilização de subvenção para investimento e a natureza do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás.

PROGRAMA PRODUZIR

Com amparo na Lei Estadual nº 13.591/2000 (fls. 206 a 229), o contribuinte aderiu ao programa de incentivo fiscal denominado Produzir, conforme seguintes instrumentos: (...)

O incentivo fiscal consiste em financiar até 73% do ICMS apurado sobre as operações próprias de industrialização, sem atualização monetária e aplicando-se taxa de juros de 0,2% ao mês, não capitalizável (Lei nº 13.591/2000 art. 20, inciso I alínea “a”, e inciso V).

O contribuinte poderá obter desconto de 30% até 100% do saldo devedor, nos termos do art. 20, inciso VII da legislação estadual mencionada.

...

O contribuinte apropria na conta de passivo nº 23310300001 – SUBVENCAO P/ INVESTIMENTO – os abatimentos de saldo devedor concedidos com fundamento no inciso VII do art. 20 da lei estadual do Produzir. Após resultado favorável (fls. 598 e 599) da auditoria referida no parágrafo único do art. 14 da Lei Estadual nº 13.591/2000, o contribuinte reconhece a receita na conta de resultado nº 35110800001 – RECEITA SUBVENCAO P/ INVESTIMENTOS. Na apuração do lucro real, o contribuinte exclui do lucro contábil a receita decorrente do desconto no saldo devedor do programa Produzir.

CONTABILIZAÇÃO

Anteriormente à Lei nº 11.638/2007, estava em vigor o art. 443 do RIR/99 bem como a Resolução CFC nº 1.026 de 15 de abril de 2005, prescrevendo que a subvenção para investimento deveria ser contabilizada diretamente em conta do patrimônio líquido – de reserva de capital –, visando não sujeitá-la à tributação do imposto de renda e CSL.

Na adoção inicial da Lei nº 11.638/2007, o item 33 do Pronunciamento X emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis recomenda computar o desconto em conta de resultado. **O procedimento está em consonância com os itens 12 e 13 da Resolução CFC nº 1.143 de 21 de novembro de 2008.**

O contribuinte vem a reconhecer o desconto da dívida como receita de subvenção para investimento, somente após a auditoria do Produzir considerar atendidos todos os requisitos legais para fruição do benefício.

Por haver classificado como subvenção para investimento, o contribuinte procedeu à exclusão no Lalur, com fundamento no art. 4º da IN RFB nº 949 de 16 de junho de 2009, que regulamenta o regime tributário de transição (RTT). Para períodos posteriores a 2008, regulamentam a matéria

...

NATUREZA DO INCENTIVO

...

Verifica-se que, sob a ótica da legislação do imposto de renda, não basta o “animus” de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. **No presente caso, não se vislumbra as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o inciso VII do art. 20 da Lei Estadual nº 13.591/2000 concede o prazo de 15 (quinze) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento.**

...

Diante do exposto, **o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS, não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento não computada na determinação do lucro real, por lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico. Ademais, à legislação estadual não se atribui a incumbência de interpretar autenticamente a legislação federal sobre matéria tributária de competência da União.**

Percebemos que, no caso concreto, o lançamento teve – considerando a legislação vigente na época - como **imputação exclusiva** o fato de o Programa de Incentivo do estado de Goiás não ser classificado como subvenção para investimento, notadamente porque a norma mencionada que o contribuinte poderia tem um prazo de 15 anos para aplicar os valores na expansão da empresa.

Porém, em que pese o assunto ter provocado intenso debate no passado, hoje o mérito se resolve a partir da aplicação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial - REsp 1945110/RS, proferido sob a sistemática do Recurso Repetitivo, na ocasião foi fixada a seguinte tese para o Tema 1.182:

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

Portanto, do julgado citado temos que benefícios fiscais concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, desde que devidamente contabilizados em reserva de capitais, não podem ser tributados pelo IRPJ e CSLL. Somente deve ser levado à base de cálculo dos tributos citados os valores que comprovadamente foram aplicados ou destinados a finalidade diversa da manutenção do empreendimento econômico.

No presente caso, como destacado, não há qualquer imputação fiscal neste sentido.

Antes mesmo da decisão vinculante do STJ este Tribunal Administrativo vinha afastando a tributação em relação ao incentivo concedido por Goiás:

Acórdão 9101-006.021

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

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

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS. PROGRAMA FOMENTAR. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as *receitas* dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

CSLL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se tratar de exigência reflexa, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada ao lançamento decorrente, relativo à CSLL.

Acórdão 1402-006.231

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ESTADO DE GOIÁS. PRODUZIR. LC 160/2017. ALTERAÇÃO LEI 12.973/2014. EFEITO RETROATIVO. REQUISITOS DO ART. 30.

Verificando-se uma autuação fiscal cujo julgamento estava pendente, e havendo a promulgação da lei complementar nº 160, que passou a considerar subvenções para investimentos os benefícios concedidos pelos estados e DF, sendo as exigências apenas as do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Assim, resta verificar apenas os cumprimentos ali exigidos.

Verificando-se, após diligências, que o contribuinte cumpriu todos os requisitos ali contidos, só resta cancelar a autuação fiscal.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri