



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.730577/2014-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.936 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrente REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §§ 4º E 5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. APLICAÇÃO DE RECURSOS.

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos.

Com a promulgação e vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, definiu-se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos e que tal entendimento se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.

Atendida pelo Estado de Goiás tal exigência, tendo a contribuinte feitos seus registros contábeis consoante previsto no *caput* do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014 e considerando a desnecessidade de atendimento a quaisquer outros requisitos legais para o reconhecimento da subvenção para investimento além dos enumerados no dispositivo acima referido, esta se consolida e, por isso, fica ao largo da tributação do IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos existentes em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Barbara Santos Guedes (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1402-003.936 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.730577/2014-41

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificado em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/CGE, em sessão de 17 de junho de 2015 (fls. 540/548)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquela Turma Julgadora e manteve os lançamentos de IRPJ e Reflexos, em Acórdão assim ementado

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos, não sendo reconhecido como tal o incentivo que consiste na liberação de recursos destinados ao custeio da atividade econômica, que ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

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

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

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

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Por bem resumir os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida (fls. 542/545), dividindo-a nos subitens abaixo:

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Trata-se de impugnação apresentada contra lançamento que, apurando falta de inclusão na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins de receitas tributáveis, formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 18.816.801,40, compreendendo aqueles quatro tributos, acrescidos de juros de mora e multa, tendo por fundamento legal o art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 402 a 407, 408 a 413, 414 a 419 e 420 a 425.

A autoridade fiscal afirmou, no relatório de fls. 394 a 401, que a impugnante obteve empréstimo subsidiado, concedido pelo Governo do Estado de Goiás com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - Fomentar. O empréstimo teve como limite 70% do ICMS devido.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 13.436/1998, abriu-se a possibilidade de quitação antecipada da dívida, com desconto de até 89%, mediante oferta pública em leilão.

O valor correspondente ao desconto deveria ser aplicado na ampliação ou modernização do parque industrial do beneficiário. Ocorre que a Lei Estadual nº 15.518/2006 permitiu que o valor do desconto pudesse ser deduzido dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa, aprovado pelo programa Fomentar. Além disso, a mesma lei teria dispensado as empresas de fazer qualquer comprovação perante o Estado acerca da efetiva aplicação dos recursos.

Diante desse quadro, entendeu a autoridade fiscal que o benefício concedido pelo Estado de Goiás não se enquadrava como subvenção para investimentos, mas sim como subvenção para custeio, a qual, à luz do Regulamento do Imposto de Renda e do Parecer CST nº 112/1978, não poderia ser excluída da base de cálculo dos tributos.

Acerca dos tipos de subvenção, manifestou-se a autoridade lançadora nos seguintes termos:

“Existem dois tipos de subvenções de acordo com o RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda-Decreto nº 3.000/99) concedidas pelo poder público: uma é aquela utilizada para custeio, que deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra deve ser

empregada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos, listados a seguir:

(...)

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

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

Os contratos de empréstimos do FOMENTAR indicam ainda que os recursos se destinam a reforço de capital de giro (fls.18 e 41). Os recursos de Capital de giro servem para sustentar as operações do dia-a-dia da empresa, ou seja, àquelas destinadas à condução normal dos negócios da empresa. A utilização dos recursos como capital de giro é incompatível com a essência da subvenção para investimento, uma vez que esta somente prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para a implantação ou expansão do

empreendimento econômico projetado. (fls. 399 e 400)”.

DA IMPUGNAÇÃO OFERTADA

A impugnante, por sua vez, sustenta a improcedência dos autos de infrações com base nos seguintes argumentos:

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

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

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

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

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

f) mas, ainda que a legislação do Estado de Goiás não exigisse do beneficiário do FOMENTAR a comprovação dos investimentos por ele realizados, tal fato não teria o condão de alterar a natureza do benefício, já que a

classificação do benefício como subvenção para investimento apenas depende da existência de obrigação legal da aplicação dos recursos recebidos em investimentos;

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

h) ainda que os AUTOS fossem procedentes, o que se admite apenas para argumentar, seria descabida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício neles lançada. (fls. 438 a 439)".

DA DECISÃO RECORRIDA

Analizando o litúgio, a 2ª Turma da DRJ/CGE, depois de discorrer sobre os conceitos de subvenção para custeio e investimento à luz da legislação tributária (IRPJ), concluiu:

SOBRE OS LANÇAMENTOS

A partir desse lineamento, é possível inferir, como o fez a autoridade lançadora, que não se amolda ao conceito de subvenção para investimento a transferência de recursos com o escopo de compensar despesas ou aplicações previamente realizadas pelo beneficiário, porquanto não atenderiam à condição de concomitância e de correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

A aplicação de recursos em investimentos na implantação e expansão de empreendimento econômico é a finalidade da subvenção. Sendo a finalidade, a aplicação há de ser subsequente à liberação dos recursos. Se a aplicação antecede a entrega dos recursos, ela deixa de ser fim, para ser um pressuposto fático.

Nesse sentido se pode afirmar que investimento é escopo, e não causa. Os recursos são entregues para que o investimento ocorra, e não porque ele já ocorreu. A subvenção para investimento não se destina a ressarcir, nem a compensar investimentos já realizados.

No caso em exame, a subvenção (caracterizada pelo desconto na liquidação antecipada da dívida) é posterior ao investimento, como a própria impugnante admite:

(...)

A subvenção propriamente dita se concretizou com o desconto concedido na liquidação antecipada da dívida. Contudo, o financiamento originalmente indicava que a quantia liberada se destinava a reforço do capital de giro. É o que se constata da

cláusula primeira do instrumento particular de contrato de financiamento mediante abertura de crédito:

PRIMEIRA - NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CRÉDITO: O BANCO abre à FINANCIADA, por este instrumento, um crédito de NCz\$ 11.834.447,11 (onze milhões, oitocentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e sete cruzados novos e onze centavos), com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, que lhe é deferido, de acordo com a lei Estadual nº 9.489/84 e os Decretos nºs 2.453/85 e 2.579/86, bem como o convênio celebrado em 25.06.86, entre o FOMENTAR e o BANCO, e que será utilizado no reforço do seu capital de giro, em decorrência da implantação de sua unidade industrial, objeto deste financiamento, localizada no endereço de sua sede, em Trindade-GO, à Rodovia GO-060 s/nº, Km 9,5 - Setor Barcelos, de conformidade com o seguinte Cronograma de Usos e Fontes: USOS: CAPITAL DE GIRO: NCz\$ 16.906.353,02 (dezesseis milhões, novecentos e seis mil, trezentos e cinquenta e três cruzados novos o dois centavos); FONTES: 1) FOMENTAR: NCz\$ 11.834.447,11 (onze milhões, oitocentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e sete cruzados novos o onze centavos); 2) - RECURSOS PRÓPRIOS DA FINANCIADA: NCz\$ 5.071.905,91 (cinco milhões, setenta e um mil, novecentos e cinco cruzados novos e noventa o um centavos). (fl. 18)

Por essas razões, o benefício em análise, para fins de incidência do Imposto de Renda e dos demais tributos federais, não pode ser havido como subvenção para investimento. Portanto, os valores nos quais o benefício se traduz economicamente são passíveis de tributação.

SOBRE A EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

No caso em tela, não consta do auto de infração a incidência de juros sobre a multa.

Dessa forma, se o ato contra o qual a impugnante investe não se consumou, sendo mera possibilidade, a manifestação por parte do órgão de julgamento, além de desnecessária, é incabível. Apenas no momento em que a suposta ilegalidade se concretizar, poderá o contribuinte impugná-la, dirigindo seu inconformismo para o órgão ou autoridade competente.

(...)

O fato, embora possa ocorrer no futuro, ainda não se consumou. A matéria, portanto, não pode ser conhecida por este órgão de julgamento.

