



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10120.729487/2013-26 |
| ACÓRDÃO | 3302-015.893 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 27 de abril de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | GSA GAMA SUCOS E ALIMENTOS LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. RETROATIVIDADE.

Os incentivos fiscais de ICMS devem ser considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos não previstos em lei, com aplicação inclusive aos processos em curso no âmbito administrativo.

COFINS. PIS. CONCEITO DE RECEITA E FATURAMENTO.

As reduções de passivo não equivalem a redução de custo, sendo conceitos distintos. O conceito de receita, para fins de tributação pelo PIS/Cofins, nos termos dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, julgados pelo STF, depende da integração de 02 (dois) elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores se faça positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação se revista de caráter definitivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Acompanham a relatora pelas conclusões os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Mário Sérgio Martinez Piccini e Winderley Moraes Pereira, por discordarem quanto à tese de que as subvenções seriam meros redutores de custo e, portanto, não se caracterizariam como receitas para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS. Designado para redigir o voto vencedor em relação às conclusões o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de PIS e Cofins no regime não cumulativo, em razão da insuficiência de recolhimento das contribuições relativas a receitas de subvenções correntes de custeio ou operação, referentes a benefícios fiscais e crédito outorgados, indevidamente considerados como subvenção de investimento.

Inconformada a contribuinte apresentou Impugnação, sustentando, em síntese:

- (i) que o programa fomentar, bem como os demais benefícios fiscais concedidos pelos Estados de Goiás e Tocantins e pelo Distrito Federal, seriam considerados subvenção de investimento, porquanto satisfazem os dois requisitos necessários: (i.i) destinação de recursos, como transferência de capital pelo subvencionador, com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e (i.ii) manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização do capital social.
- (ii) subsidiariamente, que, ainda que tais valores pudessem ser considerados receita para fins do PIS e da Cofins, estes estariam sujeito à alíquota zero, conforme dispõe o art. 1º do Decreto nº 5.164/2004.
- (iii) a não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

A 4ª Turma da DRJ/FOR, contudo, por meio do Acórdão de nº 08-050.194, julgou improcedente a referida Impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 31/03/2011, 01/05/2011 a 31/12/2011

SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção para custeio constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo da contribuição.

DA VIGÊNCIA DOS §§ 4º E 5º DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014, INSERIDOS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

A aplicação aos processos pendentes de julgamento deve observar a legislação referenciada no caso concreto, uma vez que não há como supor que devam ser aplicadas normas da Lei nº 12.973/2014 a fatos geradores ocorridos antes de sua vigência (01/01/2014 ou 01/01/2015).

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Imposto sobre a Renda, a CSLL, o PIS e a Cofins são tributos de competência privativa da União, estando compreendida nessa competência o poder de legislar sobre hipóteses de incidência, não-incidência e isenção.

RECEITA FINANCEIRA. ALÍQUOTA ZERO.

A receita decorrente de subvenção para custeio não se enquadra no conceito de receita financeira, não se aplicando, no período em referência, a redução a zero das alíquotas da Cofins e do PIS não-cumulativos sobre as receitas de subvenção para custeio, nos termos do então vigente Decreto nº. 5.442/2005.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

DOCTRINA. ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento do Supremo Tribunal Federal ou dos Tribunais Superiores que não tenham conteúdo vinculante, nos termos da Constituição e da legislação tributária. Da mesma forma, não há vinculação do julgador administrativo à doutrina jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 31/03/2011, 01/05/2011 a 31/12/2011

SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS.

No regime de apuração não cumulativa do PIS, valores decorrentes de subvenção para custeio constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo da contribuição.

DA VIGÊNCIA DOS §§ 4º E 5º DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014, INSERIDOS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

A aplicação aos processos pendentes de julgamento deve observar a legislação referenciada no caso concreto, uma vez que não há como supor que devam ser aplicadas normas da Lei nº 12.973/2014 a fatos geradores ocorridos antes de sua vigência (01/01/2014 ou 01/01/2015).

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA O Imposto sobre a Renda, a CSLL, o PIS e a Cofins são tributos de competência privativa da União, estando compreendida nessa competência o poder de legislar sobre hipóteses de incidência, não-incidência e isenção.

RECEITA FINANCEIRA. ALÍQUOTA ZERO.

A receita decorrente de subvenção para custeio não se enquadra no conceito de receita financeira, não se aplicando, no período em referência, a redução a zero das alíquotas da Cofins e do PIS não-cumulativos sobre as receitas de subvenção para custeio, nos termos do então vigente Decreto nº. 5.442/2005.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

DOCTRINA. ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.

VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento do Supremo Tribunal Federal ou dos Tribunais Superiores que não tenham conteúdo vinculante, nos termos da Constituição e da legislação tributária. Da mesma forma, não há vinculação do julgador administrativo à doutrina jurídica.

Impugnação Improcedente

Devidamente intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando os argumentos trazidos em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

A controvérsia dos autos refere-se à definição da natureza jurídica dos descontos obtidos pela recorrente na liquidação antecipada de financiamentos concedidos pelo Governo do Estado de Goiás, com recursos do Fundo de Participação de Fomento à Industrialização no Estado de Goiás (FOMENTAR), instituído pela Lei Estadual nº 9.489/1984.

No âmbito do Programa FOMENTAR, o incentivo é estruturado, em síntese, por meio do financiamento de parte do ICMS devido pelo contribuinte, permitindo o pagamento diferido do tributo em condições favorecidas. Em momento posterior, faculta-se ao beneficiário a liquidação antecipada desse passivo com a concessão de expressivos descontos sobre o montante

financiado, condicionados, em regra, à realização de investimentos voltados à implantação ou expansão de atividades industriais no Estado. Trata-se, portanto, de mecanismo de fomento indireto, por meio do qual o ente estatal promove a desoneração parcial do imposto como forma de incentivar o desenvolvimento econômico, a geração de empregos e o incremento da atividade produtiva.

No presente caso, a autoridade fiscal sustenta que tais benefícios foram indevidamente classificados como subvenção para investimento, quando, na realidade, constituiriam subvenções para custeio, uma vez que não houve comprovação de sua aplicação efetiva e específica na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Esse entendimento foi ratificado pela DRJ, com fundamento no Parecer COSIT nº 112/78.

Não obstante a relevância do debate acerca dos requisitos necessários à caracterização das subvenções para investimento, entendo que o caso concreto apresenta peculiaridade distinta. Isso porque a matéria envolve valores decorrentes de financiamento de ICMS, seguidos da concessão de descontos para sua liquidação antecipada, cujo tratamento tributário, no que se refere às contribuições ao PIS e à Cofins, pode ser definido independentemente da discussão acerca da natureza das subvenções.

Trata-se, em essência, de redução de custo decorrente da diminuição de um passivo relacionado ao ICMS. Em termos mais precisos, em um primeiro momento, o contribuinte reconhece em sua contabilidade a integralidade do ICMS devido, cuja contrapartida é uma despesa, dedutível para fins de IRPJ e CSLL, segundo o regime de competência.

No âmbito do FOMENTAR, contudo, parte desse valor é objeto de financiamento, passando a configurar obrigação de natureza financeira perante o Estado. Em momento posterior, por ocasião da liquidação antecipada, há a concessão de desconto sobre esse passivo financiado, o que resulta em sua redução sem a correspondente saída de recursos do ativo. Esse efeito repercute no resultado do exercício de forma positiva (receita), cujo efeito econômico equivale a uma redução parcial de um passivo anteriormente reconhecido.

A controvérsia central consiste, portanto, em verificar se essa redução do passivo fiscal, refletida como receita contábil, configura receita para fins jurídico-tributários.

Quanto a este ponto, cumpre destacar que nem todas as receitas contábeis são compatíveis com o conceito jurídico de receita. O Supremo Tribunal Federal, inclusive, já firmou entendimento no sentido de que não há subordinação do critério contábil para fins de incidência do PIS e da Cofins. Nesse contexto, merece destaque o RE 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber:

“V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a

contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

Como bem definido no referido voto, sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser compreendida como o ingresso financeiro que se incorpora ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Nessa linha, o critério distintivo reside justamente na presença desse elemento positivo, que se vincula a uma atuação do contribuinte capaz de agregar novos valores ao seu patrimônio. Em outras palavras, a simples redução de um passivo não configura receita para fins tributários, precisamente por carecer desse requisito essencial.

