



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.730472/2015-72
ACÓRDÃO	1202-002.383 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CEREAL COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO AGROPECUÁRIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

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.

GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

A falta de controle efetivo dos bens do imobilizado, juntamente com outras deficiências, como o lançamento com base em estimativas de depreciação, abrangendo inclusive, ajustes de exercícios anteriores, são motivos suficientes para proceder à glosa das despesas.

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Recurso Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer das razões de recurso contra a multa isolada por preclusão consumativa eis que não suscitadas na

impugnação. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as deduções de R\$ 4.598.946,31 no ano-calendário de 2011 e R\$ 6.883.208,00 no ano-calendário de 2012 a título de "Doações e Subvenções de Investimento". Vencido o Conselheiro José André Wanderley Dantas de Oliveira (relator) que votou por negar-lhe provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira.

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maurício Novaes Ferreira, José André Wanderley Dantas de Oliveiras, Andre Luís Ulrich Pinto, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Andrea Viana Arrais Egypto (Substituta).

RELATÓRIO

1. A Recorrente foi submetida a procedimento fiscal instaurado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), donde emanaram as exigências insertas em Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, contantes às fls. 953 a 1007, para exigência de créditos tributários, referentes aos anos calendário de 2011 e 2012.
2. Os valores de crédito tributário levantados nos supracitados Autos de Infração são decorrentes das seguintes infrações identificadas: Contabilização Imprópria de Subvenções, Despesas não Comprovadas, Redução Indevida do Lucro Real Causada por Postergação de Custos ou Despesas, Falta de Recolhimento de IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada.
3. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos respectivos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 918/952), a Autoridade Fiscal descreve circunstanciadamente todas as informações concernentes ao procedimento fiscal e relata as apurações efetuadas nesta Auditoria, a qual passamos a sintetizar a seguir:

DO PROCEDIMENTO FISCAL NARRADO NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

4. O contribuinte optou, nos anos-calendário de 2011 e 2012, pelo lucro real como forma de

tributação do lucro, com apuração anual e pagamento de estimativa mensal com base em balancete ou balanço de suspensão ou redução, conforme informações nas respectivas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica -DIPJ/2012 e DIPJ/2013, entregues à RFB.

5. Com base nas informações dessas declarações, dos balancetes analíticos, dos respectivos Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR e dos sistemas de arrecadação da RFB, verificou-se que no ano-calendário de 2011 não houve apuração de resultado positivo em qualquer período e, portanto, qualquer pagamento de IRPJ. No ano calendário de 2012 houve apuração de IRPJ e consequente pagamento no mês de fevereiro de maneira que, com fundamento no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96 c/c art. 2º e art. 10 a 12 da IN SRF nº 93/97, foi exercida a opção pelo lucro real anual - irretroatável tanto para o ano-calendário de 2011 quanto para o de 2012.

6. Em 09/12/2014, o contribuinte atendeu ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, cuja resposta foi analisada pela fiscalização gerando novas solicitações de esclarecimentos e/ou apresentação de documentos expressas nos Termos de Intimação Fiscal 01 a 10, o que ao final resultou nas seguintes infrações:

1 - SUBVENÇÕES - CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA

7. O contribuinte informou que a exclusão do montante de R\$ 4.598.946,31 no ano-calendário de 2011 e de R\$ 6.883.208,00 no de 2012 a título de "Doações e Subvenções de Investimento" na apuração do Lucro Real, conforme informado nas DIPJs, se refere a participação no Programa Fomentar, anexando os contratos e respectivos aditivos, recibos de liquidação e requerimentos de participação nos leilões.

8. Entretanto, constatou-se que os valores excluídos correspondem a descontos na liquidação antecipada de contratos de financiamento, contraídos no âmbito do Programa Fomentar e foram tratados pelo contribuinte como subvenção para investimento, embora não atendessem aos requisitos necessários para tal, conforme detalhado a seguir:

9. A Autoridade Fiscal trata no item - 1.1) DO PROGRAMA FOMENTAR – explicando que o mesmo tem como objetivo principal incrementar a implantação e expansão de atividades industriais, preferencialmente as do ramo de agroindústria, mediante a concessão de apoios, financeiro e tecnológico, a empreendimentos considerados importantes para o Estado de Goiás.

10. Um dos instrumentos utilizados é a concessão de empréstimos de até 70% do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, estando apta a usufruir do benefício a partir da assinatura do contrato de empréstimo com o Agente Financeiro do FOMENTAR (inicialmente o Banco do Estado de Goiás S/A e posteriormente a Agência de Fomento de Goiás S/A), uma sociedade de economia mista, assim a natureza jurídica da dívida deixa de ser tributária e assume o caráter de financiamento. (Lei Estadual nº9.489 de 31/07/84 e Decreto nº3.822 de 10/07/1992).

11. A seguir trata no item - 1.2) DO BENEFÍCIO DA LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA – explicando que, posteriormente, foi instituída uma segunda fase do programa, regulada pela Lei Estadual nº 13.436, de 10/12/1998, regulamentada pelo Decreto nº 5.036/99.

12. Em síntese, o benefício fiscal concedido pelo FOMENTAR pode ser dividido, em duas fases: **na primeira** é concedido empréstimo de até 70% (setenta por cento) 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 contribuinte em cada período de apuração do tributo, estando apto a usufruir do benefício a partir da assinatura do contrato de empréstimo com o Agente Financeiro do FOMENTAR.

13. **Num segundo momento**, conforme disposto na Lei nº 13.436/98, regulamentada pelo Decreto nº 5.036/99, os contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR passaram a ser objeto de oferta pública (leilão) com vistas à sua liquidação antecipada, ocasião em que seriam concedidos descontos de até 89% do saldo devedor do ICMS, a serem aplicados na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial, dentro do prazo máximo de 20 anos da data do leilão.

14. Pelo exposto, constata-se a existência de dois momentos distintos do negócio jurídico: (1) a fase inicial - a de concessão da subvenção (financiamento); e (2) a segunda fase - a da sua quitação em condições extremamente favoráveis, com abatimento de grande parte da dívida, sem que haja qualquer obrigação quanto à comprovação perante o Estado de Goiás acerca da observância das aplicações em investimentos.

15. A Autoridade Fiscal trata no item seguinte - 1.3) DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE – explicando que, o contribuinte considerou os benefícios recebidos relativos ao FOMENTAR (descontos pela liquidação antecipada dos contratos) como se fossem subvenções para investimento, excluindo-os das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS.

16. Da leitura das cláusulas contratuais (Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo Mediante Abertura de Crédito e outras Avenças nº 042/94- 21/12/1994), foi verificado que o empréstimo possui as seguintes características e condições, dentre outras listadas pela Autoridade Fiscal (fls. 927/928):

- Abertura de crédito no valor de R\$ 1.434.984,56, com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, a ser utilizado no reforço de seu capital de giro, em decorrência da implantação de sua unidade industrial localizada em Rio Verde/GO, de conformidade com o seguinte cronograma de uso e fontes: Capital de Giro: R\$ 2.049.977,91; Fontes: 1) FOMENTAR: R\$ 1.434.984,56, 2) Recursos Próprios da Creditada: R\$ 614.993,35.

- Os aditivos também acresceram paulatinamente o valor do crédito original para ao final estabelecer um crédito adicional de até R\$ 126.607.565,12, alterando-se, de consequência, os recursos próprios da creditada que ficaram acrescidos em mais R\$ 54.260.385,05.

17. Narra que nos anos-calendário de 2011 e 2012, o contribuinte participou de leilões com vista a proceder a liquidação antecipada de seu contrato de financiamento com o FOMENTAR, conforme atesta o Ofício nº 262/2014-GAB da Secretaria de Estado de Indústria e Comércio do Estado de Goiás encaminhado à RFB, que relaciona os valores e datas desses leilões de que participou o contribuinte, conforme a seguir relacionados:

Leilão	Data	Valor Quitação (R\$)	Valor Pago (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
25º	20/06/2011	1.967.115,95	216.382,75	1.750.733,20
26º	19/12/2011	3.359.790,01	369.576,90	2.990.213,11
27º	26/06/2012	1.741.432,66	214.223,82	1.527.208,84
28º	13/12/2012	4.876.737,01	536.441,07	4.340.295,94

18. A fim de melhor compreender a natureza do benefício fiscal concedido ao contribuinte pelo

Estado de Goiás, referente ao desconto obtido com a liquidação antecipada dos contratos de empréstimo firmados com o Fomentar, a Autoridade Fiscal fez uma série de considerações acerca das alterações da legislação de regência do programa (fls. 928/929).

19. Em seguida, a Autoridade Fiscal tratou - **1.3.1) DA CONTABILIZAÇÃO DO BENEFÍCIO** – quando demonstrou os lançamentos por meio dos quais foram contabilizados os descontos obtidos nos anos calendário de 2011 e 2012, baseada na Escrituração Contábil Digital - ECD obtida no ambiente SPED, com arquivo de identificação HASH 783A3DCE77E74B2587341A4EF847C4299B93945A (fls. 929/931).

20. Nas páginas 12 a 14 do Termo de Verificação Fiscal, conforme acima narrado, a Autoridade Fiscal apresenta a dinâmica contábil empreendida pela fiscalizada para reconhecer o benefício; contudo, e curiosamente, se observa que os referidos benefícios de subvenções para investimento, em momento algum transitaram em conta de Reserva de Lucros, conforme determina o art. 30, da Lei nº 12.973/2014. Vejamos:

Em 20/06/2011:

D 221001 Fomentar 70% (conta passivo - empréstimo Fomentar)	1.087.115,95
C 331200 Outras Receitas Operacionais	870.733,20
C 111404 Itau Bolsa Garantia	216.382,75

Em 19/12/2011:

D 221001 Fomentar 70%	3.359.790,01
C 331200 Outras Receitas Operacionais	2.990.213,11
C 111404 Itau Bolsa Garantia	369.576,90

Em 30/06/2012:

D 221001 Fomentar 70%	1.003.432,66
C 331202 Ajuste a Valor Presente	789.208,84
C 111404 Itau Bolsa Garantia	214.223,82

Em 13/12/2012:

D 221001 Fomentar 70%	4.876.737,01
C 331200 Outras Receitas Operacionais	4.340.295,94
C 111404 Itau Bolsa Garantia	536.441,07

Em 31/12/2011 e 31/12/2012, o contribuinte efetuou ajustes ao valor presente na conta representativa dos empréstimos do Fomentar (221001), através da conta de receita 331202 - Ajuste a Valor Presente, conforme lançamento abaixo:

Em 31/12/2011

D 221001 Fomentar 70%	738.000,00
C 331202 Ajuste a Valor Presente	738.000,00

Em 31/12/2012:

D 221001 Fomentar 70%	1.753.703,82
-----------------------	--------------

C 331202 Ajuste a Valor Presente 1.753.703,82

Confrontando os valores quitados nos leilões com aqueles debitados na conta contábil 221001 referentes ao financiamento do FOMENTAR, verificaram-se as seguintes divergências, ao que o contribuinte foi intimado a esclarecer por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001:

Leilão	Data	Valor Quitado (R\$)	Valor Quitação Contabilizado (R\$)	Diferença Contabilizada	Não
25º	20/06/2011	1.967.115,95	1.087.115,95	880.000,00	
27º	26/06/2012	1.741.432,66	1.527.208,84	738.000,00	

Em resposta, o contribuinte informou que os leilões do FOMENTAR são, de praxe, realizados duas vezes ao ano, uma em junho abrangendo os meses de novembro a abril, anteriores à data do leilão, e outra no mês de dezembro, abrangendo os meses de maio a outubro, também anteriores ao leilão. Atendendo ao CPC 07, para fins de reconhecimento da receita pelo regime de competência, efetuou em dezembro de cada ano, ajustes a valor presente para reconhecimento da receita de redução dos débitos do FOMENTAR referente aos meses de novembro e dezembro, motivo pelo qual nas datas dos leilões o valor liquidado foi contabilizado no valor já ajustado.

De fato, verificando a escrituração contábil digital – ECD, obtida no ambiente Sped, referente aos ano-calendário de 2010 e 2011, constatou-se que o contribuinte efetuou os seguintes lançamentos contábeis:

Em 31/12/2010:

D 221001 Fomentar 70%	880.000,00
C 331202 Ajuste a Valor Presente	880.000,00

Em 31/12/2011:

D 221001 Fomentar 70%	738.000,00
C 331202 Ajuste a Valor Presente	738.000,00

21. Pela dinâmica contábil acima apresentada, confirmamos, a Fiscalizada/Recorrente não registrou os valores relativos às subvenções para investimentos em conta de Reserva de Lucros.
22. Confrontando os valores quitados nos leilões com aqueles debitados na conta contábil 221001 referentes ao financiamento do FOMENTAR, verificaram-se as seguintes divergências, ao que o contribuinte foi intimado a esclarecer por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001:

Leilão	Data	Valor Quitado (R\$)	Valor Quitação Contabilizado (R\$)	Diferença Contabilizada	Não
25º	20/06/2011	1.967.115,95	1.087.115,95	880.000,00	
27º	26/06/2012	1.741.432,66	1.527.208,84	738.000,00	

23. Após a resposta da fiscalizada, a Autoridade Fiscal narra que, pelo exposto, concluiu que os descontos da liquidação antecipada do contrato do FOMENTAR foram reconhecidos contabilmente pelo contribuinte nos seguintes momentos:

a) 25º Leilão (21/06/2011) – Valor do Desconto: R\$ 1.750.733,20

Data Contábil	Lançamento	Valor (R\$)	Conta Contábil	Nome Conta Contábil
31/12/2010		880.000,00	331202	Ajuste Valor Presente
21/06/2011		870.733,20	331200	Outras Receitas Operacionais
Total		1.750.733,20		

b) 26º Leilão (20/12/2011) – Valor do Desconto: R\$ 2.990.213,11

Data Lançamento Contábil	Valor (R\$)	Conta Contábil	Nome Conta Contábil
20/12/2011	2.990.213,11	331200	Outras Receitas Operacionais
Total	2.990.213,11		

c) 27º Leilão (27/06/2012) – Valor do Desconto: R\$ 1.527.208,84

Data Lançamento Contábil	Valor (R\$)	Conta Contábil	Nome Conta Contábil
31/12/2011	738.000,00	331202	Ajuste Valor Presente
30/06/2012	789.208,84	331202	Ajuste Valor Presente
Total	1.527.208,84		

d) 28º Leilão (14/12/2012) – Valor do Desconto: R\$ 4.340.295,94

Data Lançamento Contábil	Valor (R\$)	Conta Contábil	Nome Conta Contábil
13/12/2012	4.340.295,94	331200	Outras Receitas Operacionais
Total	4.340.295,94		

24. Registra a Autoridade Fiscal que, nota-se, portanto, que contabilmente todas as receitas referentes aos descontos pela liquidação antecipada do contrato FOMENTAR foram reconhecidas pelo contribuinte, ora totalmente no mesmo ano do leilão, ora parcialmente no ano anterior e parcialmente no ano do leilão.

25. Que, analisando a parte A - LALUR referentes aos ano-calendário de 2010 a 2012, verificou-se que o contribuinte excluiu em 31/12/2010, o valor de R\$ 880.000,00 a título de "valor presente Fomentar" para apuração do respectivo lucro real; em 31/12/2011, excluiu R\$ 4.598.946,31 a título de "Fomentar 2011" e em 31/12/2012, excluiu R\$ 6.883.208,60 a título de "Fomentar 2012". A composição desses valores excluídos é a seguinte:

Data Exclusão LALUR	Valor Excluído (R\$)	Identificação Receita
31/12/2010	880.000,00	Ajuste Valor Presente
31/12/2011	870.733,20	Outras Receitas Operacionais
	2.990.213,11	Outras Receitas Operacionais
	738.000,00	Ajuste Valor Presente
Total	4.598.946,31	
31/12/2012	789.208,84	Ajuste Valor Presente
	4.340.295,94	Outras Receitas Operacionais
	1.753.703,82	Ajuste Valor Presente
Total	6.883.208,60	

26. Descreve a Autoridade Fiscal que, adotando esse procedimento, o contribuinte excluiu da

base de cálculo do IRPJ e CSLL todas as receitas decorrentes do desconto com a liquidação antecipada do contrato do FOMENTAR, sob o entendimento de que referidos valores caracterizariam subvenções para investimento definidas no art. 443, do RIR/99.

27. E aqui ratificamos, os referidos valores **não transitaram em conta de Reserva de Lucros**.

28. A seguir a Autoridade Fiscal trata no item - 1.4) DO TRATAMENTO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL QUANTO DA NATUREZA DO BENEFÍCIO – narrando que, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) faz referência a duas formas de subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito público: uma é aquela utilizada para custeio, que deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra deve ser empregada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo computada na apuração do lucro real.

29. A distinção entre SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO e SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO foi detalhada pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 (DOU de 11.01.1979), do qual a Autoridade Fiscal transcreveu seus itens 2.11 e 2.12 (fls. 935/936).

30. Do exposto, registra a Autoridade Fiscal, percebe-se que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente, na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu.

31. Portanto, as 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.

32. Acentua a Autoridade Fiscal que, a própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, por meio da Decisão COSIT nº 04/99, que teve como interessado a Confederação Nacional de Indústrias, elaborou uma análise detalhada e com posicionamento claro, direto e específico da Receita Federal do Brasil em relação aos benefícios concedidos no âmbito do Programa FOMENTAR.

33. Assim, com fulcro nos dispositivos legais acima transcritos, a Autoridade Fiscal descreve suas razões (fls. 937/939) para concluir 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.

34. A Autoridade Fiscal ressaltou que o valor efetivo da receita operacional referente ao desconto obtido com a liquidação antecipada do contrato do FOMENTAR foi apurado deduzindo-se do valor do débito na data da realização do leilão, conforme informação exarada no Ofício nº 262/2014-GAB da Secretaria de Estado de Indústria e Comércio do Estado de Goiás, o valor pago

pelo contribuinte para sua quitação, qual seja:

Data	LEILÃO			
	Nº Leilão	Débito Liquidado (a)	Valor Pago (b)	Receita Operacional (c) = (a) - (b)
21/06/2011	25º	1.967.115,95	216.382,75	1.750.733,20
20/12/2011	26º	3.359.790,01	369.576,90	2.990.213,11
Total 2011				4.740.946,31
27/06/2012	27º	1.741.432,66	214.223,82	1.527.208,84
14/12/2012	28º	4.876.737,01	536.441,07	4.340.295,94
Total 2012				5.867.504,78

35. À continuação a Autoridade Fiscal inicia o item - 2 - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL DEVIDO A POSTERGAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS – informando que, com base na documentação apresentada e nas taxas de câmbio extraídas do site do Banco Central do Brasil, foram apuradas as variações cambiais intimadas a comprovar. Confrontando-as com as escrituradas, verificou-se que nos lançamentos efetuados no dia 31/03/2012, as variações cambiais passivas incluíam as parcelas referentes a 2011, além das de janeiro/2012 e fevereiro/2012. Ou seja, em março/2012 o contribuinte apropriou as variações cambiais referentes ao período compreendido entre o início dos contratos de câmbio até aquele mês.

36. O contribuinte optou pelo reconhecimento das variações monetárias em função da taxa de câmbio nos anos-calendário de 2011 e 2012 segundo o regime de competência, conforme dados iniciais das DCTFs referentes aos respectivos meses de janeiro.

37. Desta forma, o contribuinte deveria ter apropriado as despesas de variação cambial referentes ao ano-calendário de 2011 nesse período e não em 2012 como procedido, tendo havido, portanto, inobservância do regime de escrituração.

38. O contribuinte apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2011, não tendo havido, portanto, qualquer pagamento a maior de imposto ou contribuição decorrente da não apropriação das variações cambiais na apuração de seu resultado. Em 2012, houve apuração de lucro real, porém indevidamente reduzido pela postergação das variações cambiais de 2011. Nesse caso, portanto, não há compensação de imposto a ser feita, uma vez que não houve pagamento de imposto decorrente da postergação das despesas de variação cambial passiva de 2011, implicando tão somente na redução indevida do lucro real no período de 2012.

39. A Autoridade Fiscal verificou a existência de outras despesas de variação cambial referentes a 2011 consideradas no ano-calendário de 2012 além daquelas selecionadas por amostragem intimadas. A demonstração da apropriação indevida da despesa de variação cambial passiva de 2011 desses contratos de câmbio em 2012, foi efetuado mediante o confronto mensal por contrato entre o valor escriturado e o valor apurado dessas variações cambiais de 2012, conforme demonstrado na subplanilha "Detalhamento Ajuste Variação 2012" -"Confronto entre Variações Cambiais 2012 Apuradas e Escrituradas" e "Consolidação dos Ajustes na Variação 2012 em Decorrência da Postergação da Variação Cambial 2011".

40. Ressalta-se que dentre as variações cambiais referentes a 2011 acima descritas uma se refere à liquidação do contrato nº 210297911 junto ao Banco Santander S/A, cujo lançamento contábil deu-se em dezembro de 2011, mas a apropriação da respectiva variação cambial foi

efetuada parte em novembro de 2011 e parte em janeiro de 2012.

41. Intimado, por meio dos TIF 02, 04 e 09 a justificar a variação passiva lançada em 02/01/2012, o contribuinte informou se tratar de CCE, swapada para U\$ 5.000.000,00, por isso o lançamento da variação, alegando que os bancos não fazem movimentação na data de 31/12/2011. Ocorre que a variação cambial lançada se refere a operação liquidada em 31/12/2011, portanto deve ser considerada no ano-calendário de 2011, independente da data em que se determinou o valor. Assim, da mesma forma que as variações cambiais anteriormente relatadas, o contribuinte postergou para 2012 variação cambial referente a 2011, motivo pelo qual essa despesa também foi glosada. Destaca-se que a variação cambial desse contrato referente a 2011 soma o valor de R\$ 1.361.500,00 (Planilha "Contratos com Inconsistência de Lançamento"). Entretanto a operação foi liquidada junto ao Banco Santander com variação cambial passiva de R\$ 1.023.897,96, que foi o valor considerado pelo contribuinte em janeiro/2012 e glosado pela fiscalização.

42. Todos os cálculos estão discriminados na planilha "Detalhamento Variação Cambial Passiva" subplanilhas "Contratos com Inconsistência de Lançamento" e "Detalhamento Ajuste Variação 2012".

43. Ao final, resultou que houve redução indevida do lucro real de 2012 decorrente de postergação de despesa de variação cambial referente ao ano-calendário de 2011 no montante total de R\$ 8.533.514,02.

44. Também destacou que, o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano-calendário de 2011 no montante de R\$ 2.396.457,28 quando não considerou os valores da variação cambial passiva em comento. Desta forma, a fiscalização recalculou referido prejuízo/base de cálculo incluindo essas despesas (R\$ 8.533.514,02) o que resultou em prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 10.929.971,30, valor esse considerado na apuração dos valores lançados no presente auto de infração, ficando o contribuinte intimado, neste ato, a retificar o LALUR para que proceda o devido ajuste nesse fim.

45. A seguir a Autoridade Fiscal apresenta o item - 3 DESPESAS NÃO COMPROVADAS – e no subitem - 3.1 VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA – registra que, além das inconsistências desses contratos relacionadas a postergação da variação cambial de 2011 lançadas na infração "Redução Indevida do Lucro Real Devido a Postergação de Custos/Despesas", foram identificadas outras decorrentes de apuração incorreta da variação cambial de 2012 detalhadas na subplanilha "Detalhamento Ajuste Variação 2012"- "Detalhamento Mensal das Demais Glosas de Variação Cambial Passiva 2012".

46. Assim, foram também glosadas as seguintes variações cambiais passivas pelos motivos expostos:

a) Ajuste Contábil Não Contabilizado. Valor R\$ 266.760,57 Mês 01/2012: o Contribuinte foi intimado a esclarecer a que se refere esse lançamento, porém não demonstrou sua composição nem tampouco apresentou qualquer documentação comprobatória. Portanto, despesa não foi comprovada.

b) Fechamento câmbio U\$ 5.000.000,00 CTR 102239497 Santander. Valor R\$ 449.000,00. Mês 01/2012: Contribuinte apresentou contrato datado de 12/01/2012 no valor de U\$ 5.000.000,00, informando que o mesmo seria a renovação do contrato de nº 210297911 junto ao mesmo banco e liquidado em 31/12/2011. Alega que renovou o contrato cujo valor em reais foi de R\$ 8.930.000,00. A diferença entre o valor atualizado do contrato liquidado em 31/12/2011 (R\$

9.379.000,00) e o novo contrato (R\$ 8.930.000,00) foi considerada como variação cambial passiva. O contribuinte tratou os dois contratos como se um fossem. Entretanto, trata-se de contratos distintos e cada um tem sua própria variação cambial. Dessa forma, o contrato liquidado deveria ter tido sua variação cambial apropriada no ano-calendário de 2011 (o que não ocorreu de forma plena, pois grande parte foi lançada em 02/01/2012 o que culminou na sua glosa que integra a infração Redução Indevida do Lucro Real Devido a Postergação de Custos/Despesas explanada no item 2.) e o novo contrato sujeitar-se-ia às variações cambiais em 2012 a partir de sua data de constituição. Como foi constituído em 13/01/2012, não há que se falar em variação cambial em janeiro de 2012 uma vez que não foi liquidado nesse mês. Portanto, a despesa foi considerada não comprovada.

47. Ao final, o montante glosado de despesa de variação cambial passiva referente a 2012 foi de R\$ 767.983,36, conforme detalhado na planilha "Detalhamento Variação Cambial Passiva" - "Detalhamento Ajuste Variação Cambial 2012"- "Detalhamento Mensal das Demais Glosas de Variação Cambial Passiva 2012".

48. No item seguinte - 3.2 JUROS PAGOS OU INCORRIDOS – a Autoridade Fiscal descreve que, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, a apresentar a composição dos valores de "Outras Despesas Operacionais" informados na linha 51 da ficha 06A-Demonstração do Resultado - PJ em Geral da DIPJ/2013, bem como identificar as correspondentes contas contábeis.