Conclusão.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer da impugnação, exceto quanto à incidência de juros de mora sobre a multa, para no mérito negar-lhe provimento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 24/06/2015 (fls. 559), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 16/07/2015 (fls. 561/603), no qual, basicamente, repisa os argumentos anteriormente expendidos, rebate as conclusões da decisão recorrida e requer o provimento do seu pedido.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, a representação do contribuinte está corretamente formalizada (fls. 524/532) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Os autos já foram anteriormente submetidos à apreciação deste Colegiado que, pelo voto condutor deste Relator, entendeu por converter o julgamento em diligência (Resolução nº **1402-000.369**, de 06/07/2016 - fls. 614/637), apontando-se os seguintes questionamentos e exigências:

“Com estas considerações, e submisso ao princípio que norteia o processo administrativo fiscal de sempre buscar a verdade material dos fatos, VOTO por converter o julgamento em diligência para que o agente autuante ou quem lhe faça as vezes:

- 1) *DILIGENCIE junto à autuada, intimando-a a apresentar todos os documentos, comprovantes e registros contábeis que possam, no seu entendimento, representar inversões que comprovem que o benefício fiscal recebido seja, efetivamente, subvenção para investimento;*
- 2) *ainda no curso da citada diligência, verifique outras evidências, inclusive físicas, de que tenha havido “ampliação” e “modernização” das instalações fabris da autuada, como previsto na legislação goiana que trata do tema;*
- 3) *oficie, pelo Titular da Unidade da DRF/Goiânia, ao governo do Estado de Goiás, especificamente ao “Setor de Auditoria e Inspeção da Diretoria Executiva do FOMENTAR” (ou, se já não mais existente tal órgão, a quem lhe substituiu), no sentido de que informe se, nos termos do Decreto Estadual nº 3.822/92, artigos 11, 25, 27 e 35, “restaram comprovadas a efetiva realização dos investimentos previstos nos projetos incentivados”; “o cumprimento dos prazos e a efetivação dos investimentos”; se foi providenciada “auditoria da escrita da empresa no sentido de comprovar a realização dos investimentos”; e se foi “constatado” pelo Setor de Auditoria, a ocorrência de eventual paralisação da execução de projeto de implantação ou de ampliação;*
- 4) *No mesmo ofício, solicitar informações se a Diretoria Executiva do FOMENTAR, no cumprimento de suas atribuições, fez o “acompanhamento” e a “fiscalização” da execução e do andamento dos projetos incentivados, procedimento devidamente comprovado por relatórios, pareceres ou documentos semelhantes;*
- 5) *A seguir, elaborar relatório circunstanciado detalhando todas as informações possíveis e juntando documentos comprobatórios.*

- 6) *do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no item 5 (anterior), deverá ser cientificada a contribuinte, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que esta, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos articulados e narrados na referida diligência, sendo desconsideradas manifestações de outra espécie.*

Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência da autuada, com ou sem nova intervenção da contribuinte, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sejul para prosseguimento de seu julgamento”.

Cumprida a diligência, com o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1158/1166), as contrapartes da recorrente (fls. 1173/1194) e os documentos e planilhas anexados (fls. 651/1117), os autos voltaram para julgamento, sendo pautado para a sessão de março/2018.

Na oportunidade, este Relator consignou em seu voto condutor que

“Entretanto, no interregno temporal entre a sessão que levou à conversão do julgamento em diligência (julho/2016) e esta sessão (março/2018), ocorreu fato de extrema relevância quanto ao tema, mais precisamente a modificação no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, trazida pela Lei Complementar nº 160/2017, com acréscimo dos parágrafos 4º e 5º nos seguintes moldes (destaques acrescidos):

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

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

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

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

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

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data

da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

Vê-se que não apenas a lei trata o benefício/incentivo fiscal instituído pelos Estados referente ao ICMS como subvenção para custeio como também veda qualquer restrição a esse conceito que não esteja prevista na própria Lei.

Sendo assim, nenhum ato normativo da RFB tem o condão de estabelecer condições fora do texto legal, cujo descumprimento possa ensejar a descaracterização da subvenção de investimento.

Mais ainda, o § 5º supra transcrito estende as disposições ali estabelecidas aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Sendo assim, é fato incontroverso que os dispositivos legais em comento aplicam-se ao caso aqui sob exame.