Retornando ao caso dos autos, cumpre destacar que o ganho contábil objeto da controvérsia decorre de evento originado por atuação estatal, consistente na redução de um passivo previamente reconhecido, e não na geração de receitas decorrentes da atividade operacional da entidade.

No âmbito do FOMENTAR, tal efeito se materializa por meio da concessão de desconto para liquidação antecipada de obrigação vinculada a financiamento de ICMS, resultando na baixa parcial do passivo financeiro registrado, sem correspondente desembolso proporcional de ativos. Sob a ótica contábil, a extinção ou redução de passivo implica reconhecimento de variação patrimonial positiva, registrada na conta credora de resultado como um ganho, em contrapartida à diminuição da obrigação.

Todavia, tal reconhecimento decorre de imperativo técnico do método das partidas dobradas e não de ingresso financeiro ou de geração de receita associada ao desempenho das atividades operacionais da entidade. Trata-se de ganho por extinção de obrigação, cuja substância econômica corresponde à reversão de encargo anteriormente apropriado, assumindo natureza de redutor de custo, que não representa ingresso de riqueza nova no patrimônio do contribuinte.

Embora a mecânica do FOMENTAR seja um pouco diversa daquela dos créditos presumidos de ICMS – nos quais o benefício se opera diretamente na apuração do tributo –, ambos os institutos compartilham a mesma essência econômica: a renúncia fiscal por parte do Estado, cujo efeito prático é a redução do custo tributário suportado pelo contribuinte. Em ambos os casos, não há geração de receita nova, mas mera recomposição patrimonial decorrente da diminuição de encargos previamente reconhecidos.

Nessa linha, o valor correspondente ao desconto concedido no âmbito do FOMENTAR consubstancia expressão de renúncia de receita estatal, não sendo admissível que tal benefício venha a ser, ainda que parcialmente, apropriado pela União Federal mediante a

incidência de tributos sobre uma suposta receita. Admitir o contrário implicaria esvaziar a finalidade do incentivo fiscal, ao transferir à União parcela do benefício concedido pelo ente estadual.

Essa linha de entendimento tem maioria formada no bojo do RE 835.818 (Tema 843 da Repercussão Geral). Do voto proferido pelo Min. Marco Aurélio merecem destaque os seguintes excertos:

“Os créditos presumidos revelam renúncia fiscal cujo efeito prático é a diminuição do imposto devido. Não há aquisição de disponibilidade a sinalizar capacidade contributiva, mas simples redução ou ressarcimento de custos”.

“A redução de despesas, ao propiciar aumento do resultado operacional da pessoa jurídica, interessa, em regra, à tributação efetuada sobre o lucro – IRPJ e CSLL –, e não à tomada como receita, cuja materialidade diz com ingressos efetivos que tenham potencial de aumentar o ativo, sendo neutro proceder-se a deduções no passivo.”

Em sentido semelhante, merece destaque o seguinte acórdão do STJ:

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços. 3. “Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.” (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1.229.134/SC, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 3.5.2011)

Os fundamentos expostos evidenciam que a materialidade das contribuições ao PIS e à Cofins não alcança valores que não representem ingresso novo e positivo no patrimônio do contribuinte. No caso em exame, assim como reconhecido em relação aos créditos presumidos de ICMS, o que se verifica é mera redução de encargos previamente assumidos, e não a geração de riqueza nova apta a caracterizar receita tributável.

Assim, ainda que o benefício no âmbito do FOMENTAR se operacionalize de forma distinta – por meio de desconto na liquidação de obrigação financeira –, o efeito econômico-jurídico permanece equivalente: há apenas diminuição de passivo, sem incremento patrimonial decorrente de atividade empresarial. Desse modo, a qualificação desses valores como receita implicaria alargar indevidamente o conceito constitucional de receita, alcançando hipóteses que não revelam capacidade contributiva.

Em razão dos fundamentos acima, entendo que resta prejudicada a discussão acerca do cumprimento (ou não) dos requisitos legais então vigentes para a caracterização do benefício como subvenção para investimento, como condição para sua não tributação. A hipótese dos autos revela a inexistência de receita sob a perspectiva do direito tributário, o que constitui fundamento autônomo e suficiente para afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os valores decorrentes dos descontos obtidos no âmbito do FOMENTAR, por não se subsumirem à materialidade dessas contribuições.