49. E, em resposta, o contribuinte as identificou como:

- 431100 - "Juros Pagos e Incorridos",
- 431104 - "Resultado com Derivativos",
- 431101 - "Descontos Concedidos",
- 431102 - "Despesas Bancárias".

50. Posteriormente intimado, o contribuinte comprovou as despesas referentes a "Resultado de Derivativos", "Descontos Concedidos" e "Despesas Bancárias". Quanto às despesas de Juros Pagos ou Incorridos, restaram algumas inconsistências cujos esclarecimentos foram solicitados ao contribuinte por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 10, porém não atendido.

51. Desta forma, foram glosadas as despesas de juros constantes na planilha "Relação Glosas Juros Passivos 2012", não comprovadas pelo contribuinte. Ao final, foram glosadas R\$ 1.085.900,36 de despesas de juros passivos referentes ao ano-calendário de 2012.

52. No item seguinte, a Autoridade Fiscal trata das - 3.3 DESPESAS DE DEPRECIACÃO – narrando que, em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou a Planilha Depreciação Imobilizado 2012 onde discrimina os bens e valores depreciados. Que, analisando-a, verificaram-se algumas inconsistências e chegou-se a seguinte conclusão, de acordo com cada item solicitado:

a) Conta Contábil 132001 - Edifício e Benfeitorias:

- imóvel no valor de R\$ 2.100.000,00 adquirido em 26/09/2012 e depreciado desde janeiro de 2012. Pelo disposto no art. 307 do RIR/99 conclui-se que somente a área construída é depreciável e para apurar o correspondente encargo deve-se haver destaque do valor do custo de aquisição do terreno e da construção. O contribuinte assim não procedeu, optando por depreciar o valor total do imóvel, contrariando o dispositivo legal. A falta do valor do custo de aquisição da

construção inviabiliza a correta apuração do correspondente encargo de depreciação, motivo pelo qual essa despesa foi glosada pela fiscalização.

- o "Armazém Graneleiro Montividu" no valor de R\$ 656.000,00, depreciado a partir de novembro de 2012. A legislação dispõe que não será admitida quota de depreciação referente a terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções. O contribuinte optou por depreciar o valor total do imóvel, contrariando o dispositivo legal. A falta do valor do custo de aquisição da construção inviabiliza a correta apuração do correspondente encargo de depreciação, motivo pelo qual essa despesa foi glosada pela fiscalização.

b) Conta Contábil 132003 - Máquinas e Equipamentos: Itens depreciados após devolução ou venda (TIF006): contribuinte reconheceu o erro apresentando planilha de depreciação retificada, porém corrigindo somente parcialmente o valor depreciado e mantendo o encargo em alguns itens devolvidos. Procedeu-se à apuração da depreciação até o mês anterior à devolução.

c) Conta Contábil 132005: Veículos Itens depreciados após venda ou ocorrência de sinistro: o contribuinte reconheceu o erro, porém incluiu na planilha valor correspondente a "diferença de saldo de depreciação de anos anteriores" no montante de R\$ 21.683,94, porém não o comprovou e/ou justificou.

53. Procedeu-se à apuração da depreciação até o mês anterior à venda ou sinistro. Diante ao exposto, a depreciação do ano-calendário de 2012 foi recalculada e comparada com o valor considerado pelo contribuinte, resultando em glosa no montante de R\$ 224.735,13 conforme planilha "Detalhamento Glosa Depreciação Imobilizado 2012".

54. Após apresentar as infrações, a Autoridade Fiscal narra no item seguinte sobre os - LANÇAMENTOS DE OFICIO EFETUADOS – e trata no item seguinte da - 1) FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL-AJUSTE ANUAL – narrando que, em decorrência das infrações detalhadas nos itens 1 a 3, o resultado anual de cada ano-calendário foi acrescido em igual montante do somatório das respectivas infrações, o que resultou na insuficiência de recolhimento dos correspondentes Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente ao ano-calendário de 2012 conforme detalhado no presente auto de infração.

55. Destaca que o contribuinte apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2011 no montante de R\$ 2.396.457,58 o qual foi ajustado pela fiscalização para considerar as despesas de variação cambial passiva no montante de R\$ 8.533.514,02 que haviam sido apropriadas em 2012 (as quais foram objeto de glosa pela fiscalização), o que resultou em prejuízo fiscal de R\$ 10.929.971,30, valor esse considerado nos cálculos do presente auto de infração. Como as glosas referentes ao ano-calendário de 2011 somaram R\$ 4.740.946,31, valor, portanto, inferior ao prejuízo ajustado, não houve apuração de falta de recolhimento de IRPJ e CSLL desse período.

56. Também ressalta que, conforme LALUR apresentado pelo contribuinte à fiscalização, havia saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de períodos anteriores a compensar, os quais foram considerados na apuração das respectivas diferenças. Diante ao exposto, procedeu-se ao lançamento das diferenças de IRPJ e CSLL apuradas.

57. No item seguinte, a Autoridade Fiscal trata da - 2) MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA E FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA – registrando que, tendo em vista que as infrações apuradas nos itens 1 a 3 acima detalhados, aumentaram a base de cálculo estimada pelo contribuinte em função dos balancetes de suspensão, nos anos-calendário de 2011 e 2012, foi

apurada falta de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativa, conforme planilhas "Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada pelo Não Recolhimento do IRPJ por Estimativa" e "Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada pelo Não Recolhimento da CSLL por Estimativa", anexas ao presente Termo de Verificação Fiscal.

58. Por fim, a Autoridade Fiscal trata da - 3) INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS E INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – igualmente descrevendo que em função da infração apurada no item 1, em que se constatou 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 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, apurou-se os correspondentes valores devidos sobre essa receita, os quais foram lançados no presente auto de infração.

59. Considerando a lavratura e ciência dos autos constantes no presente processo, a Fiscalizada apresentou a sua Impugnação e todos os documentos que entendeu pertinentes à sua defesa; os membros da 4ª TURMA/DRJ04 de Julgamento/Recife, por unanimidade de votos, acordaram em julgar improcedente a Impugnação, mantendo-se integralmente o crédito tributário em litígio, nos termos do relatório e voto. O Acórdão nº 11-55.506 restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

A falta de controle efetivo dos bens do imobilizado, juntamente com outras deficiências, como o lançamento com base em estimativas de depreciação, abrangendo inclusive, ajustes de exercícios anteriores, são motivos suficientes para proceder à glosa das despesas.

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

60. Irresignada a autuada apresentou o seu Recurso Voluntário ratificando e complementando os argumentos de sua Impugnação com vistas a reformar o Acórdão da instância *a quo*.

61. Inicialmente, no item 1 de seu Recurso, a Defendente faz uma síntese – DOS FATOS – vejamos:

I- DOS FATOS

1.1. O processo em tela refere-se a autos de infração lavrados em desfavor da Recorrente para formalização de exigência de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, compreendendo os períodos de 2011 e 2012, bem como multa isolada, relativamente ao IRPJ e à CSLL.

1.2. Os mencionados lançamentos foram levados a efeito porque, segundo a autoridade fiscalizadora, houve, para os anos calendários em referência: (a) a contabilização indevida, como subvenção para investimento, de valores que, segundo ela, teriam a feição de reforço de capital de giro; (b) redução indevida do lucro real causada por postergação de custos ou despesas; e (c) falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais.

1.3. Regularmente impugnado, o lançamento inerente foi mantido em sua integralidade pela DRJ/Recife (PE), nos termos do acórdão e voto contidos às fls. 1.977/2.008.

1.4. Estes são, em síntese, os fatos.

62. No item seguinte - II- DO DIREITO – subitem - 2.1. PROGRAMA FOMENTAR: DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO – subitem - 2.1.1. Da isenção fiscal – a Recorrente procura apresentar os dispositivos legais que fundamentam o tema, a saber: O art. 12, inciso II, da Lei nº 4320/1964, o art. 1º, inciso VIII, do Decreto-Lei nº 1.730/1979; o art. 38, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; o art. 443, do RIR/99 (Decreto nº 3000/99), artigos 15, 18 e 21, da Lei nº 11.941/2009.

63. Também cita alguns precedentes de julgados administrativos do CARF que, na sua opinião, se inclinam em seu benefício.

64. Declara no item (2.1.1-15) de seu Recurso que:

2.1.1-15. Na situação dos autos, ao que se percebe, **os recursos foram mantidos na empresa em conta de reserva de lucros** e, conseqüentemente, nunca foram distribuídos aos sócios. Isto é, o fisco não comprovou qualquer desvio de recursos para justificar a lavratura do Auto de Infração.

65. De pronto devemos registrar que a informação acima transcrita, não está de acordo com o narrado nos itens (19 a 21) do presente relatório, pois, vimos que na dinâmica contábil apresentada pela própria Recorrente os valores relativos às subvenções não transitaram em conta de Reservas de Lucros.

66. À continuação, a Recorrente registra que:

2.1.1-18. Ora, equivoca-se a nobre autoridade julgadora, pois os projetos de contrapartida do programa FOMENTAR são únicos e indivisíveis, e não segregados por fases.

2.1.1-19. Sendo assim, os documentos acostados à peça impugnatória são hábeis e comprovam a aplicação de parte dos investimentos projetados em razão deste mesmo programa, bem como de que efetivamente existe instrumento de controle, por parte do Fisco Estadual, da aplicação dos recursos em todas as suas fases.

2.1.1-20. De notar-se, Senhores Conselheiros, que somente por meio do Relatório de Auditoria de Investimentos nº 071/14 R\$ 10.361.286,80, (processo nº 2013.000.9001.977, de 12/12/2013- DOC. 01), o Estado de Goiás, por meio de sua Gerência de Controle de Incentivos Fiscais, comprovou um investimento, por parte da Requerente, no importe de posição em novembro de 2014, conforme demonstrativo abaixo, reproduzido a partir do aludido Relatório de Auditoria, a saber:

DISCRIMINAÇÃO	PROJETADO ATUALIZADO	REALIZADO ATUALIZADO	APROVADO NA AUDITORIA	PERCENTUAL
Máquinas e equipamentos	9.707.695,69	8.347.338,57	8.347.338,57	86,99%
Construção Civil	773.438,25	5.561.602,46	773.438,25	100,00%
Instalação e montagem	1.240.509,98	1.276.752,94	1.240.509,98	100,00%
TOTAL	11.721.643,92	15.185.693,97	10.361.286,80	88,39%

2.1.1-21. Vejam, nobres julgadores, que em determinados casos, como, *verbi gratia*, em "construção civil" e em "instalação e montagem", a Recorrente comprovou investimentos em valores superiores aos projetados, tendo, respectivamente, investido R\$ 5.561.602,46 ao invés de R\$ 773.438,25 e R\$ 1.276.752,94 ao invés de R\$ 1.240.509,98.

2.1.1-22. esta feita, resta provado, somente por meio desse Relatório de Auditoria, um investimento na ordem de R\$ 15.185.693,97, o que faz prova, *reprise-se*, não só da aplicação dos recursos com expansão/implantação do empreendimento por parte da subvencionada, mas também do controle real e efetivo por parte do ente subvencionador.

2.1.1-23. No tocante à obrigatoriedade de manutenção dos recursos na empresa, a Lei Estadual nº 13.436/1998, art. 10, 99 10 e 20, é de hialina clareza ao dispor:

Art. 1º. Omissis.

...

§ 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 representado com o mesmo Fundo, 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.

§ 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. (Destacou-se)

67. Sobre o tema da intenção de fomentar o investimento, a Recorrente argumenta que:

2.1.1-24. E, no que tange à intenção do subvencionador, bem como a vinculação do FOMENTAR ao desenvolvimento industrial, a Lei Estadual na 9.489/1984, com alterações introduzidas pela Lei nº 11.180/1990/ assim declara:

Art. 10 Fica criado o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás- FOMENTAR, com objetivo de incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento do Estado de Goiás.

2.1.1-25. Mais adiante, precisamente no art. 30 da imperativa/ mesma norma/ estabelece que os recursos do FOMENTAR serão/ de forma aplicados em atividades industriais/ em empreendimentos considerados prioritários para o desenvolvimento estadual/ *verbis*:

Art. 30 Os recursos do FOMENTAR serão aplicados em atividades industriais, preferencialmente agroindustriais, mediante apoio empreendimentos desenvolvimento financeiro considerados e técnico, prioritários estadual.

2.1.1-26. Esse dispositivo também afasta qualquer dúvida a despeito da obrigatoriedade de o subvencionado aplicar os recursos em projeto de interesse do Estado de Goiás.

68. Também destaca a Recorrente que:

2.1.1-28. Muito embora já houvesse rígidas exigências para aprovação dos projetos de concessão do benefício em questão, foi necessário o aperfeiçoamento do Programa para estabelecer mecanismo seguro que evitasse a distribuição aos sócios dos valores do benefício fiscal, no que foi disciplinado pela Lei estadual na 13.436/1998, art. 1º, SS 1º e 2º, cujo teor se transcreve:

S 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.

S 2º O montante a que se refere o S 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.

(...)

2.1.1-30. Esse programa atende integralmente as condições impostas pela Lei Federal na 11.941/2009, arts. 15 a 21, e o art. 442 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto na 3.000/99, fazendo jus, portanto, à isenção fiscal.