Por outro lado, o texto da Lei Complementar nº 160/2017 estabelece a aplicação dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014 a benefícios anteriores, concedidos em desacordo com o artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados (destaques acrescidos):

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

de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Por sua vez, o mencionado art. 3º prevê:

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

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

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

[...]Com escopo na Lei Complementar 160/2017 foi editado pelo Confaz o Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, regulando a sistemática de reconhecimento dos incentivos fiscais. Primeiramente, reitera o regramento estabelecido no supra transcrito art. 3º da LC:

[...]**Cláusula segunda** As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

[...]A seguir determina o prazo para atendimento:

Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta *O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:*

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Deste modo, tendo em vista que a LC estabelece sua aplicabilidade aos processos em curso, entendo ser necessário que a recorrente demonstre que o Estado de Goiás adotou as providências supra mencionadas. Dessa forma, ficaria assegurado o enquadramento do programa aos ditames do Convênio ICMS nº 190/2017 e, por consequência, à Lei Complementar nº 160/2017.

Do exposto, voto no sentido de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Goiás, das providências estabelecidas na cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato, ou até 28/12/2018, data limite para esse procedimento, o que ocorrer em primeiro lugar”.

Atendendo à demanda desta Turma de Julgamento (Resolução nº 1402-000.570, de 15 de março de 2018), a Autoridade Fiscal compareceu aos autos e informou (Relatório de Diligência Fiscal – fls. 5470):

 Receita Federal Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia Serviço de Fiscalização
RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL Trata-se de diligência fiscal que teve como motivação a Resolução nº 1402-000.570 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) na qual solicitou que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Goiás, das providências estabelecidas na cláusula segunda do Convênio ICMS 190/2017, ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato ou até 28/12/2018, data limite para esse procedimento. Ao analisar o processo constatei que o contribuinte havia solicitado juntada de documentos em 03/07/2018 (fls. 5386 e 5392), sendo confirmada a juntada dos mesmos. Dentre os documentos juntados, consta petição (fls. 5393/5394) apresentada pelo contribuinte onde informa que através dos documentos denominados DOC. 1 e DOC. 2 (fls. 5439/5469), fica demonstrada o cumprimento pelo Estado de Goiás, dos requisitos exigidos pelo art. 3º da Lei complementar nº 160, de 07.08.2017, e pelo Convênio nº 190/2017. Tendo em vista que o contribuinte apresentou os documentos que era objeto de solicitação por parte do CARF, através da Resolução nº 1402-000.570 – 4ª Câmara/2ª Turma, não se fez necessária por parte da fiscalização que o contribuinte fosse intimado. Ante ao exposto, encerro o presente relatório.

Intimada, a recorrente manifestou-se em petição juntada (fls. 5393):

REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (RECORRENTE), já qualificada, tendo em vista o que determina a Resolução nº 1402-000.570, de 15.03.2018, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vem, por seus advogados abaixo assinados (procuração nos autos), demonstrar o cumprimento, pelo Estado de Goiás, dos requisitos exigidos pelo art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 07.08.2017, e pelo Convênio ICMS nº 190, de 15.12.2017. 02. Com efeito, em atendimento ao disposto no art. 3º da referida LC nº 160/2017 e no Convênio ICMS nº 190/2017, o Estado de Goiás: (i) publicou no Diário Oficial do Estado de Goiás, o Decreto Estadual nº 9.193, de 20.03.2018, com a lista dos atos normativos relativos aos incentivos financeiros-fiscais de ICMS, instituídos por legislação estadual vigente em 08.08.2017, sem abrigo em Convênio CONFAZ; sendo que, entre os atos normativos listados estão aqueles que instituíram e regulamentaram o FOMENTAR (DOC. 01); e (ii) realizou o registro e o depósito na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) dos atos normativos relativos aos incentivos financeiros-fiscais de ICMS por ele (Estado de Goiás) concedidos sem abrigo de convênio, conforme se verifica do Certificado emitido pela Secretaria Executiva do CONFAZ em 11.05.2018 (DOC. 02).
--

Com isso, todos os questionamentos havidos de caráter conceitual ou factual, inclusive deste Relator em seu voto de 06/07/2016 que determinou a primeira conversão do julgamento em diligência (Resolução nº 1402-000.369) teriam perdido substância em face da literal e determinante imposição dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, trazida 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:

(...)

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

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

Legislação complementada pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, regulando a sistemática de reconhecimento dos incentivos fiscais:

[...]Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

Pois bem, neste ponto, repita-se, independentemente do entendimento pessoal deste Conselheiro acerca da matéria, sua contabilização e reflexos na área tributária alcançada pela legislação federal (posição já expressa quando proferi meu voto em 06/07/2016 mediante a Resolução nº 1402-000.369), fato é que existe norma cogente em plena vigência e de observância obrigatória pelos julgadores administrativos, de modo que, cumpridos requisitos acima retratados, “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”.

Dito desta forma, restam superadas inclusive as conclusões (extremamente detalhadas e digna de elogios, diga-se) da diligência levada a efeito por determinação contida na referida Resolução, exemplificativamente, *verbis* (fls.1158/1166):

“Necessário também haver um sincronismo mínimo entre a obtenção do benefício e a execução da “implantação ou expansão” do empreendimento, por intermédio de um gerenciamento da aplicação dos recursos, com prestação de contas periódicas, e pontos de controle determinados, para o devido acompanhamento das obrigações contraídas, o que inexiste no presente caso. Portanto, sem necessitar comprovar a aplicação efetiva dos recursos, o contribuinte fica livre para aplicar os recursos da forma que lhe convier.

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

(...)

Analisando a documentação entregue, observamos que os relatórios de Auditoria tratam, entre outros assuntos, de verificações quanto ao cumprimento de percentual de investimento projetado estabelecido na implantação da fábrica ou nas reformulações apresentadas, a fim de comprovar exigência para aprovação de termos aditivos que visaram aumentar os valores do financiamento contraído por meio do FOMENTAR ou estender o seu prazo.

Fato que nos chamou atenção foi o grande intervalo entre a realização da última auditoria (2014) e a anterior (1998) com aproximadamente 16 anos. Nessa última auditoria realizada, verificou-se ainda um curto período de tempo: julho/2012 a abril/2013. O valor verificado nessa última auditoria se referiu a aquisição de máquinas e equipamentos no montante total de R\$ 17.399.675,30.

Observamos ainda que não houve uma prestação periódica de contas, mas sim verificações esparsas, com longo intervalo entre elas, que são realizadas mediante solicitação da própria empresa à Gerência de Controle de Incentivos Fiscais para ser auditada como exigência para continuar a usufruir do benefício por meio dos financiamentos concedidos, conforme consta no histórico contido no próprio Relatório de Auditoria nº70/2014. Portanto, não houve um gerenciamento periódico da aplicação dos recursos, com pontos de

*controle determinados, que assegurem que os recursos decorrentes do benefício tenham sido aplicados na implantação ou expansão da empresa. A verificação realizada na única auditoria realizada do período de 1998 até os dias atuais (aproximadamente 19 anos) se limitou a um período de apenas **nove meses**, bem como se limitou a conferir o montante total de bens adquiridos para o imobilizado no período pelo contribuinte, sem inferir se a aquisição de tais bens realmente representou acréscimo por meio de expansão/modernização da empresa ligado ao projeto ou reformulação proposta ou se se tratou de mera reposição de bens. que, por coincidência ou não, se deu logo após o início da nossa fiscalização, uma vez que a nossa se iniciou em 13/05/2014 e a Auditoria do FOMENTAR foi solicitada pela empresa em 29/08/2014, conforme histórico constante no Relatório de auditoria nº70/2014. Não se pode admitir que um recurso transferido do Estado para a empresa com destinação específica fique sem um controle permanente e eficiente do Estado para assegurar que ele foi devidamente aplicado conforme as condições estabelecidas na lei e Termos de Acordos de Regime Especial (TARE), deixando ao arbítrio do contribuinte o melhor momento para prestação de contas e, consequentemente, a utilização dos recursos da forma que lhe convém.*

Ademais, esse mesmo ente federativo não pode por lei estadual dizer que o benefício concedido tem natureza de subvenção para investimento se ele não guarda as características principais desse instituto. Assim, a fiscalização federal pode, sem representar agressão ao pacto federativo, reclassificar o benefício citado para a categoria mais adequada, tendo em vista a identificação das características que o define, identificando-se como Subvenção para Custeio.

*Fica evidente, desta forma, que o subvencionador não se preocupou em criar um sistema de controle eficiente que periodicamente pudesse verificar e assegurar que os recursos foram devidamente aplicados conforme o projeto apresentado ou a sua reformulação. O que percebemos é que o contribuinte é quem solicita para ser auditado quando lhe convém. Conforme citado anteriormente, ele solicitou a realização de uma auditoria **dezesesseis anos** após a realização da anterior,*

Há ainda aqueles que entendem de modo diferente, ao afirmarem que, apesar do legislador não estabelecer mecanismos de controle eficientes de aplicação dos recursos, o contribuinte poderia, por conta própria, possuir tais mecanismos de controle, por conta própria, especialmente na contabilidade, para a aplicação específica dos recursos subvencionados em implantação ou expansão. Não obstante discordar de tal entendimento, discorreremos sobre o tema a fim de subsidiar o julgador das informações necessárias para decidir de acordo com a sua convicção.

Conforme intimação lavrada, o contribuinte nos apresentou planilhas e cópias do Livro Razão de Contas do Imobilizado nas quais constam os totais de imobilizado adquiridos anualmente entre os anos de 2004 a 2016, bem como os valores acumulados por conta do imobilizado a partir de 2004, conforme tabela de resumo a seguir.

(...)

A empresa apresentou simplesmente a totalização anual de todas as suas contas contábeis do imobilizado sem apresentar uma segregação daquelas aquisições

que estão diretamente relacionadas com cada projeto de reformulação apresentado e que representem efetivamente expansão ou modernização do empreendimento, que é o objetivo final da subvenção.

A contabilidade da empresa até que se prestaria para controlar e assegurar que os recursos derivados da transferência fossem efetivamente aplicados de acordo com os projetos executivos de apresentados, desde que houvesse nela a segregação daquelas aquisições relacionadas, especificamente, com aquele projeto que foi utilizado para solicitar a subvenção e em montante proporcional as transferências recebidas. Devia-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas, os ativos que foram objeto da implantação ou expansão.

No presente caso, não identificamos na contabilidade da empresa esse controle específico dos bens adquiridos que tenham relação com cada projeto de reformulação para expansão ou modernização do empreendimento em montante proporcional a subvenção recebida. O Contribuinte apresentou todas as suas aquisições sem diferenciar quais bens estão relacionados com o projeto de expansão ou modernização e quais são mera reposição de bens já desgastados pelo uso. Se a subvenção foi concedida a título de investimentos, para expandir ou modernizar, é necessário que algo seja acrescentado à economia local, mera reposição de bens desgastados ou peças de reposição não representam expansão do parque industrial da empresa. Portanto, além de uma análise meramente quantitativa de somar os saldos anuais de bens adquiridos para o imobilizado, necessário também se fazer uma análise qualitativa desses bens adquiridos.

Assim, a empresa não realizou essa segregação em sua contabilidade de bens adquiridos ligados diretamente ao projeto de expansão ou modernização do empreendimento, mas sim informações agregadas que mostram a aquisição de todo o imobilizado da empresa sem diferenciá-los. Desta forma, a documentação apresentada pela empresa não se presta para assegurar que os valores transferidos a título de subvenção foram efetivamente aplicados na empresa visando a sua expansão ou modernização do empreendimento. Não havendo, portanto, qualquer alteração no lançamento realizado”.

Diga-se, embora realizada com acuidade e parcimônia, a diligência, por força de norma legal superveniente, acabou por se tornar desnecessária, tendo em que as subvenções serão consideradas como “investimentos” (ao largo, pois, da tributação do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS), **“vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos”**, desde que as unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de convênios, publiquem em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e efetuem efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

No caso concreto, tal exigência foi cumprida pelo Estado de Goiás (fls. 1120/1157 – 5440/5469), de forma que, neste aspecto, estaria atendida a legislação indicada.

Todavia, se de um lado a novel legislação incisivamente definiu as subvenções como investimentos, atingindo inclusive os processos não definitivamente julgados (artigo 30, §§ 4º e 5º da Lei 12.973/2014, com redação da LC nº 160/2017), não é menos verdade que MANTEVE em seu *caput* a obrigatoriedade de que os benefícios isencionais tivessem registro contábil específico em uma conta nominada de “Reserva de Incentivos Fiscais”, pinçada do Lucro Líquido decorrente das doações e subvenções governamentais usufruídas.

A respeito, cabe um ligeiro retrospecto histórico-legislativo.