De todo modo, ainda que superado o fundamento principal adotado, cumpre observar os fundamentos específicos da autuação.

A autoridade fiscal, seguida pela decisão de primeira instância, parte da premissa de que a inexistência de vinculação direta e individualizada entre os valores fruídos e sua aplicação em ativos vinculados ao empreendimento econômico seria suficiente para afastar a natureza do benefício como subvenção para investimento, enquadrando-o como subvenção para custeio. Para tanto, a DRJ fundamenta-se nos critérios estabelecidos pelo Parecer Normativo COSIT nº 112/1978, bem como no art. 392, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000/1999), que determina a inclusão, no resultado, das subvenções correntes para custeio ou operação.

Tal raciocínio, contudo, não se sustenta.

Em primeiro lugar, porque a própria legislação estadual que rege o programa FOMENTAR afasta a premissa adotada pela fiscalização.

O art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei Estadual nº 13.436/1998 estabelece expressamente que o montante correspondente ao desconto obtido na liquidação antecipada dos contratos de financiamento deverá ser aplicado na ampliação e/ou modernização do parque industrial incentivado, no prazo de até 20 anos, qualificando tais valores, de forma inequívoca, como subvenção para investimento e determinando sua destinação ao capital social ou à constituição de reserva, vedada sua distribuição como lucro:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR - poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

(...)

§ 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. (Lei nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998)

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (Grifou-se.)

Dessa forma, não apenas há previsão legal expressa quanto à natureza do benefício, como também existe vinculação normativa quanto à sua finalidade, ainda que não se exija – como pretende a fiscalização – a comprovação de correspondência individualizada entre cada parcela do incentivo e um dispêndio específico. A exigência de tal nível de rastreabilidade, além de não encontrar amparo na legislação de regência, desconsidera a própria estrutura do programa de fomento, que opera mediante compromissos de investimento de caráter global e de longo prazo.

Nesse contexto, para afastar a qualificação legal do benefício como subvenção para investimento, caberia à autoridade fiscal demonstrar não apenas a ausência de vinculação formal, mas o efetivo descumprimento das condições impostas pela legislação estadual, mediante prova concreta de que os valores foram desviados para custeio das atividades da empresa ou distribuídos aos sócios, o que não se verifica nos autos.

Assim, ao se limitar a presumir a natureza de custeio a partir da inexistência de comprovação específica por parte do contribuinte, a fiscalização incorre em indevida inversão do ônus probatório e desconsidera a disciplina normativa aplicável, razão pela qual não se sustenta a reclassificação promovida.

Em segundo lugar, porque, como se não bastasse, a exigência de comprovação de vinculação direta e individualizada entre os valores fruídos e sua aplicação em investimentos específicos decorre de construção infralegal – notadamente do Parecer Normativo COSIT nº 112/1978 – que não encontra respaldo na legislação de regência, especialmente após a superveniência da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

O §4º reconheceu expressamente que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados, por determinação legal, subvenções para investimento, vedada a exigência de quaisquer requisitos ou condições não previstas no próprio dispositivo. O §5º, por sua vez, esclareceu que o disposto no §4º deve ser aplicado aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Quanto a este ponto, oportuno transcrever trechos do voto vencedor do acórdão 9101-006.021, do Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli, abordando exatamente o mesmo tema:

Nesses termos, o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (atual artigo 523 do RIR/2019) prescreveu que:

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. (grifamos)

As razões de política fiscal apresentada na Exposição de Motivos para esse dispositivo merecem ser destacadas:

40. O art. 29 [na lei, o artigo 30] mantém o tratamento tributário previsto anteriormente, isentando do IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, desde que tais

valores sejam mantidos em conta de reserva de lucros específica, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa. (grifamos)

Ora, da leitura do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (que possui redação muito semelhante ao do artigo 443 do RIR/99), integrado com a sua *ratio legis*, constata-se que o Legislador ratificou que benefícios de isenção ou redução de impostos, desde que registrados em reserva de lucros, continuam sujeitos ao mesmo tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento.