2.1.1-31. No caso vertente, ao se analisar o Relatório Fiscal da Receita Federal, constata-se claramente que as exigências impostas pela fiscalização são absolutamente ilegais, eis que não estão contempladas no art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda, muito menos na Lei nº 11.941/2009.

2.1.1-32. Aliás, todo o embasamento do fisco encontra-se ancorado no Parecer Normativo CST nº 112/1978, elaborado pela Receita Federal no período da ditadura militar, sem nenhum amparo legal.

69. No item (2.1.1-35) a Recorrente destaca a posição do Superior Tribunal de Justiça, ao manifestar sobre a interferência da união em políticas de estímulo setorial dos Estados; e, aduz que aquele tribunal superior firmou seu posicionamento no sentido de afastar a tributação, pois eventual cobrança de tributos certamente "esvaziaria a benesse concedida", ou seja, importaria em o Estado dar com uma mão e a União retirar com a outra.

70. A Recorrente trata no item - 2.1.2. Dos vícios presentes no levantamento fiscal (acusação deficiente) – quando, em síntese, advoga que *“o lançamento também deve ser cancelado por erro procedimental, posto que a autoridade lançadora, embora tenha afirmado em seu relatório que faltou comprovação dos investimentos, a bem da verdade ele sequer examinou a situação fática da Requerente, atuando de forma desidiosa.”* E assevera:

2.1.2-9. A prova de que a fiscalização não cumpriu com seu mister se extai do próprio relatório fiscal, no qual se verifica que a autoridade lançadora se limitou a desqualificar o

incentivo fiscal com base na configuração legal do FOMENTAR, tendo por parâmetro unicamente o malfadado Parecer Normativo CST nº 112/1987, sem, no entanto, aprofundar a ação fiscal a fim de examinar se a empresa Recorrente possui mecanismos de controle de aplicação dos recursos obtidos na liquidação antecipada do referido programa.

2.1.2-10. Ou seja, a fiscalização não diligenciou sobre a ação do subvencionado, tendo apenas se valido do mencionado Parecer para lavrar os autos de infração em debate, o que, por via de consequência, torna a acusação fiscal deficiente e, de conseguinte, nula de pleno direito.

71. Nesse momento a Recorrente se socorre no Acórdão nº 1102-001.203, do processo nº 10120.725306/201210, o qual apresenta tema idêntico ao seu e com decisão favorável ao contribuinte; e, acrescenta que:

2.1.2-12. Como se percebe, nesse Acórdão, que trata de situação idêntica a apresentada, a 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, firma entendimento no sentido de que a ausência, na lei que instituiu o programa, de um instrumento de prestação de contas na aplicação dos recursos não é motivo para a descaracterização da natureza do benefício fiscal, pois isso não quer dizer que a empresa não possa fazer esse mesmo controle.

(...)

2.1.2-14. De notar, Senhores Conselheiros, que o Acórdão em questão se aplica como luva à situação em tela, pois tanto naquela como nesta não se demonstrou que as empresas inerentes não teriam controle dos recursos obtidos, tampouco que elas teriam deixado de aplicar, ainda que parcialmente, ditos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

2.1.2-15. Em suma, diz o decisório em destaque que a simples falta de mecanismo de controle por parte do Estado não indica que a empresa não possa tê-lo, ou seja, isto não seria motivo suficiente para desqualificar a natureza do benefício.

72. Sobre o tema dos investimentos, a Recorrente argumenta que:

2.1.2-17. No tocante à suposta ausência de comprovação dos investimentos, falece razão ao auditor fiscal, **pois a Requerente aprovou e executou vários projetos que foram confirmados e homologados pelo Estado de Goiás**, conforme se constata por meio dos documentos já acostados (fls. 1223/1235).

2.1.2-18. Os Relatórios de Auditoria sobre a implantação do projeto, elaborados pela auditoria fiscal do Estado de Goiás, **ressaltam a importância do projeto para o desenvolvimento setorial, pois elevou em muito a capacidade instalada.**

2.1.2-19. Isso tudo demonstra que, diferentemente do contido no relatório fiscal, **o Estado concede o benefício e exige a comprovação da efetiva aplicação dos recursos, com acompanhamento regular de execução e término de cada projeto.**

(grifamos)

73. No item seguinte, a Recorrente trata - 2.1.3. Da aplicação do Decreto nº 5.442/2005 – quando alega que:

2.1.3-1. A sistemática do benefício fiscal em questão, como demonstrado alhures, consiste na concessão de desconto do ICMS financiado para aplicação em projetos de interesse do Estado de Goiás, caracterizando-se, por isso, como subvenção para investimento.

2.1.3-2. Contudo, ainda que se entendesse não se de subvenção para investimento, o que só se cogita ad argumentandum tantum, tal desconto assumiria a natureza de receita financeira e, nessa condição, não haveria incidência de PIS e COFINS, por força do Decreto nO5.442/2005, que assim dispõe:

Art. 10. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

74. À continuação a Recorrente trata - 2.2. DA MULTA ISOLADA – e no subitem - 2.2.1. Da tempestiva impugnação da matéria – quando argumenta que:

2.2.1-1. Neste particular, alega a DRJ/Recife (PE) que a matéria em questão não foi impugnada, uma vez que, segundo ela, a Recorrente não teria se pronunciado acerca dessa infração.

2.2.1-2. Tal alegação é equivocada, uma vez que a Recorrente apresentou impugnações específicas, em peças apartadas, para a multa isolada tanto do IRPJ quanto da CSLL, conforme se infere das petições em anexo (DOC. 02).

2.2.1-3. Não há, portanto, que se falar que a matéria não foi expressamente contestada, pois, como dito alhures, a Recorrente impugnou formalmente cada uma das penalidades isoladas aplicadas

75. No subitem - 2.2.2. Da improcedência da multa isolada por ter sido lançada juntamente com a multa de ofício – concomitância – nesse ponto a Recorrente apresenta os seus argumentos tentando livrar-se desse encargo.

76. Também trata no subitem seguinte - 2.2.3. Da improcedência da multa isolada por ter sido lançada após o encerramento do ano-calendário – quando, igualmente, apresenta os seus argumentos de defesa.

77. No item seguinte, a Recorrente trata do - 2.3. LUCRO REAL DA ALEGADA REDUÇÃO INDEVIDA – e no subitem – 2.3.1 Da nulidade por decorrência – narra que:

2.3.1-1. Conforme se infere do item "2.1.2" da presente peça defensiva, a Recorrente arguiu vícios na ação fiscal capaz de comprometer a validade dos autos de infração no tocante à acusação fiscal de "contabilização imprópria de subvenções".

2.3.1-2. Assim, considerando que não existe ato administrativo meio válido, bem como que os autos de infração são únicos e indivisíveis, é de se concluir que o reconhecimento da nulidade ali aventada irradiará efeitos sobre a presente matéria, tornando-a também nula de pleno direito.

78. E no item - 2.3.2. Postergação de custos/despesas: - argumenta que:

2.3.2-1. No curso da ação fiscal foi verificado que nos lançamentos efetuados em 31/03/2012, a título de variações cambiais passivas, foram incluídas as parcelas referentes a 2011, além das relativas aos meses de 01 e 02/2012.

2.3.2-2. Assim, segundo a fiscalização, como a Recorrente teria optado pelo reconhecimento das variações monetárias em função da taxa de câmbio nos anos-calendário de 2011 e 2012 pelo regime de competência, ela deveria ter apropriado as despesas de variação cambiais do ano-calendário de 2011 neste mesmo período, e não no ano de 2012.

2.3.2-3. **A Recorrente reconhece como verdadeira a acusação fiscal. No entanto, entende que essa postergação de despesa não trouxe qualquer prejuízo para o erário, posto que ela apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para o ano-calendário de 2011, o que lhe daria o direito de compensá-los parcialmente no exercício seguinte.** Isto, aliás, ficou devidamente registrado no Termo de Verificação fiscal elaborado pela autoridade autuante.

2.3.2-4. Registre-se, por fim, que não há motivo para que se proceda à retificação do LALUR, uma vez que o crédito tributário constituído por meio do presente processo, que impactou o prejuízo fiscal em referência, encontra-se com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

79. No item seguinte, a Recorrente trata da - 2.3.3. Variação cambial passiva - juros pagos ou incorridos – quando argumenta que:

2.3.3-1. Com referência ao contrato com o Banco Santander, a Recorrente fez uma exportação, onde no lançamento 1001169308, do dia 30/11/2011, houve uma compensação das notas fiscais de venda de exportação para liquidação deste contrato.

2.3.3-2. As notas fiscais de exportação de venda são emitidas em datas diferentes, o que leva a variação cambial em função do valor do PTAX do dia.

2.3.3-3. Fl. 2057 A , Advogados Associados S/S---- Para liquidação deste contrato foram utilizadas as seguintes invoices, todas anexadas à peça impugnatória

REFERÊNCIA	VALOR (U\$)
1981	520.661,04
1987	1.123.080,00
1962	784.840,00
1982	169.328,49
1966	606.410,00
1964	1.001.725,00
1980	600.715,00
2111202287/2	659.721,00
125141151-0001	2.490.000,24

2.3.3-4. Com relação à operação no valor de R\$ 5.000.000,00, constante do Termo de Verificação Fiscal, nota-se do extrato de conta corrente juntado a peça impugnatória que ela foi recontratada em 29/12/2011, com o crédito de R\$ 9.225.000,00. A liquidação do contrato se deu em 30/12/2011, no valor de R\$ 8.807.365,77.

2.3.3-5. O débito da SWAP ocorreu em 02/01/2012 em razão de que nos dias 31/12/2011 e 01/01/2012 foram feriados bancários, de sorte que todo e qualquer débito ou crédito programado para essas datas são realizados apenas no dia útil imediatamente posterior.

80. Sobre o tema das - 2.3.4. Das despesas de depreciação – a Recorrente alega que:

2.3.4-1. Quanto a este particular, a Requerente informa que as despesas de depreciação foram realizadas com observância dos normativos que regem a matéria. Exemplo disso, aliás, é a depreciação do armazém graneleiro de Montividiu, que se deu pelo valor de R\$ 656.000,00, enquanto que somente as máquinas e edificações ali existentes são superiores, em muito, ao aludido valor.

81. Por fim, a Recorrente no item final trata - III- DOS PEDIDOS – conforme a seguir transcrito:

3.1. Por todo o exposto requer: (a) seja recebido e conhecido o presente recurso, por atender aos pressupostos legais; e, (b) pelas razões fáticas e jurídicas apresentadas, seja julgado nulo os Autos de Infração ora fustigados ou, se não, improcedente o crédito tributário e as penalidades neles veiculados.

3.2. Caso, porém, mantidos os lançamentos ou parte deles, requer seja afastada a multa isolada, pelas razões expostas em linhas pretéritas.

Termos em que,

Pede espera deferimento.

Goiânia (GO), 26 de abril de 2017.

82. É o relatório.

83. Passamos a votar.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José André Wanderley Dantas de Oliveira, relator

DA ADMISSIBILIDADE

84. O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte/Recorrente é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

DO CERNE DO LÍTIPIO

85. O cerne do litígio gira em torno de: Contabilização Imprópria de Subvenções, Despesas não Comprovadas, Redução Indevida do Lucro Real Causada por Postergação de Custos ou Despesas, Falta de Recolhimento de IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada.

86. O tema principal diz respeito à lavratura de autos de infração de IRPJ e reflexos em desfavor do Recorrente em razão da conclusão, por parte da autoridade fiscal, de que o benefício fiscal instituído pela Governo do Estado de Goiás (Programa FOMENTAR) e usufruído pela autuada corresponderia a subvenção de custeio, não de investimento, como considerado pelo Contribuinte. Ademais, o próprio contribuinte também deixou de comprovar requisitos fundamentais para o gozo da subvenção, mesmo se a considerássemos como de investimento, a saber: A comprovação da aplicação integral dos recursos subvencionados na implantação ou expansão do empreendimento empresarial e a devida contabilização dos recursos em conta de Reserva de Lucros.

Programa FOMENTAR - Da natureza jurídica da subvenção concedida pelo Estado de Goiás

87. A seguir analisaremos os pressupostos de fato e de direito que ensejaram o lançamento recorrido, bem como as demais razões apresentadas no Recurso.

88. Inicialmente, ressalte-se a existência de dois momentos distintos na dinâmica do Programa FOMENTAR sob análise: **1º) a fase inicial** – a de concessão de empréstimos equivalentes a 70% do ICMS devido, com a finalidade de implantação, expansão ou revitalização de sua indústria; **2º) a**

segunda fase - a da sua liquidação em condições extremamente favoráveis, com desconto de parte considerável da dívida.

89. Na primeira etapa (financiamento do imposto), a renúncia limita-se a redução ou eliminação da atualização do valor aquisitivo da moeda ao final de cada exercício. Cumprida a primeira etapa, surge o segundo incentivo condicionado à modernização ou expansão dos já existentes, direcionado exclusivamente para as empresas já vinculadas ao Programa FOMENTAR, mediante a concessão de desconto de até 89% (oitenta e nove por cento) do valor do ICMS gerado na etapa inicial (saldo do ICMS financiado).

90. O presente litígio diz respeito à segunda etapa do incentivo fiscal estadual. A Autoridade Fiscal demonstrou que o contribuinte foi beneficiado com um desconto bastante significativo, da ordem de até 89% de sua dívida com o empréstimo do FOMENTAR (este, de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pela beneficiária), por havê-la quitado antecipadamente, através de leilões realizados em 2011 e 2012.

91. A Autoridade Fiscal apontou como fundamento principal da exação o de que, no caso concreto, se está diante de uma verdadeira subvenção para custeio (receita operacional), não dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tampouco das contribuições PIS e COFINS; pois, de um lado, a empresa **não apresentou** documentação comprobatória de que os recursos relativos aos descontos recebidos na liquidação do financiamento do FOMENTAR **estariam vinculados à implantação/expansão do empreendimento**.

92. Destacamos que o procedimento de auditoria fiscal abrangeu os anos-calendário de 2011 e 2012, período coberto pelas Leis nº 11.941/2009 e 12.973/2014, e pelo RIR/99. Que a auditoria fiscal foi realizada em 2015 e finalizada em janeiro de 2016; e, que a LC 160, foi aprovada em 2017. Para a supracitada LC, todos os valores subvencionados passaram a ser concebidos como direcionados à investimento, mesmo que patrocinassem o custeio corrente do empreendimento. Contudo, mesmo assim, alguns requisitos ainda eram cobrados à observação, a saber: **que os valores subvencionados fossem direcionados à implantação/expansão de empreendimentos e registrados em Reserva de Lucros**.

93. Ainda, analisando a questão de acordo com a legislação do imposto sobre a renda, constatou não ser suficiente o “animus” de subvencionar para investimento, sendo necessária **a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado**, bem como, o **sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado**, razão pela qual **não** estão presentes as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento.

94. Por sua vez, a Recorrente delineou suas razões pautada no argumento central de que o programa FOMENTAR está previsto em leis e decretos, onde consta expressamente a destinação das subvenções concedidas para investimento, não sendo cabível a desqualificação de subvenção para investimento para subvenção para custeio.

95. Alegou, também, que a Autoridade Fiscal não teria examinado sua situação fática, apenas questionando a lei em tese, não levou em consideração a legislação do programa FOMENTAR e os documentos por ela apresentados comprovando a aplicação dos descontos recebidos em investimentos na sua indústria, tais como os Relatórios de Auditoria nº 054/09 e 074/14.

96. Portanto, o cerne da controvérsia nos autos diz respeito à possibilidade, ou não, de que a

subvenção concedida pelo Estado de Goiás por meio de descontos ao financiamento do Programa FOMENTAR seja computada na apuração do lucro real da beneficiária e venha, assim, a integrar a base de cálculo do IRPJ e das contribuições sociais pertinentes (CSLL, PIS e COFINS), demandando análise acerca da natureza jurídica do aludido incentivo fiscal, isto é, se caracteriza-se como subvenção para custeio ou para investimento. Bem como, mesmo que admitido ser uma subvenção para investimento, se o contribuinte no desenvolvimento de suas operações, atendeu aos requisitos legais.

97. No que tange à intenção do subvencionador, bem como, a vinculação do FOMENTAR ao desenvolvimento industrial, a Lei Estadual nº 9.489/1984 com alterações introduzidas pela Lei nº 11.180/1990 assim declara:

Art. 1º Fica criado o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás- FOMENTAR, com objetivo de incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento do Estado de Goiás.

98. Sob a obrigatoriedade de manutenção dos recursos na empresa, a Lei Estadual nº 13.436/1998, art. 1º, §§ 1º e 2º, dispõe. Assim, a transcrever parte da legislação estadual que trata da segunda fase do FOMENTAR, qual seja, a Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998:

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:

NOTA: Por força do art. 1º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3º deste artigo.

(...)

IV a utilização do benefício desta lei é **condicionada à realização dos investimentos** fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

(...)

§ 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.

NOTAS:

1. Por força do art. 3º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, **do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR.**

2 **Por força do art. 4º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste**

parágrafo, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.

§ 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. (CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO § 2º DO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 15.124, DE 25.02.05 VIGÊNCIA: 12.02.05)

99. Aqui vale repisar que os recursos são, na realidade, **um desconto concedido pela antecipação da dívida junto ao Estado** (89% do valor da dívida).

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

101. A tentativa **retroagir** os efeitos do empréstimo para que pudessem ser considerados como subvenção para investimento fica ainda mais nítida quando se observa a nota do § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998.

102. Sim, porque o dispositivo é o que dispõe que os recursos deveriam ser aplicados na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado, dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. Ocorre que tal condição foi relativizada pelo art. 3º da Lei nº 15.518, de 05/01/06 (com vigência a partir de 10.01.06), ao prever que do montante a ser aplicado, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.**

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

104. Ademais, numa acepção generosa, o art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, dispôs que se a pessoa jurídica (1) promovesse a incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) cumprisse as obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR, **ficaria desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.**

105. Observe-se que **não se fala em nenhuma espécie de controle do Estado para verificar a efetiva aplicação dos recursos na fase final do programa.** Enfim, chama atenção o fato de que os recursos se tornam imediatamente disponíveis para o subvencionado, moldando uma situação completamente atípica. Basta observar: o subvencionado recebe os valores **antecipadamente**, e tem um prazo de **vinte anos** para a execução do projeto.

106. Trata-se de cenário completamente desvirtuado, ao se comparar com operações regulares de subvenção, no qual, **primeiro** o subvencionado aplica os valores para viabilizar o empreendimento, para, **só depois**, passar a gozar dos recursos transferidos pelo subvencionador.

107. Em nossa opinião, os argumentos acima são extremamente relevantes e dão suporte às conclusões a que chegaram a Autoridade Fiscal no lançamento e a Autoridade Julgadora de primeira instância.

108. Na esfera tributária, a legislação do imposto sobre a renda faz clara distinção entre subvenções para investimento e para custeio, atribuindo-lhes diferentes regimes e consequências na apuração dos resultados da pessoa jurídica.

109. Observadas as normas referentes ao Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941, de 17/05/2009, impende destacar como esta norma trata das duas espécies de subvenção nos artigos 392 e 443 do RIR/99:

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

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

(...)

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

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

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

110. Da leitura dos dispositivos legais acima, nota-se facilmente que, enquanto as subvenções correntes para custeio devem ser computadas na determinação do lucro real, as subvenções para investimento não o serão, **desde que atendidos os requisitos neles estabelecidos**.

111. A existência desse tratamento diferenciado é explicada claramente por Ricardo Mariz de Oliveira, in PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (crédito prêmio e outros e respectivas cessões). 10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, 2001, p. 45:

“(...) De fato, a distinção implícita feita por esta lei entre subvenções para investimento e subvenções para custeio de operações, no sentido de que apenas as primeiras devem ser levadas à reserva de capital, tem uma razão de ser, e que é a seguinte: as subvenções para investimento não integram a receita porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao Ativo Permanente, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas financiam são debitados ao lucro líquido. (...)”

112. Também o histórico Parecer Normativo CST RFB nº 112, de 29/12/1978, prestou esclarecimentos e firmou entendimento sobre a matéria, conceituando as espécies do gênero subvenção. Dele podemos extrair os seguintes excertos:

“(…) 2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei nº 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO ou OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO OU OPERAÇÃO.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES.

O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

(…)

2.10 - A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art. 44. da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 ...No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (...), sempre que se refere a investimento complementar com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.**

2.12- Observa-se que a **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.** Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

2.13 Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, de que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras

quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

2.14 Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados [Lei nº 4.506/64 e Decreto-lei nº 1.598/77] podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; **as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.**

(...)

7.1 Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado: I As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

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

- a) a **intenção** do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a **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.

III As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

(...)"

(grifamos)

113. Como bem concluiu a autoridade fiscal, da leitura do ato normativo supratranscrito (Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978), é patente que a subvenção para investimento deve apresentar os seguintes requisitos:

- 1) **Destinação à implantação ou expansão** de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99); e,
- 2) **Liberação dos recursos** mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador, isto é, há a necessidade de algum **sincronismo** entre a concessão da verba e a execução do projeto.

114. Portanto, à luz do Parecer Normativo CST nº 112/78, os valores correspondentes ao

benefício fiscal estadual em tela (desconto de 89% sobre a quitação de dívida do programa FOMENTAR), **quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, não se caracterizam como subvenção para investimentos**, devendo ser computados na determinação do lucro real, sujeitando-se, assim, à incidência do imposto sobre a renda.

115. O tema em debate, relativo à caracterização das subvenções governamentais como investimento ou custeio, ganhou novos contornos com o advento da inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aprovado por meio da Lei Complementar nº 160/2017, **o que veio a limitar o alcance do PN CST nº 112/1978, que até então nortearam os lançamentos e as decisões na espécie.**

116. Assim, entendo que se faz necessário analisar a implicação da novel legislação em face da exigência constituída por meio destes autos.

117. Ocorre que, com a aprovação da Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tornou-se vedada qualquer exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, distinta daquelas 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 mais: essa vedação se estende aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

118. A lei estadual contém elementos nos quais possivelmente o sujeito passivo se baseou, para não considerar como receita o montante perdoado da sua dívida no financiamento do FOMENTAR. Sendo assim, convém destacarmos alguns pontos importantes, no seu artigo 1º, para que possamos, mais adiante, mostrar que a mesma vai de encontro com a legislação federal que trata da mesma matéria (subvenções para investimento). Vejamos:

119. Em 29/12/2004, seis anos após a publicação da lei estadual, acrescentou-se o § 1º ao artigo 1º, para dizer que a pessoa jurídica beneficiária do FOMENTAR, **“poderá aplicar”** o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do financiamento para a **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; 19.2. Em 29/12/2004, ainda é incluído o § 2º do artigo 1º, determinando que o montante aplicado na forma do § 1º “é considerado subvenção para investimento”.

120. Em 25/02/2005, a expressão **“poderá aplicar”**, utilizada neste § 1º do artigo 1º, é substituída por “aplicará”.

121. Com a publicação da Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, **passa-se a admitir a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão (perdão de dívida), porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, “poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR”** (vide Nota 1 do § 1º).

122. A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determina que com a incorporação do montante da dívida perdoada, 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 a necessidade**

de ampliação “e/ou modernização” do parque industrial da empresa favorecida com o desconto pela quitação antecipada do empréstimo (vide Nota 2 do § 1º).

123. Por fim, determina-se que até aquelas pessoas jurídicas que adquirirem os “direitos creditícios” de financiamentos do FOMENTAR, na condição de investidoras, terão direito à “subvenção para investimento”, sob as mesmas condições descritas no artigo 1º da Lei Estadual nº 13.436/1998.

124. **Portanto, a própria lei subvencionadora distorce critérios consagrados para se aceitar que a benesse concedida tem, contextualmente, forma e conteúdo de subvenção para investimento.**

125. É de se concluir que, diferentemente do que sustentou a Recorrente, não basta a mera intenção do ente subvencionador para que o benefício seja considerado subvenção para investimento. O Parecer Normativo CST nº 112/78 é expresso nesse sentido (item 2.12). Exige-se também **a efetiva e específica aplicação da subvenção**, pelo beneficiário, nos investimentos previstos **na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado**.

126. Em relação ao programa em análise, verifica-se que **nem a lei específica** de concessão do benefício (Lei Estadual nº 9.489/84) **nem seu regulamento** (Decreto nº 3.822/92, do Estado de Goiás) **previram tal sincronismo, não havendo como garantir que a subvenção seria utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico, o que seria a finalidade do benefício fiscal estadual.**

127. A Recorrente argumentou no sentido de que vem comprovando a aplicação dos descontos recebidos objeto da liquidação antecipada do empréstimo na implantação e ampliação da sua indústria de acordo com as normas do Fundo, sendo fiscalizada regularmente pela Gerência Especial de Auditoria da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, conforme comprovam os Relatórios de Auditoria nºs 054/09 e 071/14 (anexos), atestando a aplicação pela Autuada das subvenções recebidas na implantação de sua unidade industrial, não sendo relatada qualquer anormalidade.

128. Ao analisar os Relatórios de Auditoria nºs 054/09 e 071/14 (anexos às fls. 1223/1235), verifica-se que:

- o Relatório de Auditoria nº 054/09 refere-se ao histórico desde a apresentação da Carta Consulta para aprovação por parte do Conselho Deliberativo do Programa FOMENTAR do contrato de empréstimo, em 15/12/93, até despacho de encaminhamento dos autos para cumprimento de auditoria solicitada em 14/01/09. Todos os atos listados referem-se ao contrato de empréstimo e aditivo nº 02 subsequente. **Como conclusão da auditoria, atesta-se que foi comprovado 100% dos investimentos fixos projetados relativos ao Aditivo nº 02 e 23,77% dos investimentos fixos referentes ao Aditivo nº 03, ambos aditivos ao Contrato de Empréstimo do Programa FOMENTAR;**
- o Relatório de Auditoria nº 071/14 refere-se ao histórico desde a apresentação da Carta Consulta para aprovação por parte do Conselho Deliberativo do Programa FOMENTAR do contrato de empréstimo, em 15/12/93, até despacho de encaminhamento dos autos para cumprimento de nova auditoria solicitada em 18/12/13. Todos os atos listados referem-se ao contrato de empréstimo e aditivos nº 02, 03 e 04 subsequentes. Como conclusão da auditoria, **atesta-se a comprovação de parte dos investimentos fixos projetados relativos aos Aditivos ao Contrato de Empréstimo do Programa FOMENTAR.**

129. Como se constata, tais Relatórios de Auditoria **não comprovam a aplicação dos recursos advindos da 2ª fase do programa FOMENTAR** (desconto de 89% sobre a quitação de dívida do programa FOMENTAR) **em investimentos**, pois, **apenas se referem ao contrato de empréstimo e**

aditivos da 1ª fase do referido programa instituído pelo Governo do Estado de Goiás (empréstimo no valor de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pela beneficiária).

130. Não podemos olvidar que estamos tratando, aqui, da **aplicação dos recursos relativos aos descontos pela liquidação antecipada do empréstimo do FOMENTAR** (segunda etapa do incentivo fiscal estadual) e **não do empréstimo em si** – objeto de contrato firmado com o Banco do Estado de Goiás S/A, em 21/12/1994, como consta do Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo - CTN/BEG/FOMENTAR-042/94 (fls. 1236).

131. Portanto, qualquer controle em relação ao empréstimo concedido pelo Estado de Goiás no passado (primeira etapa do benefício – em 1993) **não teria o condão de justificar a qualificação das receitas provenientes dos descontos na quitação do aludido empréstimo** (promovida em 2011/2012) **como subvenção para investimento**.

132. Nesse sentido, a Autoridade Fiscal concluiu que o incentivo concedido, considerando a quitação antecipada dos financiamentos junto ao FOMENTAR, com perdão parcial da dívida, **não se caracterizaria como subvenção para investimentos, mas sim para custeio**.

133. Diante do exposto, também concluímos que o desconto (perdão de dívida) obtido pelo sujeito passivo, com a liquidação antecipada do financiamento oferecido pelo FOMENTAR, **não pode ser considerado subvenção para investimento**, porque, no caso concreto:

134. **Não ocorre o sincronismo mínimo necessário** entre a obtenção do benefício e a execução da “expansão e/ou modernização” do parque industrial incentivado. **Pelo contrário, dá-se um prazo de 20 (vinte) anos**, para que essa “expansão e/ou modernização” ocorra, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada.

135. Também, quando a lei indica que redução indireta do ICMS (via perdão da dívida) pode ser justificada apenas pela “modernização” do parque industrial incentivado, devemos observar 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.

136. 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.

137. Outro detalhe, também é permitido que um projeto antigo, que já foi beneficiado com o financiamento do FOMENTAR, seja reutilizado para a obtenção de mais um benefício (agora, o “desconto” pela liquidação do próprio financiamento). Entretanto, quando se dá a subvenção para investimento, é para acrescentar algo à economia local, e isso não se consegue com projetos já implementados por conta de outros benefícios concedidos e usufruídos anteriormente. Na interpretação literal, se o objetivo é implantar ou expandir, não estamos falando de passado. É necessário que a economia local evolua com a ajuda da subvenção concedida. De outra forma, não haveria necessidade de o Estado abrir mão de receber parte tão significativa do ICMS.

138. Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. **No primeiro**, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, com condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. **Algum tempo depois**, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, **não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para**

investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

139. Os leilões ocorrem com certa previsibilidade, e, portanto, as empresas já sabem, com antecedência, que não precisarão pagar boa parte do financiamento, e que não precisarão vincular a receita obtida (perdão da dívida) a gastos efetivos com a expansão de seus empreendimentos.

140. De nada adianta a lei estadual dizer que um benefício é uma subvenção para investimento, sem garantir que existam todos os requisitos para isso.

141. Acima demonstramos que o benefício em análise **não é uma subvenção para investimento**, agora precisamos definir em que tipo de receita ele se encaixa. Não resta dúvida de que ocorre uma subvenção para custeio ou operação (receita operacional), e de que esta receita causará impacto no lucro da empresa, sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL. A definição clara do tipo de receita é necessária, porque disso depende a alíquota a ser aplicada no cálculo do PIS e da COFINS.

142. Como mencionado anteriormente, o benefício total corresponde a 89% (oitenta e nove por cento) do saldo devedor alienado no leilão. Verdadeiramente, o Estado está abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido pelo sujeito passivo. Sendo assim, na essência, o que ocorre não é um simples desconto (que seria receita financeira), mas sim um perdão de dívida, receita que deve ser reconhecida em “outras receitas operacionais”, sendo tributada por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

143. Formalmente, pode-se até enxergar que o Estado está concedendo um “desconto” pela quitação antecipada do financiamento, mas, de fato, o Estado está, mesmo, perdoando uma dívida. Este é o caráter essencial da transação ora em análise, que deve prevalecer no lançamento contábil.

144. Uma vez definido que ocorreu “perdão de dívida”, temos que esta receita deve ser considerada como receita operacional, não como receita financeira.

145. Conforme já registrado a questão posta resume-se em identificar se, no presente caso, está caracterizada a intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos.

146. Esta discussão, mesmo abstraindo-se a comprovação da realização dos investimentos pela empresa subvencionada, não é tarefa simples, o que se revela nos inúmeros casos discutidos sobre a matéria, posto que nem sempre os dispositivos legais e normativos instituidores desses programas de incentivos são claros quanto aos compromissos de investimentos que devem ser efetivamente assumidos e os longos períodos de validade dos benefícios que, em regra, superam largamente os valores que seriam, mesmo em tese, investidos.

147. Ademais, a intensa guerra fiscal entre os Estados da federação com vistas a atração de investimentos regionais, fez com que grande parte desses Estados oferecessem vultuosos benefícios para a implantação desses investimentos em suas fronteiras, abrindo mão de receitas com o ICMS, mediante créditos presumidos, financiamentos subsidiados dos valores devidos e facilidades e descontos na sua quitação.

148. Assim, as grandes empresas nacionais e multinacionais, passaram a praticamente cobrar dos

Estados para que se instalassem em seus territórios, oferecendo em troca a criação de empregos e a atividade econômica dela decorrentes. As contrapartidas oferecidas pelos Estados, além da cessão de áreas próprias e de infraestrutura, importaram em enormes renúncias fiscais que, como dito, superavam em muito os valores investidos.

149. Além disso, muitas vezes, para a própria manutenção dos investimentos já instalados em seus territórios era e é exigido dos Estados novos benefícios, ainda que sem contrapartida de novos investimentos ou com compromissos apenas de ampliação ou modernização.

150. Este modelo capitalista que ao mesmo tempo propugna a não intervenção do Estado na economia exige dele subsídios que, extrapolando em muito os investimentos privados feitos, servem, muitas vezes, tão somente para financiar seus custos e engordar seus lucros e não para subsidiar o investimento feito, sugando mais e mais os cofres públicos em prol do lucro privado.

151. Em tese, a LC. nº 160/2017, ao incluir os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 visou eliminar as discussões relacionadas à natureza dessas subvenções concedidas pelos Estados com base em incentivos fiscais e financeiros-fiscais relativos ao ICMS, tratando-as, indistintamente, todas como subvenções para investimentos. Na prática, persiste a necessidade da análise das disposições legais que instituíram os incentivos e/ou dos atos concessórios dos incentivos, com vistas a aferir a intenção do ente subvencionador.

152. Feitas estas considerações, voltamos a analisar o caso concreto.

153. A Lei estadual nº 13.436/1998, que implantou o novo benefício, originalmente, não estabeleceu novas condições de investimento para a adesão ao mesmo pelas empresas que já se beneficiavam dos financiamentos subsidiados pelo projeto FOMENTAR, condicionando-a apenas *“à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR”* (art 1º, inc. IV).

154. Apenas as leis que promoveram alterações subsequentes no novo incentivo criado passaram a prever (no § 1º do art. 1º) que os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos, **primeiro, poderiam ser aplicados na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo;** e, **posteriormente, nova alteração do dispositivo passou a determinar a aplicação na ampliação e/ou modernização do parque instalado, no prazo de 20 anos, substituindo a expressão “poderá aplicar” por “aplicará”.**

155. Mais adiante, nova alteração legal por meio do art. 3º da Lei nº 15.518, de 05/01/06, com vigência a partir de 10/01/06, dispôs que, *“do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR”.*

156. E, por fim, com base no art. 4º da última lei citada, passou a dispor que *“com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste parágrafo, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás”.*

157. Ou seja, ao fim e ao cabo, a lei que instituiu este novo incentivo **não condicionou a realização de qualquer investimento novo por parte dos beneficiários.**

158. Por outro lado, poder-se-ia cogitar que, na verdade, trata-se de um novo benefício em face

dos compromissos de investimentos já assumidos pela empresa no projeto FOMENTAR, uma vez que exigia a manutenção do compromisso de realização daqueles investimentos fixados no projeto. E, ainda, pelo fato de dar-se como satisfeita a condição com o cumprimento das obrigações assumida no FOMENTAR e a incorporação da reserva ao capital social.

159. Registre-se, ainda, que o § 2º do art. 1º, introduzido pela Lei nº 15.046/2004, dispôs que o montante referente ao desconto obtido “é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica beneficiária ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, ficando vedada sua destinação para distribuição a título de lucro”.

160. Não obstante o disposto no dispositivo acima referido, a mera auto-proclamação do incentivo como subvenção para investimento não tem o condão de dar-lhe tal roupagem jurídica, ao menos para fins fiscais, se não atende ao disposto na legislação de regência. O morango é vendido nos mercados como fruta, mas, biologicamente é uma flor. Não é o fato de o morango, uma flor, ser vendido como fruta, que biologicamente se transformará em fruta. Biológica e botanicamente, sempre será flor.

161. Com efeito, tanto o art. 38, § 2º do DL. 1598/1977, que regia a matéria ao tempo dos fatos apurados, como o art. 30 da Lei 12.973/2014, determinam que podem ser excluídos da determinação do lucro real as “subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

162. Ora, não se pode extrair da Lei nº 13.436/1998, que concedeu os benefícios pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR com deságio, qualquer objetivo de estímulo à implantação de novos investimentos ou mesma a expansão de empreendimentos econômicos já existentes. **Tanto que não se exige a formalização de qualquer ato concessório com a fixação de contrapartidas.**

163. Mesmo as alterações introduzidas em seu texto a partir do ano de 2004 que, em tese apontariam para a necessidade de aplicação dos montantes equivalentes aos descontos obtidos em ampliação ou modernização de seu parque industrial num prazo de vinte anos, foram posteriormente desfeitas, **de sorte que o mero cumprimento das condições do projeto aprovado no âmbito do FOMENTAR desonera a empresa beneficiária de qualquer comprovação perante o Estado de Goiás.**

164. Desta feita, entendo que o subsídio concedido tem nítido caráter de subvenção para custeio das atividades no empreendimento já estabelecido, mediante a concessão de descontos na quitação dos financiamentos obtidos no âmbito do projeto FOMENTAR, com este não se confundindo.

165. No caso em tela, **a verdade é que, perante o Fisco Federal, a atuada não logrou êxito em comprovar qualquer vínculo dos recursos obtidos na forma de descontos (em virtude da liquidação antecipada do financiamento durante os anos-calendário 2011 e 2012), com investimentos a serem realizados em seu parque fabril; não vindo a apresentar nenhum projeto, contrato, acordo ou cronograma físico-financeiro aprovado pelo Conselho Deliberativo do FOMENTAR, relacionado à segunda fase do Programa – documentos solicitados pela Fiscalização para avaliação do possível atendimento a requisitos que caracterizassem tais receitas como subvenção para investimento – nem durante o procedimento fiscal, nem em sede de**

impugnação/recurso, quando teve nova oportunidade de fazer tal demonstração.

166. Já foi observado supra que os Relatórios de Auditoria n.ºs 054/09 e 071/14 referem-se à primeira fase do Programa **e não à segunda fase, objeto de apreciação no presente momento.**

167. Também vale destacar, que **a fiscalização não deixou de analisar a situação fática do contribuinte, como imputa a Recorrente.** Antes, conforme já visto, a mesma não demonstrou a aplicação efetiva dos recursos oriundos do incentivo fiscal recebido e, a seu turno, ao analisar a natureza jurídica da subvenção objeto do FOMENTAR, a Autoridade Fiscal concluiu, fundamentadamente, **que a norma estadual que rege o benefício não se coaduna com a legislação federal sobre a matéria;** à luz da qual não reúne os requisitos para qualificar-se como subvenção para investimento, mas revela-se, em verdade, como subvenção para custeio operacional, com o que concordamos.

168. Também devemos trazer à colação, que a 1ª Região Fiscal solucionou questões formuladas que versam sobre o mesmo programa (FOMENTAR), todas com parecer desfavorável à classificação do benefício como subvenção para investimento.

169. Nesse contexto, cita-se a Decisão SRRF/1ªRF/DISIT nº 24, de 24 de abril de 2000 e a Solução de Consulta SRRF/1ªRF/DISIT nº 101, de 20 de maio de 2005, cujas ementas transcreve-se:

Decisão SRRF/1ªRF/DISIT nº 24, de 24 de abril de 2000:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ementa: SUBVENÇÕES – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO Os benefícios concedidos no âmbito do projeto FOMENTAR **não se caracterizam como subvenção para investimentos e, portanto, serão computados na determinação do lucro real.**

Dispositivos Legais: art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999); art. 1º, inc. IV, do Decreto nº 4.989/1998; item 16 da Decisão COSIT nº 04/1999.

Solução de Consulta SRRF/1ªRF/DISIT nº 101, de 20 de maio de 2005:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: LUCRO REAL. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO DO FOMENTAR DO ESTADO DE GOIÁS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (Fomentar) **não se caracteriza como subvenção para investimentos e, portanto, será computado na determinação do lucro real.**

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000, de 1999), art.443, caput; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978.

170. Também vejamos o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso no Acórdão nº 9101-002.346 – 1ª Turma, de 14/06/2016, que deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (**sobrepondo-se ao Acórdão CARF citado pela Impugnante/Recorrente, de nº 1102-001.203, também exarado no processo nº 10120.725306/2012-10, que versa sobre o FOMENTAR**), nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. **E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas.**

Espera-se que **os investimentos sejam devidamente escriturados**, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em **ativo**, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DE EFEITOS.

Descontos obtidos de empréstimos contraídos no passado **não tem o condão de retroagir efeitos no sentido de qualificar os valores como subvenções para investimento**, vez que ausentes os requisitos necessários previstos em legislação.

171. Nesse mesmo Acórdão, convém, ainda, destacar as seguintes conclusões delineadas na brilhante exposição do Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão CSRF nº 9101-002.346, sessão de 14/06/2016:

“Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não basta a mera intenção do subvencionador**. Se os recursos devem ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas ‘no papel’, submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

(...)

Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, trata-se de entendimento a ser aplicado na sua jurisdição. **O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (o Estado subvencionador) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (a União).**

Só porque o Estado ‘legítima’ a transferência de recursos dessa natureza, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. **Não há a ‘afrenta’ ao pacto**

federativo mencionada pela Contribuinte. Pelo contrário. Tal situação seria caracterizada, precisamente, se as condições impostas pelo Estado se prestassem a impedir a União de exercer o poder de executar as leis federais.”

(grifamos)

172. Como se pode notar, o fato de a subvenção para implantação ou expansão estar ligada ao imposto estadual, com fundamento em lei estadual, não a descaracteriza. Destacamos que o FOMENTAR - FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DE FOMENTO A INDUSTRIALIZAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS, está previsto em leis e Decretos (devidamente enumerados aqui), dos quais consta expressamente a destinação dos créditos/subvenções concedidas pelo FUNDO como sendo para investimento.

173. Resta claro, assim, que também não procedem as inferências da Recorrente no sentido de que o fato de a subvenção para implantação ou expansão estar ligada ao imposto estadual, com fundamento em leis e decretos estaduais, não a descaracteriza. **Realmente, a subvenção para investimento pode ser criada por lei estadual, todavia, deverá preencher os requisitos da legislação dos tributos federais para assim ser considerada não tributável.**

174. Outro aspecto que merece destaque é que existe total autonomia e competência da Administração Tributária Federal para fiscalizar o atendimento às condições que autorizem o sujeito passivo a fruir de qualquer hipótese de isenção ou não incidência de tributos federais.

175. Verifica-se que, sob a ótica da legislação do imposto sobre a 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.

176. Ressalto, ainda, que a Recorrente não apresentou registros contábeis da aplicação da subvenção em investimentos contabilizados em seu ativo permanente. Bem como, também se comprovou que os valores recebidos via subvenção, não transitaram em contas de Reservas de Lucros.

177. Por todo o exposto, entendemos, com clareza solar, que os recursos oriundos dos descontos concedidos em razão do pagamento antecipado do empréstimo do FOMENTAR (correspondentes a 89%, quase a totalidade do saldo devedor) **não configuram subvenções para investimento**, mas sim subvenções para custeio (ou operação), com a natureza de perdão de dívida, razão pela qual caracterizam-se como receita operacional e, em tese, deveriam integrar o lucro real e a base de cálculo do IRPJ da CSLL. Pelo mesmo motivo, sujeitam-se à incidência das contribuições sociais do PIS e da COFINS não-cumulativos.

178. Porém, temos que observar e aceitar, que a partir da LC nº 160/2017, a norma que regula o Programa FOMENTAR do Estado de Goiás disciplina uma subvenção para investimento; pois, a referida LC, passou a tratar todos os valores subvencionados, mesmo quando direcionados ao custeio operacional corrente, como subvenções para investimentos.

179. Contudo, ainda restam requisitos a serem observados pelos contribuintes. Ou seja, que efetivamente **os valores subvencionados para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **concedidos como estímulo direcionado à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, mesmo que também direcionados aos gastos do custeio operacional, do capital de giro que movimenta esta implantação ou expansão empresarial, **sejam comprovados.**

180. Pois bem, a Fiscalizada/Recorrente não logrou comprovar com documentação hábil e idônea o emprego dos recursos subvencionados nesse processo de expansão do empreendimento.

181. Ratificamos, os Relatórios de Auditoria **não comprovam a aplicação dos recursos advindos da 2ª fase do programa FOMENTAR** (desconto de 89% sobre a quitação de dívida do programa FOMENTAR) **em investimentos**.

182. Ademais, a Recorrente também **não** logrou atender ao requisito da contabilização dos valores subvencionados em conta de **Reserva de Lucros, ferindo frontalmente o comando legal**.

183. Nos itens (19 a 21) do presente relatório já apresentamos a dinâmica contábil explicada pela própria Recorrente e nela não se observa, em momento algum, o registro dos valores subvencionados em conta de Reserva de Lucros. Também, conforme narramos nos itens (64 e 65) do presente relatório, não obstante, a Recorrente no item (2.1.1-15) de seu Recurso registrar que manteve os valores subvencionados em conta de Reserva de Lucros, não apresentou essa contabilização, bem como, também não apresentou o Balanço Patrimonial, dos anos-calendário objeto da ação fiscal (2011 e 2012), contendo o devido registro do saldo dessa conta, Reserva de Lucros/Reserva de Incentivos Fiscais/Subvenções para Investimento.

184. Lembramos que, a Lei nº 11.638/2007 incluiu na Lei nº 6.404/76 o art. 195-A, o qual já determinava a destinação de valores relativos a subvenções governamentais para investimentos em conta da espécie – Reserva de Incentivos Fiscais – do gênero – Reservas de Lucros.

Reserva de Incentivos Fiscais

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). [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

185. Igualmente, o Inciso III, do art. 18, da Lei nº 11.941/2009 determinava a manutenção dos valores decorrentes de subvenções governamentais em conta de Reserva de Lucros.

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:

(...)

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;

186. Por fim, o *caput* do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, preservou o mesmo comando, a manutenção dos valores relativos a subvenções para investimento em conta de Reserva de Lucros. Vejamos:

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:

(...)

187. Contudo, mesmo a Recorrente não apresentando a sua contabilidade ou Balanço Patrimonial com o saldo da conta Reserva de Lucros / Subvenção para Investimentos, podemos observar, nas DIPJs exercícios 2012 e 2013, anos-calendário 2011 e 2012, respectivamente (fls. 796-871), que os saldos constantes na linha “**41. Reservas de Lucros - Doações e Subvenções p/ Investimentos - da Ficha 37E - Passivo - Balanço Patrimonial - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral**”, **estão zerados**. Vejamos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2012	

CNPJ: 00.012.377/0001-60

ND: 0001081632

Ficha 37E - Passivo - Balanço Patrimonial - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral

Discriminação	Imediatamente Anterior	Último Balanço do Ano da Declaração
---------------	------------------------	-------------------------------------

MINISTÉRIO DA FAZENDA	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2012	

CNPJ: 00.012.377/0001-60

ND: 0001081632

Ficha 37E - Passivo - Balanço Patrimonial - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral

Discriminação	Imediatamente Anterior	Último Balanço do Ano da Declaração
---------------	------------------------	-------------------------------------

41.Reservas de Lucros - Doações e Subvenções p/ Investimentos	0,00	0,00
---	------	------

MINISTÉRIO DA FAZENDA	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2013	

CNPJ: 00.012.377/0001-60

Ano-calendário: 2012 ND: 0001611241

Ficha 37E - Passivo - Balanço Patrimonial - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral

Discriminação	Imediatamente Anterior	Último Balanço do Ano da Declaração
---------------	------------------------	-------------------------------------

MINISTÉRIO DA FAZENDA	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2013	

CNPJ: 00.012.377/0001-60

Ano-calendário: 2012 ND: 0001611241

Ficha 37E - Passivo - Balanço Patrimonial - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral

Discriminação	Imediatamente Anterior	Último Balanço do Ano da Declaração
---------------	------------------------	-------------------------------------

41.Reservas de Lucros - Doações e Subvenções p/ Investimentos	0,00	0,00
---	------	------

188. Verifica-se, sob a ótica da legislação do imposto sobre a renda, que não basta o "animus" de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica necessidade de observação e comprovação de outros requisitos por parte dos contribuintes. Assim, no caso em tela, a Recorrente não logrou observar esses aspectos fundamentais. Pois, em síntese: A Recorrente não comprovou os seus investimentos de ampliação ou expansão; bem como, em sua contabilidade não registrou os valores da subvenção em conta de Reserva de Lucros da espécie Reserva de Incentivos Fiscais / Subvenções para Investimentos.

189. Portanto e em síntese, a infração existe.

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL DEVIDO CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

190. A Autoridade Fiscal verificou que, nos lançamentos efetuados no dia 31/03/2012, as variações cambiais passivas incluíam as parcelas referentes a 2011, além das de janeiro/2012 e fevereiro/2012. Como a contribuinte havia optado pelo reconhecimento das variações monetárias em função da taxa de câmbio nos anos-calendário de 2011 e 2012 segundo o regime de competência, a contribuinte deveria ter apropriado as despesas de variação cambial referentes ao ano-calendário de 2011 nesse período e não em 2012 como procedeu.

191. A fiscalização também identificou uma variação cambial referente à liquidação do contrato nº 210297911 junto ao Banco Santander S/A, cujo lançamento contábil deu-se em dezembro de 2011, mas a apropriação da respectiva variação cambial foi efetuada parte em novembro de 2011 e parte em janeiro de 2012. Assim, a contribuinte postergou para 2012 variação cambial referente a 2011, motivo pelo qual essa despesa também foi glosada. Ao final, resultou que houve redução indevida do lucro real de 2012 decorrente de postergação de despesa de variação cambial referente ao ano-calendário de 2011 no montante total de R\$ 8.533.514,02.

192. A Recorrente alegou que, embora fizesse a atualização das variações cambiais no final de cada mês, optou por reconhecê-las no momento de sua efetiva liquidação. Entretanto essa postergação de despesas não trouxe prejuízos ao erário, tendo em vista que foi apurado prejuízo fiscal e base negativa de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido no ano de 2011. Quanto à operação de R\$: 5.000.000,00 constante do Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente argumentou que esta operação foi recontratada em 29/12/2011 e a liquidação do contrato se deu em 30/12/2011, no valor de R\$ 8.807.365,77. O débito da SWAP ocorreu em 02/01/2012 em função de que nos dias 31/12/2011 e 01/01/2012 não existem movimentação financeira nos Banco. Assim, todo e qualquer débito ou crédito programado para esta data, é realizado no dia 01/01. Em função disso o lançamento ocorreu nesta data.

193. De início, deve-se esclarecer que a Autoridade Fiscal recalculou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL incluindo essas despesas de variação cambial (R\$ 8.533.514,02), o que resultou em prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 10.929.971,30. Esse valor foi, devidamente, considerado na apuração dos tributos lançados, conforme encontra-se nos Autos de Infração.

194. Quanto à operação de R\$: 5.000.000,00 constante do Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente argumentou que esta operação foi recontratada em 29/12/2011 e a liquidação do contrato se deu em 30/12/2011, no valor de R\$ 8.807.365,77. O débito da SWAP ocorreu em 02/01/2012 em função de que nos dias 31/12/2011 e 01/01/2012 não existem movimentação financeira nos Banco. Assim, todo e qualquer débito ou crédito programado para esta data, é

realizado no dia 01/01. Em função disso o lançamento ocorreu nesta data.

195. Portanto, não assiste razão à Recorrente.

196. Segundo consta dos autos, a contribuinte optou pelo reconhecimento das variações monetárias em função da taxa de câmbio nos anos-calendário de 2011 e 2012 segundo o regime de competência, conforme dados iniciais das DCTFs referentes aos respectivos meses de janeiro.

197. Feita a opção pelo regime de competência, deve-se escriturar e tributar todos os fatos ocorridos no ano calendário, que compreende, no caso, o período de 01/01/2011 a 31/12/2011.

198. Tendo sido reconhecido pela própria Impugnante que a liquidação do contrato ocorreu em 30/12/2011, o débito da SWAP, obrigatoriamente, deveria ter sido considerado contabilmente na mesma data, pois são fatos intrinsecamente relacionados.

199. Dessa forma, a Autoridade Fiscal agiu corretamente ao glosar despesa de variação monetária passiva, indevidamente, reconhecida no ano calendário de 2012.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS - VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA

200. A Autoridade Fiscal glosou a seguinte variação cambial passiva: valor de R\$ 266.760,57 - mês 01/2012, a qual foi considerada despesa não comprovada, pois o contribuinte apenas informou tratar-se de variação cambial de empréstimos de anos anteriores, sendo um lançamento para ajuste de saldo de 31/12/2011 em contrapartida com a conta Empréstimos. Porém não demonstrou sua composição nem tampouco apresentou qualquer documentação comprobatória.

201. A Recorrente declarou que:

2.3.2-3. A Recorrente **reconhece como verdadeira a acusação fiscal**. No entanto, entende que essa postergação de despesa não trouxe qualquer prejuízo para o erário, posto que ela apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para o ano-calendário de 2011, o que lhe daria o direito de compensá-los parcialmente no exercício seguinte. Isto, aliás, ficou devidamente registrado no Termo de Verificação fiscal elaborado pela autoridade autuante.

2.3.2-4. Registre-se, por fim, que não há motivo para que se proceda à retificação do LALUR, uma vez que o crédito tributário constituído por meio do presente processo, que impactou o prejuízo fiscal em referência, encontra-se com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

202. Essa Autoridade Julgadora considera que os argumentos da Defendente não conseguem devidamente explicar o valor da despesa, pois, não se consegue relacionar os argumentos trazidos pela Recorrente com a despesa não comprovada no valor de R\$ 266.760,57 - mês 01/2012, glosada pela Autoridade Fiscal.

203. DESPESAS NÃO COMPROVADAS – JUROS PAGOS OU INCORRIDOS

204. Sobre esse tema, está registrado no Acórdão de piso que: “*A Impugnante não se insurgiu, especificamente, contra essa glosa de despesa, devendo ser mantido o lançamento de ofício.*”. Não obstante a mesma haver em sua peça recursal defendido tal glosa; contudo, a defesa sobre esse tema não será conhecida, pois já resolvida na instância *a quo*.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS - DE DEPRECIÇÃO

205. Sobre a glosa de despesas no montante de R\$ 224.735,13, no ano calendário de 2012, a título de depreciação, conforme planilha "Detalhamento Glosa Depreciação Imobilizado 2012".

206. A Recorrente se limitou a alegar que:

2.3.4-1. Quanto a este particular, a Requerente informa que as despesas de depreciação foram realizadas com observância dos normativos que regem a matéria. Exemplo disso, aliás, é a depreciação do armazém graneleiro de Montividiu, que se deu pelo valor de R\$ 656.000,00, enquanto que somente as máquinas e edificações ali existentes são superiores, em muito, ao aludido valor.

207. Essa Autoridade Julgadora considera que mais uma vez a Defendente foi evasiva e não conseguiu devidamente explicar, compor e comprovar, o valor da despesa. Bem como, não consegue correlacionar seus argumentos às solicitações efetuadas desde o procedimento de auditoria fiscal. Portanto, mantemos as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA E LANÇADA SIMULTANEAMENTE COM MULTA DE OFÍCIO

208. Não obstante, constar no Recurso Voluntário a defesa desse item, a matéria não deve ser conhecida, pois, não foi objeto de defesa na 1ª instância.

209. Tendo em vista que as infrações apuradas aumentaram a base de cálculo estimada pela contribuinte em função dos balancetes de suspensão nos anos-calendário de 2011 e 2012, a Autoridade Fiscal apurou falta de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativa.

210. A base legal para o lançamento da multa isolada está em conformidade com as disposições do art. 44, inciso II, 'b', da Lei 9430/1996, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

211. Também a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, dispendo sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, esclareceu, quanto ao assunto em pauta, o seguinte:

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

212. Nesse sentido, temos ainda devemos observar a Súmula CARF nº 178:

“Súmula CARF nº 178 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021:

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário **não** impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101 004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802 00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787”.

213. Observe-se que a lei não excepciona que essas multas exigidas isoladamente sejam devidas apenas no decorrer do próprio ano-calendário em que ocorrer a infração tributária. Nos anos posteriores, respeitado o prazo legal de decadência, não existe vedação legal que impeça ao fisco formalizar auto de infração exigindo-as.

214. Da mesma forma, o fato de ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente, não é impeditivo ao lançamento da multa isolada em questão (art. 44, inciso II, 'b', da Lei 9.430/1996).

215. Sobre o lançamento simultâneo das duas penalidades, é bem verdade que há a Súmula CARF nº 105, cujo enunciado segue abaixo reproduzido:

“Súmula CARF nº 105 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402 001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012”.

216. Cabe destacar, entretanto, o fato de constar explicitamente no seu enunciado que a multa ora tratada é aquela lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei 9.430/1996. Ou seja, a Súmula nº 105, que foi aprovada em sessão realizada em 08/12/2014 pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, se reporta à redação anterior do art. 44, da Lei 9.430/1996.

217. Referido dispositivo legal, por sua vez, foi objeto de diversas alterações ao longo do tempo e a sua redação atual, dada pela Lei 11.488/2007 (já reproduzida), prevê a multa isolada em inciso e alínea distintos.

218. Vejamos, para fins de comparação, o texto original do art. 44, da Lei 9.430/1996, pertinente à multa isolada em apreço:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa

moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(...)

219. Observe-se que na redação original do art. 44 a multa tinha como base de cálculo “a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição” (caput) e a aplicação cumulativa das multas dos incisos I e IV, do § 1º, poderia talvez ser questionada, seja pelo fato de estar indicada uma mesma base de cálculo para ambas, seja pelo fato de as duas multas estarem arroladas no mesmo § 1º.

220. Muito provavelmente, este questionável aspecto do texto legal em muito contribuiu para a sedimentação do entendimento consubstanciado na Súmula nº 105 do CARF.

221. Porém, inexistem dúvidas relativamente à atual redação do art. 44 da Lei 9.430/1996, dada pela Lei 11.488/2007, pois neste caso a multa de ofício é de 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento” (inc. I), enquanto a multa isolada é de 50% “sobre o valor do pagamento mensal” a título de estimativa “que deixar de ser efetuado” (inc. II, alínea ‘b’).

222. A inaplicabilidade da Súmula nº 105 em relação à nova redação do art. 44 é confirmada pela jurisprudência do CARF, como por exemplo:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CONCOMITANTE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. NOVA REDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007.

(Acórdão nº 9101-004.848, sessão em 05/03/2020)

MULTA ISOLADA. CABIMENTO. PROCESSO 17227.728614/2023-01

Com o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

(Acórdão nº 1201-001.451 sessão em 05/07/2016)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art.44 da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano calendário. No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Acórdão nº 9303-013.680, sessão em 15/12/2022)"

223. A partir da nova redação dada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, fica evidente a distinção entre a multa isolada e a multa de ofício proporcional. São duas materialidades distintas: uma se refere ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores a que estariam sujeitos.

224. Quanto à alegação de que seria ilegítima a cumulação da multa isolada com a multa de ofício qualificada, cabe esclarecer que ambas têm previsão na Lei e não há nenhuma disposição legal que permita a exclusão de uma delas.

225. Além disso, as referidas multas têm fundamento em infrações distintas e, por essa razão, cumprem papéis distintos. A multa isolada incide sobre as estimativas de IRPJ/CSLL que deixam de ser recolhidas ao longo do ano-calendário, já a multa de ofício incide sobre o tributo devido ao final do período de apuração que deixa de ser recolhido.

226. A multa isolada tem por fim dissuadir os contribuintes da ideia de não recolher das estimativas mensais, que são valores necessários ao suprimento do caixa da União ao longo do ano para que ela satisfaça as suas despesas mensais. A multa de ofício, por sua vez, tem outro fim, que é o de coagir o contribuinte a apurar e recolher, na hipótese de existir valor a ser recolhido, o tributo, ao fim do período de apuração (anual).

227. Assim, a aplicação exclusiva da multa de ofício, quando constatada também a falta de recolhimento de estimativa de IRPJ/CSLL, além de estar em flagrante desacordo com a Lei, compromete a manutenção do caixa da União para o pagamento das despesas mensais, pois fulmina a norma jurídica que lhe dá suporte.

228. A falta de pagamento ou o pagamento a menor de estimativa (suporte fático) tem por efeito jurídico a multa isolada (preceito). No momento em que se fulmina multa isolada (preceito)

deixa de existir a norma jurídica que obriga o pagamento das estimativas (já que o suporte fático sem preceito não é norma jurídica), tendo por consequência no mundo dos fatos a faculdade do recolhimento das estimativas, fato que pode comprometer a manutenção do caixa da União para o pagamento de suas despesas mensais.

229. Dessa forma, se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa é devida mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário correspondente, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

230. Portanto, não ocorre a dupla incidência sobre a mesma materialidade alegada pelo impugnante.

TRIBUAÇÃO REFLEXA

231. É importante mencionar que pela íntima relação de causa e efeito entre a autuação do IRPJ e a autuação da CSLL, do PIS e da COFINS, nas infrações que dependerem dos mesmos elementos de prova, a presente decisão se estende, *mutatis mutandis*, a esses tributos também, naquilo que lhes seja pertinente.

CONCLUSÕES

232. Considerando o exposto e tudo mais que do processo consta, VOTO POR:

- CONHECER do Recurso Voluntário;
- NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL ao mérito;

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante a robusta argumentação apresentada no voto condutor do julgado, o Colegiado, após os debates, houve por bem divergir parcialmente do ilustre Conselheiro relator para dar provimento ao recurso voluntário na discussão ligada à dedução dos valores relativos ao benefício fiscal auferido no âmbito do Programa Fomentar do estado de Goiás.

O Sr. Relator assim sintetizou suas conclusões em relação à infração apurada pela autoridade fiscal:

188. Verifica-se, sob a ótica da legislação do imposto sobre a renda, que não basta o "animus" de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica necessidade de observação e comprovação de outros requisitos por parte dos contribuintes. Assim, no caso em tela, a Recorrente não logrou observar esses

aspectos fundamentais. Pois, em síntese: A Recorrente não comprovou os seus investimentos de ampliação ou expansão; bem como, em sua contabilidade não registrou os valores da subvenção em conta de Reserva de Lucros da espécie Reserva de Incentivos Fiscais / Subvenções para Investimentos.

Portanto, segundo o entendimento do ilustre Relator, a Contribuinte não teria comprovado a aplicação dos recursos oriundos do benefício fiscal em investimentos para ampliação ou expansão de seu empreendimento, bem como que não teria registrado os valores na conta Reservas de Lucros.

A primeira questão foi abordada com profundidade na declaração de voto proferida pelo ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no acórdão 9101-005.508, que tratou exatamente do mesmo programa que fora objeto da autuação dos presentes autos. Por concordar com o racional apresentado naquela declaração de votos, adoto-a como fundamento para decidir (com destaques acrescidos):

Em que pesem os judiciosos argumentos do ilustre Conselheiro Relator, ousou discordar de seu voto.

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 operacionais⁹.

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 a trataram de maneira similar: essas devem ser compor o 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 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 Fiscais, 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 econômicos11-12” - 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 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”. DF CARF MF Fl. 3387 Documento nato-digital Fl. 80 do Acórdão n.º 9101-005.508 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13116.721486/2011-29 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 exigências, 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 monetária 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 vênias 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. DF CARF MF Fl. 3393 Documento nato-digital Fl. 86

do Acórdão n.º 9101-005.508 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13116.721486/2011-29 § 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] DF CARF MF Fl. 3394 Documento nato-digital Fl. 87 do Acórdão n.º 9101-005.508 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13116.721486/2011-29 § 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.

Portanto, a análise de caso idêntico ao dos presentes autos teve decisão favorável à Contribuinte por parte da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) na decisão formalizada por meio do acórdão 9101-005.508, cuja declaração de voto foi acima transcrita.

No mesmo sentido, o acórdão 9101-006.021, de 09/03/2022, assim ementado:

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.

[...]

Portanto, pelos fundamentos acima delineados, não se poderia manter a exigência do IRPJ e da CSLL, já que a legislação vigente não faculta ao fisco federal a prerrogativa de aferir se os recursos originados de benefício fiscal do ICMS foram aplicados na implantação ou ampliação do empreendimento econômico beneficiário.

E, como expressamente consignado, no caso do benefício FOMENTAR do estado de Goiás, a lei que o instituiu exigiu que os valores oriundos dos benefícios nela concedidos fossem aplicados em ampliação ou modernização do empreendimento econômico, de modo que o requisito do *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 foi cumprido.

Ademais, quanto ao registro contábil dos valores decorrentes do benefício auferido, no caso dos presentes autos, a verificação não foi objeto de análise por parte da autoridade autuante, de modo que nada poderia ser exigido da pessoa jurídica na atual fase processual.

Por estes fundamentos, o Colegiado decidiu, por maioria, divergir do voto condutor do julgado e dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira

DOCUMENTO VALIDADO