Textualmente diz o artigo 30, da Lei nº 12.973/2014:

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

Por sua vez, a redação do artigo 195-A, retro:

*Art. 195-A. A assembléia 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). [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)*

Referido dispositivo (artigo 195-A, da Lei das S/A) foi adicionado pela Lei nº 11.638/2007 (que, juntamente com a Lei nº 11.941/2009, forma o marco inicial da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais) e, com sua vigência, revogou a alínea “d”, do § 1º, do artigo 182, da Lei 6.404/1976 que impunha o registro em “Reserva de Capital” dos montantes pertinentes a doações e subvenções recebidas:

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

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

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada); [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

Redação, diga-se, repetida no artigo 443, do RIR/1999:

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

Em suma, a partir da vigência da Lei 11.941/2009, SOCIETARIAMENTE, as parcelas relativas a subvenções e doações recebidas de órgãos governamentais seriam tratadas como investimentos e PODERIAM ser excluídas do Lucro Líquido. Veja-se que a norma não definia (e nem poderia, já que não se trata de norma de cunho tributário e sim societário) sua exclusão do “lucro real”, mas do “lucro” da empresa e, mais ainda, em caráter alternativo e não impositivo (“Art. 195-A. A assembléia geral **poderá**, por proposta ...”).

A adaptação da legislação tributária à societária, a exemplo do que ocorreu como DL nº 1.598/1977 em relação à Lei 6.404, de 1976, acabou por vir com a Lei nº 12.973/2014, já antes citada diversas vezes neste voto e que, diversamente do texto do DL nº 1.598/1977 e DL nº 1.730/1979, bases legais do artigo 443, do RIR/1999, não determinou o registro contábil em “Reserva de Capital”, mas, sim, em “Reserva de Incentivos Fiscais”, impondo, ainda, a forma de sua utilização pelas companhias.

Atente-se para o texto completo do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, antes da inclusão dos §§ 4º e 5º:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

Posição refletida no atual RIR (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, artigo 523:

*Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976](#), que somente poderá ser utilizada para [\(Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, caput\)](#)**:*

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

No caso concreto, confirmado estar-se diante de incentivo e benefício fiscal relativo ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, ou seja, ICMS e tendo o Estado de Goiás cumprido à demanda imposta pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017 que regulou a sistemática de reconhecimento dos incentivos fiscais, resta apenas verificar o atendimento, pela recorrente do quanto exigido no *caput* do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, antes reproduzido.

Neste aspecto, a compulsação dos autos mostra que a recorrente, intimada pela Fiscalização (Termo de Intimação Fiscal nº 2 – fls. 141/142) acostou resposta esclarecendo o *modus operandi* adotado para os registros contábeis pertinentes aos incentivos.

Na sua resposta (fls. 148/181), literalmente disserta:

Ref. Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2

A contribuinte Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda, CNPJ nº 03.380.763/0015-07-matriz, vem por meio desta explicar e/ou justificar os 4 (quatro) itens indagados pelo Auditor Fiscal no TIF nº 2.

1) Resposta "item 1".

- Leilão Fomentar/AVP-Fomentar:

A contabilização do valor do ano 2009 R\$ 21.192.194,75; ano 2010 R\$ 31.592.178,88; e, do ano 2011 R\$ 32.856.338,27, foram efetuadas movimentando as seguintes contas contábeis: **(DOC 1)**

- Subvenção para Investimentos:

Os valores referente à subvenção para investimentos, foram devidamente contabilizados, ao final de cada ano-calendário, em conformidade com as determinações do art. 443 do RIR/99, o qual dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de imposto concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, e as doações, feitas pelo poder Público, desde que:

I - Registrada como reserva de Capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízo ou ser incorporada ao Capital Social, observando o disposto no art. 545 e seus parágrafos.

Assim, foram contabilizadas ao final do ano-calendário 2009, 2010 e 2011, a título de subvenção para investimentos (FOMENTAR), parte do lucro apurado no exercício nos termos da legislação vigente.

A contabilização da operação envolveu as seguintes contas contábeis do Patrimônio Líquido. (DOC. 2)

Reserva de Incentivos Fiscais	2009	2010	2011
à Débito: 2430201-Lucros/Prej do Exercício	22.359.316,92	35.496.830,21	21.574.894,67
Crédito: 2420103-Reserva Incentivo Fiscais	- 22.359.316,92	- 35.496.830,21	- 21.574.894,67

2) Resposta "item 2".

Os registros contábeis referente as operações envolvendo o Projeto Fomentar/ICMS foram efetuados ao longo do ano, na contas contábeis abaixo relacionadas, da seguinte forma:

i) Na apuração da Subvenção para Investimentos, anualmente, no final do ano-calendário.

Débito conta: 2430201 - Lucros/Prej do Exercício do Patrimônio Líquido.

Crédito conta: 2420103 - Reserva Incentivos Fiscais no Patrimônio Líquido.

Quadro que se completa com a impugnação ofertada (fls. 468/469)

5. DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA IMPUGNANTE NA CONTABILIZAÇÃO DO VALOR DESCONTO OBTIDO NA LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DA DÍVIDA DECORRENTE DO EMPRÉSTIMO FOMENTAR

5.1. Como visto, o fiscal autuante alega que a IMPUGNANTE não teria registrado em seus resultados a receita correspondente ao desconto obtido no pagamento antecipado da dívida decorrente do empréstimo FOMENTAR, conforme determina a Lei nº 11.638/07.

5.2. A alegação do fiscal é equivocada, já que o valor do referido desconto foi efetivamente levado a resultados e, posteriormente, transferido para reserva de lucros de incentivos fiscais.

5.3. De fato, na Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, apresentada em 04.12.2014 (fls. 148 dos autos), a IMPUGNANTE esclarece que o desconto obtido na liquidação antecipada da dívida do FOMENTAR foi contabilizado mediante a movimentação das seguintes contas (DOC.02):

Contas patrimoniais:

D - Conta: 2230101 - Projeto Fomentar	23.811.454,78
C - Conta: 2230103 - (-) AVP - Fomentar	- 21.192.194,75
C - Conta: 2230104 - (-) Bolsa Garantia	- 2.381.145,48
C - Conta: 2120302 - ICMS a pagar	- 238.114,55

Contas de resultado:

D - Conta: 3330110 - AVP - Fomentar	3.804.659,56
C - Conta: 4120112 - AVP - Fomentar	- 26.163.976,48
Resultado = 4120112 (-) 3320110	- 22.359.316,92

Contas patrimoniais

D - Conta: 2430201 - Lucros/Prej do Exercício	22.359.316,92
C - Conta: 2420103 - Reserva Incentivos Fiscais	- 22.359.316,92

5.4. Conforme se verifica dos lançamentos contábeis acima reproduzidos, o valor que a IMPUGNANTE lançou em seus resultados a título de ganho decorrente da quitação antecipada da dívida FOMENTAR (R\$ 22.359.316,92) foi inclusive superior à diferença entre o valor da dívida informado pelo Estado de Goiás e o valor por ela efetivamente pago (R\$ 21.192.194,48).

5.5. Tal diferença se explica pelo fato de o valor atualizado da dívida decorrente dos empréstimos FOMENTAR registrado pela IMPUGNANTE em sua contabilidade (R\$ 26.163.976,48) ser superior àquele informado pelo Estado de Goiás para fins do leilão (R\$ 23.811.454,78). Como a totalidade da dívida foi extinta, a IMPUGNANTE se viu obrigada a lançar nos seus resultados o valor total registrado em sua contabilidade.

5.6. Tal diferença, contudo, não tem qualquer efeito tributário, já que, em se tratando de subvenção para investimento, a legislação autoriza a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ, CSL, PIS e COFINS, desde que a parcela do lucro a ela relativo seja transferida para reserva de incentivos fiscais, como efetuado pela IMPUGNANTE.

Lançamentos contábeis que se suportam nos documentos acostados aos autos e que dão apoio às alegações da recorrente.

CONCLUSÃO

Em face do que relatado, cumpridos os requisitos determinantes a que a subvenção seja tida como investimento, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, reformando a decisão recorrida.

Deixo de apreciar os demais argumentos presentes no RV tendo em vista que litígio ter sido decidido favoravelmente à recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Fl. 25 do Acórdão n.º 1402-003.936 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.730577/2014-41