E na tentativa de mitigar litígios relacionados ao tratamento fiscal dos mais variados incentivos fiscais de ICMS, o Poder Legislativo ainda editou a Lei Complementar nº 160/2017, a qual, por meio do seu artigo 9º, inseriu dois novos parágrafos ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, in verbis:

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

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

Como se nota, a Lei Complementar nº 160/2017, que tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes de julgamento – como é o caso presente -, prescreveu que os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da CF, devem ser considerados como subvenções para investimento, não devendo nenhum outro eventual requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30.

O próprio Legislador, portanto, mediante edição de lei especial, de caráter nacional, equiparou os incentivos fiscais concedidos no contexto da rotulada “guerra fiscal” a subvenções para investimentos, mantendo como único requisito para a sua não inclusão no Lucro Real o registro dos respectivos recursos incentivados em conta de patrimônio líquido (reserva) da contribuinte beneficiada.

Mas, não é só.

Outro fato que chama atenção é o de que o Legislador nacional, por intermédio do § 5º do artigo 30, também introduzido pela LC 160/2017, ainda fez questão de determinar que a equiparação dos incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS à subvenção de investimentos vincula os Julgadores do CARF.

A LC 160, aliás, inclusive reconheceu a aplicabilidade das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com o referido artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, conforme previsto nos seus artigos 10 e 3º, *verbis*:

(...)

Nesse contexto, e considerando que: (i) a fiscalização nunca colocou em xeque a forma de contabilização do incentivo fiscal aqui tratado; (ii) não houve qualquer alegação de desvio dos recursos incentivados; e (iii) a contribuinte comprovou o registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal do FOMENTAR-GO (fls. 886/895), cumprindo, assim, o comando previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e sua regulamentação7, forçoso concluir que o presente julgador deve aplicar a lei complementar, equiparando tal benesse estadual à subvenção para investimentos, de forma que nenhum reparo cabe ao procedimento da contribuinte em excluir tais receitas no cômputo do Lucro Real.

Feitas tais considerações, tendo em vista a aplicabilidade da Lei Complementar nº 160/2017 aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados – mesmo em relação a fatos geradores anteriores à sua vigência –, e considerando que, no caso concreto, não há controvérsia quanto (i) à adequada contabilização do incentivo fiscal, (ii) à inexistência de desvio na aplicação dos recursos incentivados, e (iii) ao cumprimento dos requisitos de registro e depósito do ato concessivo do benefício fiscal do FOMENTAR-GO, não subsiste dúvida quanto à necessidade do reconhecimento do benefício como subvenção para investimento.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua afirmativa de que a subvenção em questão não seria tributável pelo PIS/Cofins por ter natureza jurídica de redução de custo decorrente da diminuição de um passivo relacionado ao ICMS. Contudo, tendo em vista os demais fundamentos apresentados pela Relatora, acompanho seu voto pelas conclusões. Explico.

A Relatora, em seu voto, apresentou três fundamentos distintos para dar provimento ao Recurso Voluntário: (i) a subvenção não se configura como receita tributável, em razão de ser mero redutor de custo; (ii) há previsão legal expressa quanto à natureza do benefício, não sendo exigida a comprovação de correspondência individualizada entre cada parcela do incentivo e um dispêndio específico; e (iii) o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 reconheceu expressamente que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados

subvenções para investimento, vedada a exigência de quaisquer requisitos ou condições não previstas no próprio dispositivo.

Em relação aos dois últimos fundamentos, entendo correto o entendimento da Relatora, razão pela qual acompanhei o seu voto; contudo, quanto ao primeiro fundamento, devo discordar. Com efeito, o recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

O STF já definiu que o conceito constitucional de “receita” é um conceito jurídico, e não contábil. Justamente por isso o texto da lei inclui no faturamento “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Isto porque a ciência da Contabilidade, de acordo com os princípios contábeis, muitas vezes determina que determinados ingressos de valores e/ou bens na sociedade empresária, apesar de terem natureza jurídica de receita, sejam registrados contabilmente como redutores/retificadores de contas do passivo e/ou de contas de despesas/custos, e não dentro das contas próprias de receitas.

Nos termos do Apêndice A do Pronunciamento Técnico CPC 47, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado pela Resolução CVM nº 116, de 20/05/2022, o termo “receita” é conceituado como aumento nos benefícios econômicos, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos **ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido**, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual **a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

(...)

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado”. Assinala que **Aliomar Baleeiro “excluía do**

conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, **é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas**”.

(...)

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

É conceito básico que o patrimônio de uma entidade deve ser apurado a partir do confronto entre seu ativo e passivo; ou seja, o patrimônio de uma entidade é o valor do seu ativo subtraído do valor do passivo. Logicamente, **aumentos no ativo aumentam o patrimônio, assim como reduções do passivo também resultam em acréscimo patrimonial.**

Estabelecido o conceito de receita, constato que os valores acrescidos ao patrimônio do recorrente não são “redutores de custo”. Reduzir o custo de uma empresa significa eliminar um dispêndio rotineiro desta, uma despesa que onera seu funcionamento, e só pode ser realizado para o futuro, jamais para o passado. Ou seja, trata-se de uma ação voltada a evitar o surgimento de um custo.

Reduções de custo ocorrem, por exemplo, quando a empresa consegue uma isenção/redução de impostos, redução no quadro de funcionários, economia no consumo mensal de energia, quando consegue substituir um fornecedor por outro com preços menores, etc. Não é nada disso que se trata aqui.

No presente caso, o que se tem não é uma “redução de custo”, mas sim uma “redução de passivo”; não se evita que ocorra uma despesa, mas sim obtêm-se uma redução em uma despesa já incorrida e registrada na contabilidade da entidade. A própria relatora, em seu voto, descreve como funciona esse incentivo fiscal:

No âmbito do Programa FOMENTAR, o incentivo é estruturado, em síntese, por meio do financiamento de parte do ICMS devido pelo contribuinte, permitindo o pagamento diferido do tributo em condições favorecidas. **Em momento posterior, faculta-se ao beneficiário a liquidação antecipada desse passivo com a concessão de expressivos descontos sobre o montante financiado,**

condicionados, em regra, à realização de investimentos voltados à implantação ou expansão de atividades industriais no Estado.

Assim, acompanho a Relatora pelas conclusões, acolhendo parte dos fundamentos necessários e suficientes para dar provimento ao Recurso Voluntário, porém divergindo quanto ao entendimento de que este incentivo não tenha natureza jurídica de “receita”, a qual não é tributável por expressa previsão legal no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e no art. 1º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

LEI Nº 12.973/2014

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real**, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo**. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

§ 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) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Revogado Lei nº 14.789, de 2023)

Vale ressaltar que a Lei nº 14.789, de 2023, resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.185, de 30/08/2023, revogou esses dispositivos. Vejamos a exposição de motivos dessa MP:

3. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, estabeleceu tratamento especial para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, aplicável a subvenções para investimento, tendo em vista as particularidades dessa forma de incentivo e o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

4. A Lei nº 12.973, de 2014, também promoveu alterações na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para autorizar a exclusão, da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, dos valores relativos a subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público.

5. Apesar do arcabouço legislativo consolidado há décadas, a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que foram interpretados como afastamento da aplicação de requisitos não previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, às “subvenções para investimentos” concedidas por meio do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

6. O Presidente da República vetou os referidos dispositivos, quando sancionou parcialmente o Projeto de Lei Complementar nº 54, de 2015, conforme Mensagem Presidencial nº 276, de 7 de agosto de 2017, em face da violação ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, mas o veto foi posteriormente rejeitado pelo Congresso Nacional.

7. Ao pretender equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS a subvenções governamentais para investimento, os dispositivos promulgados causaram distorções tributárias, com impactos profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária.

8. A concessão de benefícios em caráter geral ou de forma incondicionada pelos Estados e pelo Distrito Federal, com decorrente redução das bases de cálculo de tributos federais, provoca impacto fiscal negativo na ordem de R\$ 80 bilhões (oitenta bilhões de reais) ao ano, segundo estimativa realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

9. Nesse contexto, faz-se necessário modificar a legislação tributária a fim de estabelecer adequado tratamento aos incentivos fiscais federais relacionados às subvenções para investimentos concedidas pelos entes federados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares