



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721271/2023-08
ACÓRDÃO	1101-002.167 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019

TRIBUTOS DISCUTIDOS JUDICIALMENTE. EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO DA CSLL.

Os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do CTN, são indedutíveis para efeito de determinar a base de cálculo da CSLL. Súmula CARF nº 193.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

LANÇAMENTO FORMULADO EM ACUSAÇÕES “ALTERNATIVAS” OU “SUBSIDIÁRIAS”. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a formulação de lançamento pautado em critérios jurídicos alternativos e/ou condicionados. A autuação deve se ater ao fato constatado e à legislação infringida, sendo descabida a formalização de lançamento de ofício com base em “acusações subsidiárias”.

O CTN expressamente define o lançamento como o ato administrativo de determinação da matéria tributável e do montante do tributo devido, assim como o Decreto 70.235/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a determinação da exigência.

Portanto, deve a fiscalização optar por um critério jurídico claro e determinado para o lançamento, não sendo possível versões alternativas e até mesmo parcialmente excludentes entre si.

A utilização de motivações distintas para o lançamento, de cunho “subsidiário”, é descabida, sob pena de cerceamento ao direito de defesa

do contribuinte e inversão da lógica do processo administrativo, com risco de supressão de instâncias.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

INCENTIVOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de crédito presumido não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RESp nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR (FUNDO DE PARTICIPAÇÃO E FOMENTO À INDUSTRIALIZAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS). EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO DO FOMENTAR-GO. “DESÁGIO DA DÍVIDA”.

O FOMENTAR-GO é incentivo fiscal voltado ao fomento da atividade industrial, mediante financiamento do ICMS devido pela operação. Mesmo a quitação antecipada do saldo devedor envolve a aplicação do valor do desconto na “ampliação e/ou na modernização do parque industrial incentivado”. Trata-se de típica “subvenção para investimento”, seja à luz da legislação estadual ou dos conceitos da lei federal.

Nesse sentido, o artigo 2º, da Lei nº 11.180/1990, define que o incentivo é destinado à “implantação e expansão” e o artigo 4º do Decreto nº 3.822/1992, que o regulamenta, expressamente afirma que os recursos

serão destinados ao “fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais” para “atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás”.

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, de 2017, e no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real.

A Lei Estadual que trata do Programa FOMENTAR é expresso ao prever que o valor do desconto obtido será considerado como subvenção para investimento e, indo além, prevê as formas como o investimento em modernização deve ser efetuado.

A Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 4.989, de 30 de dezembro de 1998, e pelo Decreto nº 5.036, de 16 de abril de 1999, que tratam da liquidação antecipada, expressamente afirmam que o “montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento” deve ser aplicado “na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado”.

Mesmo o deságio da dívida na liquidação antecipada do contrato do FOMENTAR-GO é típica subvenção para investimento.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. REQUISITOS DO ARTIGO 30 DA LEI 12.973/2014. CONSTITUIÇÃO DE RESERVA DE LUCRO DO ART. 195-A DA LEI DAS S.A. COMPANHIA COM PREJUÍZOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DA RESERVA. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE À EXCLUSÃO DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

À luz do quanto decidido pelo STJ no Tema 1.182, subsiste para os incentivos fiscais de ICMS, a necessidade de observância do que dispõe o artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Referido dispositivo prevê que o registro em reserva de lucros do artigo 195-A da Lei das S.A. é a condição contábil para exclusão das subvenções. Trata-se de mecanismo de rastreabilidade, a fim de evitar principalmente que o valor da subvenção seja distribuído aos acionistas.

Todavia, o parágrafo 3º do mesmo artigo afirma que, em situação de prejuízo contábil ou lucro líquido contábil que não permita a reserva de

lucros relativa à subvenção, a companhia fica a obrigada fazê-lo na medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

A própria RFB já abordou o tema, a exemplo da Solução de Consulta COSIT 107/2024, em que reconheceu que a existência de prejuízo fiscal, a empresa deve fazer a constituição da reserva nos exercícios seguintes, mas tal fato não impede a exclusão da subvenção.

Ainda, de acordo com a Lei das S.A., antes da constituição de reservas (obrigatórias ou facultativas) ou distribuição, o lucro líquido da companhia deve sofrer determinadas deduções: provisão de IRPJ, CSLL, compensação de prejuízos anteriores, participação de debenturistas, empregados, administradores e partes beneficiárias.

Havendo outras obrigações legais ou societárias que impeçam a constituição da reserva de lucro, como é o caso de prejuízos acumulados, a companhia encontra-se impedida legalmente de constituir a reserva de lucros a que se refere o artigo 30 da Lei 12.073/2014. Tal impossibilidade nessa circunstância não impede a exclusão da subvenção, haja vista o disposto na Lei das S.A. e no § 3º do artigo 30 da Lei 12.973/2014.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, em: i) negar provimento ao recurso voluntário quanto à 1ª Infração. Tributos com exigibilidade suspensa; falta de adição na apuração da base de cálculo da CSLL. (Tópico 3 do TVF e Tópico 8 do Recurso Voluntário); ii) negar provimento ao recurso voluntário quanto à 2ª Infração. PLR administradores. Despesa indedutível na apuração do lucro real (Tópico 4 do TVF e Tópico 3 do Recurso Voluntário); iii) dar provimento ao recurso voluntário quanto à 3ª Infração. Exclusões Indevidas; subvenções para investimento (Tópico 5 do TVF).

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 5168-5236) interposto contra acórdão da 1ª Turma da DRJ09 (e-fls. 5087-5153) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 3514-3584) apresentada em face de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao ano-calendário 2019 em que se apontam as seguintes infrações:

IRPJ (e-fls. 3478-3489):

GRATIFICAÇÕES E REMUNERAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES

INFRAÇÃO: GRATIFICAÇÕES INDEDUTÍVEIS

Falta de adição na apuração do lucro real de participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, as quais são indedutíveis na apuração do lucro real, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal nº 02.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, decorrentes de **receita de perdão de dívida junto a Agência de Fomento de Goiás S/A**, bem como não foram incluídos na base de cálculo do PIS e COFINS, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, **decorrentes de despesas com os fundos determinado pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, e para o FEEF/MT, instituída pela Lei nº 10.709/2018, todos do Estado do Mato Grosso.**

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, **decorrentes de receita de subvenção para investimento**, na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

CSLL REFLEXOS (e-fls. 3484-3489):

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, decorrentes de **receita de perdão de dívida junto a Agência de Fomento de Goiás S/A**, bem como não foram incluídos na base de cálculo do PIS e COFINS, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, **decorrentes de receita de perdão de dívida junto a Agência de Fomento de Goiás S/A**, bem como não foram incluídos na base de cálculo do PIS e COFINS, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, **decorrentes de receita de subvenção para investimento**, na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, **decorrentes de despesas com os fundos determinado pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, e para o FEEF/MT**, instituída pela Lei nº 10.709/2018, todos do Estado do Mato Grosso.

CSLL (e-fls. 3490-3494):

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

O contribuinte não adicionou à base de cálculo ajustada da CSLL o valor de tributos e contribuições, cuja exigibilidade encontram-se suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

COFINS (e-fls. 3495-3499):

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, decorrentes de receita de perdão de dívida junto a Agência de Fomento de Goiás S/A, bem como não foram incluídos na base de cálculo do PIS e COFINS, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

PIS (e-fls. 3500-3504):

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, decorrentes de receita de perdão de dívida junto a Agência de Fomento de Goiás S/A, bem como não foram incluídos na base de cálculo do PIS e COFINS, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal nº 02.

O Termo de Verificação Fiscal nº 2 (e-fls. 3441-3477) que acompanha os autos de infração narra os seguintes fatos principais:

1 - INTRODUÇÃO

Nas funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em continuidade à ação fiscal iniciada em 24/04/2023 junto ao contribuinte acima qualificado (referido neste documento simplesmente como "BRF" ou "contribuinte") relativo ao IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seus reflexos de CSLL, PIS e COFINS – e a CSLL – Contribuição Social Sobre Lucro Líquido - do período de janeiro a dezembro de 2019, foram constatadas irregularidades tributárias de exclusões indevidas de supostas subvenções para investimentos, decorrentes de benefícios fiscais de ICMS, e falta de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(...)

2 – DO TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL E INTIMAÇÕES

(...)

3 – FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Foi constatado que no Lalur do ano-calendário de 2019 (fls. 2.932 a 2.933) há uma adição de R\$ 32.493.824,80 na linha 34 (Impostos e contribuições com exigibilidade suspensa), enquanto no Lacs (fls. 2.934 a 2.935) deste mesmo ano não há esta adição.

Intimado no item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 2.485 a 2.486) a esclarecer tal fato, o contribuinte afirma (fls. 2.492 a 2.495) que adicionou o valor de R\$ 32.493.824,80 em virtude do artigo 41, parágrafo 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, tendo em vista não que são dedutíveis na apuração do IRPJ os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa no termo dos incisos II a IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Porém, segundo o contribuinte, não há lei que determine o mesmo procedimento em relação a apuração da CSLL, por isso não houve a adição do valor de R\$ 32.493.824,80 na apuração da base de cálculo da CSLL. Abaixo a transcrição do artigo 41 da citada lei.

(...)

Ocorre que este argumento do contribuinte está errado. O artigo 57 desta mesma lei(8.981/1995) determina que se aplicam a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

(...)

Há também o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, determinando que qualquer provisão, exceto os elencados no seu inciso I, são indedutíveis, conforme transcrito a seguir.

(...)

Em vista do exposto, deve ser adicionado na apuração da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 32.493.824,80 que foi adicionado na apuração do lucro real, conforme consta na linha 34 (Impostos e contribuições com exigibilidade suspensa), do Lalur do ano-calendário de 2019 (fls. 2.932 a 2.933), porém não foi adicionado na base de cálculo da CSLL, conforme consta no Lacs desse ano (fls. 2.934 a 2.935).

3.1 – CÁLCULO DA FALTA DE ADIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

(...)

4 – DESPESA INDEDUTÍVEL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DECORRENTE DE PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NO RESULTADO

(...)

É sabido que a legislação do IRPJ determina a adição de pagamento de participação dos administradores no resultado da empresa na apuração do lucro real, tendo em vista que tal tipo de despesas não é dedutível na apuração do lucro real, conforme consta no artigo 315, do Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), bem como no parágrafo 3º, do artigo 45, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e também do parágrafo único, do artigo 58, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. A seguir a transcrição desses dispositivos legais.

(...)

Pelo exposto, constata-se que a empresa adicionou na apuração do lucro real somente o valor em pago em 2019 de R\$ 5.112.366,67, a título de participação dos administradores no resultado da empresa do ano de 2019. Em que pese o contribuinte reconhecer que o valor pago em 2020 de R\$ 14.332.279,35 também deva integrar a base de cálculo do IRPJ, o valor correto que deveria ser adicionado pelo contribuinte na apuração do lucro real é o valor de R\$ 21.990.888,00, que foi transferido da conta de resultado 600173 - Participação dos Administradores no Resultado (fls. 3.360 a 3.361) para a demonstração de resultado do exercício como despesa decorrente de pagamento de participação dos administradores no resultado da empresa no ano-calendário de 2019.

(...)

4.1 – CÁLCULO DA DESPESA INDEDUTÍVEL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

(...)

5 – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Sob o ponto de vista contábil, o pronunciamento CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais determina que as subvenções para investimento ou custeio, sejam ou não na forma de isenções ou reduções de tributos, transitem por contas de resultado, influenciando o resultado contábil, com isso resultando numa mutação patrimonial real, ou seja, originando ativos ou passivos na empresa, conforme transcrição a seguir.

(...)

Por seu turno, para fins tributários, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, determina que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real se forem concedidas como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos e registradas em conta de reserva de lucros. A Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, acrescentou ao artigo 30 da Lei 12.973/2014 os parágrafos 4º e 5º determinando que os incentivos e os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimentos, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos nº artigo 30.

(...)

A Solução de Consulta nº 145 – Cosit, de 15 de dezembro 2020, também determina que um dos requisitos é que os incentivos e os benefícios fiscais de ICMS tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

(...)

Então temos que para um incentivo ou benefício fiscal de ICMS ser considerado subvenção para investimento, e não ser tributado pelo IRPJ e CSLL, deve-se obedecer aos seguintes parâmetros:

- 1) Deverá ser concedido como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- 2) Os benefícios fiscais de ICMS devem influenciar o resultado contábil (receitas menos custos e despesas), produzindo uma alteração ou mutação no patrimônio;
- 3) Deve ser registrada em conta de Reservas de Lucros;

5.1 – EXCLUSÕES INDEVIDAS

(...)

Analisando as informações e documentos apresentados pelo contribuinte, constatamos que a empresa possui benefícios fiscais de ICMS em três Estados: Goiás, Mato Grosso e Pernambuco. Possui ainda um benefício fiscal concedido pelo Município de Londrina.

Em vista das peculiaridades dos atos normativos estaduais e municipal que concederam os benefícios fiscais, faremos uma análise separadamente de tais benefícios fiscais por ente da Federação.

Estado de Estado de Goiás (Programa Fomentar)

Segundo consta na planilha (fls. 155) apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, a base legal do benefício fiscal usufruído pela empresa está contida na Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1.984 e na Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1.990, e regulamentado no Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1.992. A Lei nº 9.489/1984 instituiu o programa FOMENTAR e o benefício fiscal usufruído pela empresa, que segundo consta na planilha citada acima, é o financiamento de 70% sobre o saldo ICMS devido nas operações incentivadas, que é o previsto no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 11.180/1990, regulamentado pelo inciso II, do artigo 4º do Decreto nº 3.822/1992.

(...)

O que temos aqui é que o contribuinte transformou em receita de subvenção para investimento uma receita decorrente do deságio da dívida contraída pela empresa junto a Agência de Fomento de Goiás S/A, para com isso justificar sua exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. Trata-se, no entanto, de caso claro de perdão de dívida, uma vez que o desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho para o contribuinte derivado da redução de passivo e consequente aumento no patrimônio líquido (natureza de receita).

A este propósito, na Resolução CFC nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011, que trata da Norma Brasileira de Contabilidade - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, nos seus itens 4.25, 4.29, 4.30 e 4.47, transcritos abaixo, constam o conceito de receitas bem como o seu reconhecimento em casos de perdão de dívida:

(...)

Assim, referidos valores dos descontos obtidos pelo contribuinte na liquidação dos financiamentos junto à Agência de Fomentos de Goiás no âmbito do Programa FOMENTAR representam ganhos, ou seja, receitas da atividade não ordinária (outras receitas operacionais), sob a forma de redução do passivo.

Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida em tela, por representar um acréscimo patrimonial para o contribuinte, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira).

(...)

No mais, mesmo que se aceite este deságio de dívida como receita de subvenção para investimento passível de exclusão (o que se conjectura apenas como hipótese), cabe frisar que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de

lucros, conforme por este confessado em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e confirmado pela auditoria-fiscal em consulta à Escrituração Contábil Digital (fls.).

Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS

Temos também a obrigatoriedade de contribuições pela empresa para o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS, instituído pela Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003, combinado com o disposto no artigo 3º, inciso II e parágrafo 1º da Lei nº 20.367/2018. Esta obrigação consta na cláusula quarta do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 001- 1301/2019-GSE (fls. 2.802 a 2.808) celebrado com o Estado de Goiás.

(...)

Ocorre que, ao não excluir este valor de contribuições aos fundos do Estado de Goiás do cálculo da suposta subvenção para investimento, o contribuinte inflou o montante que, em tese, poderia excluir na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

Então, mesmo se considerarmos este deságio de dívida como receita de subvenção para investimento, deveríamos excluir o valor acima (R\$ 10.815.923,16) do valor de R\$ 60.346.036,11, que o contribuinte considerou como subvenção para investimento, o que daria R\$ 49.530.112,95.

Deve-se frisar que, no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5 (fls. 2.515 a 2.648).

Em vista dos fatos elencados, será glosado R\$ 60.346.036,11 da exclusão constantes na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2019 (fls. 2.932 a 2.935). Mas caso entenda-se, em sede de julgamento, que o perdão de dívida em questão reveste-se das características de receita de subvenção para investimento, então ao menos a glosa de exclusão de R\$ 10.815.923,16 deve ser mantida consoante aqui demonstrado.

Em outras palavras, nos casos de subvenção para investimento em que o contribuinte tem a obrigação do pagamento de **despesa** com Fundo **Estadual** para a fruição desse benefício fiscal, **a efetiva arrecadação renunciada pelo Estado é diminuída da entrada, nos cofres públicos, do pagamento destinado ao Fundo**. Com efeito, como a norma estadual previu que, para fazer jus ao suposto benefício fiscal, o contribuinte deveria depositar/recolher parte de seu benefício em um fundo do estado, o efetivo benefício a ser excluído das bases de cálculo de IRPJ e CSLL seria o montante líquido (receita de subvenção – despesas ao Fundo). Mas, repise-se, tal situação deve ser considerada tão somente seja considerado que de fato o perdão de dívida em questão reveste-se das características de receita de subvenção para investimento.

Estado do Mato Grosso

Segundo consta na planilha ITEM 01 (fls. 2.924), apresentada em atendimento ao 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 05, a base legal do Estado do Mato Grosso que concedeu o benefício fiscal à empresa é a Lei nº 7.958, de 25 de setembro de 2003, e o artigo 23, §4º do Decreto nº 1.432, de 29 de setembro de 2003, que concedeu crédito presumido de ICMS sobre atividades incentivadas. Conforme consta nos Termos de Acordo (fls. 2.891 a 2.906), as atividades que a empresa deve investir são o abate de aves, preparação de subprodutos do abate, carnes bovinas e suínas industrializadas, entre outras atividades.

(...)

Ao analisar as planilhas apresentadas pelo contribuinte em atendimento ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 07 (fls. 2.926 a 2.931), constatamos que nas filiais situadas no Estado do Mato Grosso (CNPJ 01.838.723/0286-41; 01.838.723/0394-14; e 01.838.723/0389-57) há obrigatoriedade (de acordo com o art. 11 do Decreto Estadual 1.432/2003) de as empresas que usufruem os citados benefícios, recolherem para determinados fundos percentuais preestabelecidos sobre o valor dos benefícios fiscais usufruídos.

(...)

Há também a contribuição instituída pela Lei nº 10.709, de 28 de junho de 2018, que institui o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal de Mato Grosso - FEEF/MT, regulamentada pelo Decreto nº 1.563, de 29 de junho de 2018, obrigando as empresas que possuem determinados benefícios fiscais a contribuir para o FEEF/MT, que é o caso da BRF.

Os valores que a empresa deve recolher aos fundos, nos termos determinados pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, bem como para o FEEF/MT, instituída pela Lei nº 10.709/2018, devem ser abatidos das contas contábeis de resultado 330105 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest; 330227 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest Aves Geral; e 330228 - (-)Créd Pres ICMS Prodeic Sub Invest Suínos Geral (fls. 3.383 a 3.410). Porém, após análise nestas contas contábeis, constatamos que houve somente a exclusão parcial de tais valores nos meses de novembro e dezembro de 2019.

(...)

Ao não abater este tipo de despesa, relacionada ao FEEF/MT, das contas de resultado 330105 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest; 330227 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest Aves Geral; e 330228 - (-)Créd Pres ICMS Prodeic Sub Invest Suínos Geral, o contribuinte inflou artificialmente as receitas de subvenção para investimento a que, em tese, teria direito de excluir, beneficiando-se duplamente das despesas da contribuição ao FEEF/MT.

(...)

Ao não abater as despesas relacionadas aos fundos determinado pelo artigo 11, do Decreto nº 1.432/2003, das contas de resultado 330105 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest; 330227 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest Aves Geral; e 330228 - (-)Créd Pres ICMS Prodeic Sub Invest Suínos Geral, o contribuinte novamente inflou artificialmente as receitas de subvenção para investimento a que teria direito, em tese, de excluir, beneficiando-se duplamente deste tipo de despesa.

(...)

Do valor total de R\$ 57.652.049,91 que o contribuinte considerou como subvenção para investimento, escriturados nas contas contábeis de resultado 330105 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest; 330227 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest Aves Geral; e 330228 - (-)Créd Pres ICMS Prodeic Sub Invest Suínos Geral, deve-se excluir os valores das contribuições recolhidos pela empresa aos fundos determinado pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, bem como para o FEEF/MT, instituída pela Lei nº 10.709/2018. Então temos que o valor correto de subvenção para investimento relativo aos benefícios fiscais do Estado do Mato Grosso é de R\$ 52.387.953,89, devendo ser glosado a exclusão de R\$ 5.264.096,02 em razão do seu duplo aproveitamento, conforme foi demonstrado anteriormente.

Porém mesmo a exclusão na apuração do lucro real e na base de cálculo relativo à subvenção para investimento de R\$ 52.387.953,89 deve ser glosada, tendo em vista que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, **que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros**, conforme informado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 11 a 14) com transcrição abaixo. Deve-se frisar que no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5 (fls. 2.515 a 2.648).

(...)

Em vista dos fatos elencados, será glosado de R\$ 57.652.049,91 da exclusão constante na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2019 (fls. 2.932 a 2.935), sendo R\$ 5.264.096,02 pelo seu duplo aproveitamento dos fundos determinado pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, e do FEEF/MT, instituída pela Lei nº 10.709/2018, e R\$ 52.387.953,89 por falta de registro em conta de reserva de lucros das subvenções para investimento.

Estado de Pernambuco

Segundo consta na planilha ITEM 01 (fls. 2.924), apresentada em atendimento ao 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 05, a base legal do Estado de Pernambuco que concedeu o benefício fiscal a empresa é o artigo 1º, parágrafo 2º, da Lei nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, regulamentado pelo artigo 1º, parágrafo 2º, do

Decreto nº 21.959, de 27 de dezembro de 1999. As normas legais citadas determinam que a concessão de incentivos fiscais e financeiros será autorizada por decreto do Poder Executivo.

(...)

Esta subvenção para investimento de R\$ 70.327.083,28 deve ser glosada, tendo em vista que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, **que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros**, conforme informado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 11 a 14) com transcrição abaixo. Deve-se frisar que no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5 (fls. 2.515 a 2.648).

Em vista dos fatos elencados, será glosado R\$ 70.327.083,28 da exclusão constante na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2019, por falta de registro em conta de reserva de lucros das subvenções para investimento.

Município de Londrina

Segundo consta na planilha ITEM 01 (fls. 2.924), apresentada em atendimento ao 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 05, a base legal do Município que concedeu o benefício fiscal a empresa é o artigo 1º e 2º da Lei nº 12.477, de 22 de dezembro de 2016, que autorizou a doação de um terreno a BRF para construção de um centro atacadista.

(...)

Está subvenção para investimento de R\$ 284.374,00 também deve ser glosa, tendo em vista que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, **que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros**, conforme informado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, transcrito abaixo. Deve-se frisar que no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5.

(...)

Em vista dos fatos elencados, será glosado R\$ 284.374,00 da exclusão constantes na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2019, por falta de registro em conta de reserva de lucros das subvenções para investimento

5.2 – CÁLCULO DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS

Em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 11 a 14), o contribuinte informou a existência de dois Mandados de Segurança. No Mandado de

Segurança do processo nº 5012091- 21.2020.4.04.7200/SC (fls. 3.414 a 3.431), impetrado na 2ª Vara Federal de Florianópolis, foi determinado o seguinte:

(...)

Em relação aos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados de Goiás, Mato Grosso e Pernambuco, todos os valores considerados como subvenções para investimento destes três Estados serão lançados com suspensão de exigibilidade fiscal, tendo em vista a decisão acima do Mandado de Segurança nº 5012089-51.2020.4.04.7200/SC, que desobriga o contribuinte de observar os requisitos do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014.

No caso do Estado de Goiás, o valor de R\$ 60.346.036,11 que o contribuinte considerou como receita de subvenção para investimento, conforme ficou demonstrado, trata-se na verdade de receita decorrente de perdão de dívida, cuja decisão exarada não afeta o lançamento e a exigibilidade do tributo, que não pode ser deduzida do lucro líquido na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. Além disso, esta receita deve ser incluída na base de cálculo do PIS e COFINS no período correspondente ao perdão da dívida, conforme demonstrativo abaixo.

Já para o Estado do Mato Grosso, conforme ficou demonstrado, do montante excluído de R\$ 57.652.049,91, que o contribuinte considerou como subvenção para investimento, R\$ 5.264.096,02 são despesas decorrentes do pagamento aos fundos determinado pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, e do FEEF/MT, instituída pela Lei nº 10.709/2018, e R\$ 52.387.953,89 são receitas de subvenção para investimento, porém, por falta de registro em conta de reserva de lucros, este valor excluído pelo contribuinte a título de subvenção para investimento na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL será glosado e lançado com suspensão de exigibilidade.

Para o Estado de Pernambuco, será glosada a exclusão de R\$ 70.327.083,28 decorrentes de subvenção para investimento na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, tendo em vista a falta de registro desta subvenção em contas de reservas de lucro, porém com suspensão de exigibilidade.

Em relação ao benefício fiscal concedido pelo Município de Londrina de R\$ 284.374,00, não há ação mandamental impedindo o lançamento sobre este valor.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação em que alegou (e-fls. 3514-3584): (A) Os tributos com exigibilidade suspensa e a dedutibilidade para efeito de apuração da CSL - 1ª infração; A inexistência de vedação à dedução, da base de cálculo da CSL, de tributos com a exigibilidade suspensa; O conceito técnico de provisão e a inaplicabilidade do art. 13, inciso I da Lei n. 9249 ao presente caso. (B) As participações pagas aos administradores e a suposta infração à legislação do IRPJ - 2ª infração; (C) Os incentivos concedidos pelo Estado de Goiás e a improcedência da autuação fiscal – 3ª infração; Preliminarmente: a impossibilidade de que a autuação fiscal esteja pautada em acusações “principais” e “subsidiárias”; As receitas ora em debate enquanto subvenções para investimento; As receitas vinculadas ao Programa

Fomentar enquanto subvenções para investimento e a absorção do lucro por prejuízo contábil acumulado; O cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei n. 12973 e os autos de infração de IRPJ e CSL; A redução indevida do valor do benefício concedido pelo Estado de Goiás pela fiscalização; A impossibilidade de que tais valores, a título de subvenção para investimento, integrem as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS; Subsidiariamente: a impossibilidade de que tais valores, ainda que sejam considerados como perdão de dívida, integrem as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS; (D) Os incentivos concedidos pelo Estado do Mato Grosso e a improcedência da autuação fiscal – 4ª infração; Preliminarmente: a divergência entre os valores informados no TVF e aqueles utilizados nos autos de infração; As receitas ora em debate enquanto subvenções para Investimento; A parcela correspondente à subvenção para investimento que foi glosada das bases de cálculo do IRPJ e da CSL; A parcela correspondente aos pagamentos efetuados aos fundos estatais que foi glosada das bases de cálculo do IRPJ e da CSL. (E) Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco e a improcedência da autuação fiscal - 5ª infração; (F) Os incentivos concedidos pelo Município de Londrina e a improcedência da autuação fiscal - 6ª infração.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a Administração Pública a impulsionar o processo até sua decisão final.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O órgão julgador de primeira instância indeferirá o pleito de realização de diligência quando considerá-la prescindível para a solução da lide.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins

cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2019

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

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

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

Incentivos e benefícios fiscais previstos em normas estaduais que não exigem do ente público nenhum gerenciamento na aplicação dos recursos oriundos do perdão da dívida, deixando o controle a critério do beneficiário, sem garantir qualquer sincronia entre o ingresso das receitas e a implementação de ações visando modernizar e ampliar o parque industrial, não podem ter natureza de subvenção para investimentos.

REQUISITO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCRO.

As subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e, 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, deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. O prejuízo em tela é o relativo ao período de apuração, não a eventual saldo de prejuízos acumulados.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2019 DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional CTN, são indedutíveis para efeito da determinação da base de cálculo da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

O §1º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995 não criou nenhuma dedução específica para o IRPJ. Esse dispositivo simplesmente definiu um regime (regime de competência ou regime de caixa) para o tipo de despesa (com tributos), levando em conta que essa despesa pode estar relacionada a uma obrigação tributária com exigibilidade suspensa.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

Incentivos e benefícios fiscais previstos em normas estaduais que não exigem do ente público nenhum gerenciamento na aplicação dos recursos oriundos do perdão da dívida, deixando o controle a critério do beneficiário, sem garantir qualquer sincronia entre o ingresso das receitas e a implementação de ações visando modernizar e ampliar o parque industrial, não podem ter natureza de subvenção para investimentos.

REQUISITO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCRO.

As subvenções para investimento não serão computadas na determinação da base de cálculo da CSLL, desde que sejam registradas em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e, 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, deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. O prejuízo em tela é o relativo ao período de apuração, não a eventual saldo de prejuízos acumulados.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2019 DESCONTO PELA ANTECIPAÇÃO DE ICMS VINCENDO. RECEITA OPERACIONAL NÃO FINANCEIRA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O benefício do desconto pelo pagamento antecipado de ICMS vincendo não se confunde com um empréstimo financeiro, possui equivalência a uma remissão tributária parcial, que por se caracterizar como uma receita operacional, diversa da receita financeira, implica receita tributável pelo PIS, no regime não-cumulativo, com aplicação da alíquota de 1,65%.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DO DESCONTO PELO PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS VINCENDO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO.

Somente as subvenções para investimento que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS, condição essa não exigida para concessão do benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS vincendo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2019 DESCONTO PELA ANTECIPAÇÃO DE ICMS VINCENDO. RECEITA OPERACIONAL NÃO FINANCEIRA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O benefício do desconto pelo pagamento antecipado de ICMS vincendo não se confunde com um empréstimo financeiro, possui equivalência a uma remissão tributária parcial, que por se caracterizar como uma receita operacional, diversa da receita financeira, implica receita tributável pela COFINS, no regime não-cumulativo, com aplicação da alíquota de 7,60%.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DO DESCONTO PELO PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS VINCENDO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO.

Somente as subvenções para investimento que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos poderão ser excluídas da base de cálculo da COFINS, condição essa não exigida para concessão do benefício do desconto pelo pagamento antecipado do ICMS vincendo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2019 JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que entre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, se incluem a multa de lançamento de ofício, esta fica sujeita à incidência de juros moratórios se não for recolhida em seu termo, ou seja, depois de trinta dias da notificação do sujeito passivo do lançamento.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que basicamente reitera as razões apresentadas junto à impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em que se apontam infrações de adições e exclusões não realizadas ou inadmitidas, basicamente relacionadas a “subvenções”, bem como a glosa de despesa relativa ao pagamento de PLR.

Em que pese o auto de infração listar as infrações a partir dos tributos exigíveis (IRPJ, em seguida CSLL reflexo, CSLL, e assim sucessivamente), o Termo de Verificação Fiscal adotou ordem distinta de apresentação das infrações, a qual foi igualmente utilizada pelo contribuinte para organizar sua defesa. Dessa forma, para fins de melhor compreensão das razões de decidir, adotarei a mesma ordem do Termo de Verificação Fiscal, relacionando cada infração a seu respectivo tópico da peça recursal.

Para fins de melhor visualização dos itens da acusação, sintetizo-os na tabela a seguir:

Tópico do TVF	Matéria em discussão
3 – FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	- Acusação de que não adicionou na apuração da CSLL valor que havia sido adicionado na apuração do IRPJ (tributos com exigibilidade suspensa)
4 – DESPESA INDEDUTÍVEL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DECORRENTE DE PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NO RESULTADO	- Indedutibilidade das despesas com participações pagas a administradores estatutários; - Inconsistências nos valores informados na apuração do IRPJ/CSLL;
5 – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO 5.1 – EXCLUSÕES INDEVIDAS Estado de Estado de Goiás (Programa Fomentar) Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS Estado do Mato Grosso	- Não caracterização como subvenção para investimento (perdão de dívida); - Não constituição de reserva de lucros; - Não caracterização como subvenção (contribuição para o fundo) - Não constituição de reserva de lucros - Incluso no item anterior (subsidiário) - Não caracterização como subvenção (contribuição para os fundos FEEF e FUNDEIC) - Não constituição de reserva de lucros (para o total da exclusão)

Estado de Pernambuco	- Não constituição de reserva de lucros (para o total da exclusão)
Município de Londrina	- Não constituição de reserva de lucros (para o total da exclusão)

1. 1ª Infração. Tributos com exigibilidade suspensa. Falta de adição na apuração da base de cálculo da CSLL. (Tópico 3 do TVF e Tópico 8 do Recurso Voluntário).

A primeira infração apontada diz respeito à falta de adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de tributos cuja exigibilidade encontrava-se suspensa à época dos fatos geradores do IRPJ/CSLL apurados nestes autos.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização havia constatado que “no Lalur do ano-calendário de 2019 (fls. 2.932 a 2.933) há uma adição de R\$ 32.493.824,80 na linha 34 (Impostos e contribuições com exigibilidade suspensa), enquanto no Lacs (fls. 2.934 a 2.935) deste mesmo ano não há esta adição”.

Percebendo-se a diferença de tratamento dada ao mesmo fato contábil na apuração do IRPJ em relação à CSLL, a fiscalização então intimou o contribuinte a esclarecer a razão pela qual adotou procedimento distinto na apuração da contribuição social. Em resposta (e-fls. 2492-2495), a Recorrente aduziu que:

A Requerente esclarece que, por força do art. 41, parágrafo 1º da Lei n. 8981, de 20.1.1995 (subseção I – Das alterações na apuração do lucro real), promoveu a adição do referido montante para fins de apuração do IRPJ, tendo em vista que não são dedutíveis, para fins de apuração deste imposto, os valores correspondentes aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN), haja ou não depósito judicial.

Ocorre que não há na lei norma que determine a adoção do mesmo procedimento para efeito de apuração da CSLL, tributo que não se confunde com o IRPJ. Daí a diferença apontada pela d. autoridade no trecho reproduzido acima.

Igualmente em sede de impugnação, tal argumento foi desenvolvido pela Recorrente, defendendo-se a inexistência de previsão legal atinente à CSLL.

O entendimento em questão foi rechaçado pela DRJ, sob o argumento central de que “a apuração do resultado contábil configura etapa preparatória para o cálculo do IRPJ e da CSLL, e afeta igualmente esses dois tributos. O fato de haver uma regra mais detalhada para o IRPJ

não significa a possibilidade de dedução para a CSLL”, reforçando a identidade de base de cálculo entre os tributos.

Todavia, já em sede de recurso voluntário bem observou a Recorrente que a matéria foi objeto de Súmula deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na qual se consignou:

Súmula CARF nº 193

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do CTN, são indedutíveis para efeito de determinar a base de cálculo da CSLL.

Em que pese reconhecer a Recorrente a existência da Súmula, o recurso voluntário pretende manter em aberto a discussão, inclusive para fins de prequestionamento do tema à luz da possibilidade de eventual mudança de jurisprudência. Assim, a matéria deve ser conhecida e julgada.

Passando à apreciação da matéria e vinculando-se este julgador à referida Súmula, é de se negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

2. 2ª Infração. PLR administradores. Despesa indedutível na apuração do lucro real (Tópico 4 do TVF e Tópico 3 do Recurso Voluntário.

Neste item, narra-se no TVF que *“É sabido que a legislação do IRPJ determina a adição de pagamento de participação dos administradores no resultado da empresa na apuração do lucro real, tendo em vista que tal tipo de despesas não é dedutível na apuração do lucro real, conforme consta no artigo 315, do Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), bem como no parágrafo 3º, do artigo 45, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1.964, e também do parágrafo único, do artigo 58, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”.*

Tendo intimado o contribuinte para prestar esclarecimentos acerca dos valores contabilizados, entendeu o AFRFB pela existência de certas incongruências nos valores informados e que foram objeto de ajustes na apuração do IRPJ/CSLL:

Pelo exposto, constata-se que a empresa adicionou na apuração do lucro real somente o valor em pago em 2019 de R\$ 5.112.366,67, a título de participação dos administradores no resultado da empresa do ano de 2019. Em que pese o contribuinte reconhecer que o valor pago em 2020 de R\$ 14.332.279,35 também deva integrar a base de cálculo do IRPJ, o valor correto que deveria ser adicionado pelo contribuinte na apuração do lucro real é o valor de R\$ 21.990.888,00, que foi transferido da conta de resultado 600173 - Participação dos Administradores no Resultado (fls. 3.360 a 3.361) para a demonstração de resultado do exercício

como despesa decorrente de pagamento de participação dos administradores no resultado da empresa no ano-calendário de 2019.

Em sua defesa, a Recorrente alega que *“a autuação é descabida, na medida em que o Sr. Agente da RFB e, de igual modo, a própria DRJ, não compreenderam adequadamente os fatos relatados em mais uma oportunidade pela recorrente, ignorando a informação de que boa parte dos valores ora exigidos foi oferecida à tributação pela empresa”*.

Em síntese, destaca a Recorrente que constituía provisão (Conta contábil 218001 – *“Participações a Pagar”*) na qual eram agrupados os valores de participações nos lucros e resultados futuramente atribuíveis tanto aos funcionários quanto aos diretores estatutários. Quanto à parcela relativa aos funcionários, o montante a este título foi então reclassificado para outra conta contábil (218005 – *“Participação dos Empregados no Lucro”*).

Seguindo, mais especificamente quanto à participação dos diretores, a contrapartida da constituição da Provisão da conta 218001 – *“Participações a Pagar”* foi lançada no resultado na conta 600173 – *“Participação dos Administradores no Resultado”*, no saldo total de R\$21.990.888,00. Ao final do exercício, apurando-se o atingimento das metas, definiu-se o valor de R\$19.176.000,00 a ser distribuído aos diretores estatutários, relativamente ao ano-calendário de 2019.

Assim, conclui: *“portanto, enquanto o valor de R\$ 21.990.888,00 corresponde a uma provisão, isto é, mera expectativa de pagamento futuro, o montante de R\$ 19.176.000,00 diz respeito ao valor efetivamente deliberado e pago a título de participações dos dirigentes da sociedade”*.

Informa ainda a Recorrente que tal valor foi objeto de pagamento em duas ocasiões: uma parte inicial em 2019, no montante de R\$5.112.366,67, foi paga para os diretores que deixaram a administração da Companhia ainda naquele ano. O restante, R\$14.063.633,33, teria sido pago em 2020.

Em conclusão, afirma a Recorrente que, além de ter a fiscalização incorrido em erro de premissa, não compreendendo a natureza jurídico-contábil dos lançamentos, não haveria que se falar em tributação do valor. Afirma que reverteu aquela provisão, sem qualquer efeito fiscal, já que aquele montante foi oferecido à tributação, mediante adição ao LALUR, na forma do art. 13 da Lei n. 9249, tanto na constituição da provisão, quanto do efetivo pagamento.

Vejamos.

Com efeito, ainda no curso da fiscalização a Recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o tema. No Termo de Intimação Fiscal n. 4 (e-fls. 2817-2818), a Recorrente foi intimada a esclarecer os lançamentos contábeis relacionados à participação no resultado:

- a) Constatamos que há vários lançamentos contábeis na conta 218001 - Participações a Pagar que possuem como contrapartida a conta contábil de resultado 600173 -Participação dos Administradores no Resultado que lançou como despesa na demonstração de resultado do exercício R\$ 21.990.888,00.

Porém, como demonstrado acima, foi adicionado na apuração do lucro real R\$ 5.112.366,67. Ainda, segundo consta na folha 3 na PROPOSTA DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO PARA A ASSEMBLEIA GERAL ORDINÁRIA E EXTRAORDINÁRIA A SER REALIZADA NO DIA 27 DE ABRIL DE 2020 a Diretoria Estatutária recebeu em 2019 a título de participação nos resultados 19.176 mil reais. Demonstrar, através de documentos hábeis e idôneos, o motivo da falta de adição ao lucro real das despesas a título de pagamento de participação nos resultados aos administradores, conforme demonstrado;

Tendo inicialmente alegado necessitar de mais tempo para resposta (e-fls. 2825-2830), a Recorrente posteriormente prestou os esclarecimentos no sentido acima destacado (e-fls. 2836-2839), incluindo-se as tabelas a seguir:

Descrição	dez-19	mar-20	TOTAL
Adição na base do IRPJ	5.112.366,67	14.332.279,35	19.444.646,02
Proposta do CA p/ AGO e AGE a ser realizada no dia 27/04/20 - FL 3 - coluna realizado 2019			19.176.000,00

Ano	Cargo	Valor Pago	Observações
2019	Diretor / Equivalente	1.890.000,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	214.666,67	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	420.000,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	420.000,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	200.000,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	515.200,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	350.000,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	192.000,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	420.000,00	Doc. Contabil: 104732614
2019	Diretor / Equivalente	190.500,00	Doc Contabil: 5200001450
2019	Diretor / Equivalente	300.000,00	Doc Contabil: 116466262
2020	Diretor / Equivalente	14.332.279,35	Doc. Contabil: 5200002552

No Termo de Intimação Fiscal n. 7 (e-fls. 2873-2875), a matéria foi novamente objeto de questionamento em idêntico sentido:

1) Em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 04, o contribuinte acima qualificado informou que, dos valores provisionados em 2019 a título de pagamento de participação dos administradores no resultado da empresa, R\$ 5.112.366,67 foram pagos em dezembro de 2019 e R\$ 14.332.279,35 em março de 2020. Apresentar os lançamentos contábeis completos de tais pagamentos efetuados em dezembro de 2019 e março de 2020, bem como a relação dos administradores (nome, CPF, outros dados) beneficiários desses pagamentos decorrentes de participação no resultado da empresa;

2) **Informar o motivo da diferença dos valores entre a conta contábil de resultado 600173 -Participação dos Administradores no Resultado que lançou R\$ 21.990.888,00 como despesa na demonstração de resultado do exercício; da PROPOSTA DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO PARA A ASSEMBLEIA GERAL ORDINÁRIA E EXTRAORDINÁRIA A SER REALIZADA NO DIA 27 DE ABRIL DE 2020 em que a Diretoria Estatutária recebeu em 2019 a título de participação nos**

resultados 19.176 mil reais; e o valor informado em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 04 de R\$ 19.444.646,02, que segundo a empresa foram pagos em dezembro de 2019 e março de 2020.

Em resposta, a Recorrente reiterou o procedimento adotado, no mesmo sentido já exposto (e-fls. 2881-2887). Na ocasião, trouxe aos autos arquivo não paginável (e-fls. 2925) em que se detalham os lançamentos contábeis, com vinculações do Livro Razão a cada pagamento e aos lançamentos contábeis de constituição e reversão da provisão, bem como telas da ECF.

Com a devida vênia à Recorrente, este Relator não conseguiu visualizar a adição ao LALUR quando da constituição da provisão, apenas a exclusão quando do pagamento.

A DRJ muito bem observou:

271. Na impugnação, a empresa argumenta que em relação às participações devidas aos administradores, o montante de R\$ 21.990.888,00 corresponde a uma provisão e o montante de R\$ 19.176.000,00 diz respeito ao valor efetivamente deliberado e pago a título de participações dos dirigentes da sociedade. Afirmar que o montante de R\$ 19.176.000,00, embora corresponda ao desempenho dos dirigentes no ano de 2019, foi efetivamente deliberado em AGO/AGE apenas em 2020. Do referido valor, apenas a parcela de R\$ 5.112.366,67 foi paga durante o ano de 2019. Desse modo, esclarece que a parcela de R\$ 5.112.366,67 e a de R\$ 14.063.633,33 foram oferecidos à tributação, sendo a primeira na apuração do ano de 2019 e a segunda na apuração do ano de 2020.

272. As alegações da defesa não justificam a não adição da totalidade do montante de R\$ 21.990.888,00 deduzido do lucro real.

273. Veja-se que o cenário exposto pela contribuinte, de acordo com a legislação já mencionada, esta deveria adicionar o valor de R\$ 21.990.888,00 na apuração do lucro real do ano de 2019, já que tal montante está reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ daquele ano e, em 2020, com a deliberação em AGO/AGE de que as referidas participações seriam de R\$ 19.176.000,00, a empresa deveria fazer os ajustes decorrentes da diferença dos valores tanto na contabilidade, quanto na apuração do lucro real de 2020.

274. As planilhas e telas de ECF trazidas pela interessada (arquivo não paginável fl. 3862) confirmam que apenas o valor de R\$ 5.112.366,67 foi adicionado na apuração do lucro real. Não há em tais documentos nenhuma menção à adição da diferença do referido valor para os R\$ 21.990.888,00.

(...)

278. Com relação à argumentação da impugnante de que a acusação fiscal promoveu “notória duplicidade”, repise-se que a empresa não comprovou que a totalidade do montante de R\$ 21.990.888,00 foi adicionado na apuração do lucro real no ano de 2019, não comprovando, conseqüentemente, a duplicidade alegada.

A meu ver, a Recorrente não logrou demonstrar claramente o procedimento contábil-fiscal que alega adotar, fato que foi bem observado pela DRJ.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário no ponto.

3. 3ª Infração. Exclusões Indevidas. Subvenções para investimento (Tópico 5 do TVF).

Nessa parte do auto de infração, a fiscalização questiona diversos lançamentos a título de exclusão na apuração do IRPJ/CSLL relacionados ao tema de Subvenção para Investimentos. De início, aponta a fiscalização que o CPC 07 determina que as subvenções para investimento ou custeio, sejam ou não na forma de isenções ou reduções de tributos, transitem por contas de resultado, influenciando o resultado contábil, com isso resultando numa mutação patrimonial real, ou seja, originando ativos ou passivos na empresa.

Especificamente em relação aos benefícios fiscais de ICMS, destaca a fiscalização que, no seu entender, à luz das disposições da Lei 12.973/2014, para que um incentivo ou benefício fiscal de ICMS ser considerado subvenção para investimento, e não ser tributado pelo IRPJ e CSLL, deve-se obedecer aos seguintes parâmetros:

- 1) Deverá ser concedido como estímulo à implementação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- 2) Os benefícios fiscais de ICMS devem influenciar o resultado contábil (receitas menos custos e despesas), produzindo uma alteração ou mutação no patrimônio;
- 3) Deve ser registrada em conta de Reservas de Lucros;

Em seguida, passa-se no TVF a abordar diversos incentivos recebidos pela empresa, de forma segregada, o que impõe sua avaliação neste voto igualmente de forma apartada.

Para fins de facilitar a visualização dos itens e das razões para a glosa das exclusões, sintetiza-se na seguinte tabela:

Item do lançamento	Fundamentos
3.1. Estado de Goiás Programa Fomentar – Deságio de dívida.	- Não caracterização do deságio de dívida como subvenção para investimento; - Descumprimento do artigo 30 da Lei 12.973/2014 pela falta de registro de reserva de lucros;
3.2. Estado de Goiás. Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS	- Não caracterização da contribuição ao fundo como subvenção para investimento; - Glosa parcial do valor da contribuição para o Fundo da exclusão da subvenção pertinente ao

	Estado em questão; - Descumprimento do artigo 30 da Lei 12.973/2014 pela falta de registro de reserva de lucros;
3.3. Estado de Mato Grosso.	- Não caracterização das contribuições para o FEEF e FUNDEIC como subvenções para investimento. - Glosa parcial do valor das contribuições - Descumprimento do artigo 30 da Lei 12.973/2014 pela falta de registro de reserva de lucros;
3.4. Estado de Pernambuco.	- Descumprimento do artigo 30 da Lei 12.973/2014 pela falta de registro de reserva de lucros;
3.5. Município de Londrina.	- Descumprimento do artigo 30 da Lei 12.973/2014 pela falta de registro de reserva de lucros;

Cumpra observar, de antemão, que a matéria relativa ao cumprimento do artigo 30 da Lei 12.973/2014 encontra-se em discussão no Judiciário, tendo a Recorrente obtido decisão favorável, fato observado pelo próprio TVF, razão pela qual o lançamento foi feito apenas para prevenir a decadência:

Em relação aos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados de Goiás, Mato Grosso e Pernambuco, todos os valores considerados como subvenções para investimento destes três Estados serão lançados com suspensão de exigibilidade fiscal, tendo em vista a decisão acima do Mandado de Segurança nº 5012089-51.2020.4.04.7200/SC, que desobriga o contribuinte de observar os requisitos do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014.

Vejamos.

3.1. Estado de Goiás (Programa Fomentar). IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Liquidação antecipada do ICMS financiado (“deságio de dívida”). Caracterização como Subvenção para Investimento.

No que diz respeito aos incentivos do Estado de Goiás, destacou a fiscalização o seguinte:

Segundo consta na planilha (fls. 155) apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, a base legal do benefício fiscal usufruído pela empresa está contida na Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1.984 e na

Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1.990, e regulamentado nº Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1.992. **A Lei nº 9.489/1984 instituiu o programa FOMENTAR e o benefício fiscal usufruído pela empresa, que segundo consta na planilha citada acima, é o financiamento de 70% sobre o saldo ICMS devido nas operações incentivadas**, que é o previsto no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 11.180/1990, regulamentado pelo inciso II, do artigo 4º do Decreto nº 3.822/1992.

Na planilha citada anteriormente (fls. 155), consta a existência de vários documentos relacionados a concessão do benefício fiscal. Em vista deste fato, no item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fls. 2.661 a 2.662), intimamos a empresa a nos apresentar tais documentos. Em atendimento, apresentou nos apresentou os documentos solicitados (fls.2.669 a 2.816).

Entre os documentos apresentados, há o Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo, Mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças (fls. 2.749 a 2.762), celebrado entre o Banco do Estado de Goiás (agente financeiro do programa FOMENTAR a época) e a Perdigão Industrial S.A. (sucédida da BRF S.A.) em março de 1998, em que houve a abertura de uma linha de crédito em favor da Perdigão Industrial. Posteriormente, houve outros aditamentos a este contrato, conforme consta na Escritura Pública de Rerratificação e 4º Aditamento ao Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo de 10/06/2019 (fls. 2.773 a 2.781), que promoveu várias alterações, tais como a mudança do agente financeiro para a Agência de Fomento de Goiás S/A, a sucessora do contrato (BRF S/A), a prorrogação do contrato para 31/12/2040, entre outras. **É através deste contrato e seus aditivos que é efetuado o financiamento de 70% do ICMS devido nas operações incentivadas previsto no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 11.180/1990, regulamentado pelo inciso II, do artigo 4º do Decreto nº 3.822/1992.**

Na resposta ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fls. 2.669 a 2.670), o contribuinte informou que as contas contábeis que controlam o empréstimo do contrato vinculado ao programa FOMENTAR são: 216782 – FOMENTAR; 216783 – JUROS S/ FOMENTAR e 560024 – JUROS FOMENTAR.

A conta contábil de passivo 216782 – FOMENTAR (fls. 3.362 a 3.367) pertence ao grupo de Empréstimos e Financiamentos. Analisando os seus lançamentos, constatamos que possui como contrapartida a conta contábil de passivo 212615 – Fomentar (fls. 3.368 a 3.379), pertencente ao grupo de Obrigações Fiscais. **Quando é efetuado o financiamento de 70% do saldo ICMS devido nas operações incentivadas, primeiramente é creditado nesta conta o valor correspondente, com débito na conta contábil 212601 - ICMS a Recolher. Posteriormente, é transferido o valor financiado da conta 212615 – Fomentar, debitando-a, para a conta 216782 – FOMENTAR, creditando-a.**

Quando há liquidação de algum valor financiado de ICMS, o valor liquidado é transferido da conta 216782 – FOMENTAR para a conta 212615 – Fomentar. Em seguida, este valor é transferido dessa conta para a conta contábil de resultado 460745 - Créd. na Liquid de Impostos Subv Invest (fls. 3.380 a 3.381), este é

momento em que ocorre na contabilidade da empresa o reconhecimento como receita de suposta subvenção para investimento.

A liquidação de tais valores, ocorreram mediante antecipação de pagamento do ICMS financiado, através das ofertas públicas do 41º Leilão e 42º Leilão, conforme documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 05 (fls. 2.860 a 2.872). Na oferta pública do 41º Leilão, a empresa quitou antecipadamente o débito financiado de ICMS, referente ao período de novembro de 2018 a abril de 2019, no valor total de R\$ 29.257.939,46 pelo valor de R\$ 3.218.373,34, em parcela única e imediata, ocasionando um desconto de R\$ 26.039.566,12.

Já na oferta pública do 42º Leilão, a empresa quitou antecipadamente o débito financiado de ICMS no valor total de R\$ 38.546.595,48, referente ao período de maio a outubro de 2019, pelo valor de R\$ 4.240.125,50, em parcela única e imediata, obtendo um desconto de R\$ 34.306.469,99.

É este valor de deságio da dívida que é reconhecida como receita, quando da liquidação de ICMS financiado, segundo consta na conta contábil 212615 – Fomentar, e ocorreram duas vezes em 2019: a primeira em 19/06/2019 e a outra em 16/12/2019, com valores de R\$ 26.039.566,12 e R\$ 34.306.469,99, respectivamente, o que totalizou R\$ 60.346.036,11, conforme consta na conta de resultado 460745 - Créd. na Liquid de Impostos Subv Invest (fls. 3.380 a 3.381). Tal valor foi excluído na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, conforme consta na planilha ITEM 01 (fl. 2.924), apresentada em atendimento ao 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 05.

O que temos aqui é que o contribuinte transformou em receita de subvenção para investimento uma receita decorrente do deságio da dívida contraída pela empresa junto a Agência de Fomento de Goiás S/A, para com isso justificar sua exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. Trata-se, no entanto, de caso claro de perdão de dívida, uma vez que o desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho para o contribuinte derivado da redução de passivo e consequente aumento no patrimônio líquido (natureza de receita).

(...)

Assim, referidos valores dos descontos obtidos pelo contribuinte na liquidação dos financiamentos junto à Agência de Fomentos de Goiás no âmbito do Programa FOMENTAR representam ganhos, ou seja, receitas da atividade não ordinária (outras receitas operacionais), sob a forma de redução do passivo.

Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida em tela, por representar um acréscimo patrimonial para o contribuinte, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira).

(...)

No mais, mesmo que se aceite este deságio de dívida como receita de subvenção para investimento passível de exclusão (o que se conjectura apenas como hipótese), cabe frisar que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, conforme por este confessado em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e confirmado pela auditoria-fiscal em consulta à Escrituração Contábil Digital (fls.).

Basicamente, portanto, aduz o TVF que a Recorrente, no âmbito do incentivo fiscal FOMENTAR-GO, obtém o financiamento de até 70% do ICMS devido por suas operações, cujo passivo é reconhecido contabilmente; que, após determinado lapso temporal, a Recorrente logra efetuar a quitação dessa dívida junto ao Estado de Goiás mediante ofertas/leilões; que, no âmbito desses leilões, a Recorrente obtém deságio significativo do ICMS financiado (dívida); que o perdão de dívida implica na baixa de um passivo cuja contrapartida é a crédito de Receita, especificamente caracterizável como Outras Receitas Operacionais, tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em sua defesa, a Recorrente argumenta que a própria Lei instituidora do benefício (e da previsão de liquidação antecipada) o caracteriza como subvenção para investimento e que, a partir das alterações promovidas pela LC 160/2017 no artigo 30 da Lei 12.973/2014, os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por Estados da Federação, são considerados subvenção para investimento.

Portanto, o cerne da discussão, reside em primeiro lugar em aferir se os valores apurados pela autoridade fiscal ensejam, ou não, o tratamento conferido às subvenções para investimento ante a renúncia, por parte do Estado de Goiás, de parte do saldo devedor do imposto (ICMS) financiado, tudo no âmbito do programa FOMENTAR daquele estado.

a) Tratamento como subvenção para investimento.

Como bem observou a fiscalização, o programa em questão permite o financiamento de 70% sobre o saldo ICMS devido nas operações incentivadas, que é o previsto no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 11.180/1990, regulamentado pelo inciso II, do artigo 4º do Decreto nº 3.822/1992:

Lei 11.180/1990:

Art. 2º O programa prestará apoio técnico e financeiro aos empreendimentos industriais e públicos por ele aprovados e poderá conceder os estímulos seguintes:(Redação dada pela Lei nº 16.384, de 27-11-2008, art. 13).

II – **empréstimos de até 70% (setenta por cento)**, via recursos orçamentários, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações

de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, excetuado aquele decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante que exceder o limite previsto no § 6º deste artigo, a partir da data de início de suas atividades produtivas, nos casos de implantação e expansão, pelo prazo fixado nesta Lei;(Redação dada pela Lei nº 19.567, de 27-12-2016, art. 1º).

Decreto 3.822/1992:

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:** (Redação dada pelo Decreto nº 5.804, de 21-07-2003, art. 1º).

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 o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante que exceder o limite previsto no § 6º, 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:(Redação dada pelo Decreto nº 8.973, de 12-06-2017, art.

1º).

O programa FOMENTAR em si é, portanto, a princípio um empréstimo, um financiamento do ICMS devido. O “destino” dos valores concedidos é o fomento de atividades industriais, para a implantação de empreendimentos considerados prioritários ao Estado de Goiás.

Já a Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 4.989, de 30 de dezembro de 1998, e pelo Decreto nº 5.036, de 16 de abril de 1999, concedeu desconto na quitação antecipada do referido empréstimo mediante oferta pública, caso em que este montante é considerado como subvenção para investimento:

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:

I – o pagamento deve ser feito em moeda corrente, no valor obtido em leilão, originário dos saldos devedores dos contratos de financiamento, observando o preço mínimo apurado na data de sua oferta;

II – o pagamento efetivar-se-á em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e sucessivas, vincenda a 1ª em 30 (trinta) dias após a assinatura do instrumento correspondente, incidindo juros equivalentes aos exigidos nos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR;

III - os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado e, excepcionalmente, conforme disposto em regulamento, e somente para apoio à realização de empreendimentos públicos, serão eles destinados ao FOMENTAR, respeitada a cota parte dos Municípios" 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;

V – os contratos de financiamentos são cedidos mediante leilão, nos termos deste artigo, cujas ofertas públicas deverão acontecer a cada 30 (trinta) dias, até a completa liquidação dos saldos devedores apurados nos contratos correspondentes;

§ 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.

§ 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.

Portanto, do ponto de vista da legislação estadual instituidora do benefício, o FOMENTAR-GO é um incentivo fiscal voltado ao fomento da atividade industrial, mediante financiamento do ICMS devido pela operação. Mesmo a quitação antecipada do saldo devedor envolve a aplicação do valor do desconto na “ampliação e/ou na modernização do parque industrial incentivado”.

Portanto, do ponto de vista da legislação estadual, esta é expressa ao considerá-lo como “subvenção para investimento”.

Do ponto de vista da legislação federal, o tema das subvenções suscitou diversos debates na doutrina jurídica e na jurisprudência administrativa e judicial, sendo objeto do CPC nº 07, do Parecer Normativo CST nº 112/1978, da Lei nº 11.638/2007 e outras. Havia nuances relacionadas a subvenções para custeio e para investimento. O tema foi objeto de uma espécie de “movimento pendular” na legislação, ora mais restritivo, ora mais permissivo.

Para o deslinde do caso, importa tão somente consignar o conteúdo inicial de “subvenção para investimento”. O conceito jurídico remete no ordenamento brasileiro à Lei 4.320/1964, que, no âmbito do Direito Financeiro, distingue as subvenções sociais das subvenções econômicas, estas destinadas à “empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril”.

Posteriormente, a Lei n. 4.506/1964 prescreve as subvenções correntes como receitas tributadas. A Lei das S.A. (Lei 6.404/76), por sua vez, prevê a classificação como reserva de capital das subvenções para investimento. Tratamento tributário veio a ser dado apenas com o artigo 38 do Decreto-lei 1.598/1977, cujo teor é o seguinte:

Art. 38 – Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

§ 2º – As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas

As subvenções para investimentos, a partir desse momento, passam a ser tributariamente regulamentadas e assumem, desde seu nascedouro, a natureza jurídica que lhes é própria: autêntica transferência de capital¹. Nada mais são do que auxílios concedidos a alguma instituição com o objetivo de protegê-la ou para que cumpra seus objetivos². É utilização de capital público a serviço de um interesse público³, utilizando-se uma pessoa jurídica meramente como meio para um fim: o interesse público.

Portanto, o que caracteriza uma subvenção para investimento é basicamente transferência de recursos (públicos) para uma pessoa jurídica com intuito de auxiliá-la na aplicação em bens ou direitos, a fim de atender um objetivo de interesse público.

¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Jus-tec, 1979. p. 401. Também OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 186.

² ATALIBA, Geraldo. Isenção e subvenção – distinção entre os institutos – irretroatividade da lei – direito adquirido. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 20, p. 88, 1972.

³ SADDY, André; ROLIM, João Dácio. Regime jurídico de recursos públicos relacionados à parceria público-privada (PPP) para construção de obras e prestação de serviços (Leis n. 11.637/2008 e 11.941/2009 sobre as subvenções para investimento, e Lei n. 11.079/2004, com a redação da Lei n. 12.766, de 30 de dezembro de 2012, sobre o regimento jurídico da PPP). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 218, p. 155, 2013.

Não obstante os debates que se sucederam ao longo do decurso das últimas décadas, interessa ao caso – cujos fatos geradores são do ano-calendário 2019 – que com o advento do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, consolidado no artigo 523 do RIR/18, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento e seus efeitos no lucro real foram sedimentados. Em linhas gerais, as subvenções deveriam ser registradas como receitas, embora não sujeitas à incidência de tributos federais, desde que cumpridas as exigências fiscais.

No ano de 2017, a Lei Complementar nº 160 por sua vez inaugura um novo capítulo na guerra fiscal do imposto de competência dos Estados, incluindo os parágrafos 4º e 5º no artigo 40 da Lei 12.973/2014.

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, restou, então, com a seguinte redação:

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.

§ 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.

Como se verifica pela leitura do § 4º, em conjunto com o caput, a caracterização do incentivo como subvenção para investimento dependeria dos seguintes requisitos: (i) devem ser concedidas como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”; (ii) deve ser registrada na conta de reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e (iii) somente podem ser utilizadas para absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, ou para aumento do capital social.

É importante ressaltar que, mesmo sob a ótica do artigo 30 da Lei 12.973/2014, que a subvenção para investimento é gênero do qual a “isenção ou redução de impostos” é espécie, o que se denota da própria redação do caput, e o uso da expressão “*inclusive*” (“*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*”).

Em outras palavras, não é apenas a isenção ou redução de impostos que se caracteriza como subvenção para investimento. Na realidade, o conceito de subvenção para investimento é mais amplo, abrangendo aquelas que utilizam como “mecanismo” alguma benesse de natureza tributária. Uma subvenção para investimento pode então se manifestar ou não através de um estímulo tributário. E pode haver, como de fato há, subvenções para investimento concedidas mediante outros mecanismos financeiros-fiscais, com subsídios diversos.

Tanto é assim que o CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais consigna o seguinte (além de definir várias espécies de subvenções):

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Já para o tratamento tributário previsto no artigo 30 o que interessa é que a subvenção para investimento seja “concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, inclusive através de isenção ou redução de impostos.

Seguindo adiante, veja-se que o § 4º, *a contrario sensu*, faz referência à manutenção “dos requisitos ou condições” previstos no artigo, pois somente excluiu expressamente os não previstos. O dispositivo não deixa de ser relevante, pois havia uma controvérsia a respeito da existência ou não de outros requisitos para a qualificação de uma subvenção de investimento, previstos em atos normativos infralegais. É exemplo disso a necessidade de “sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”, constante no art. 198, § 7º, da IN nº 1.700/2017, que em função da alteração legislativa não são mais exigidos no caso de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Tanto é assim que foram expressamente excluídos pela IN nº 1.881/2019, que incluiu o § 8º no referido art. 198.

Em **âmbito jurisprudencial**, por fim, cumpre notar que o E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. **ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO**

FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, nº exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

Vale destacar que o E. STJ, no referido EREsp nº 1.517.492/PR, apesar do muito que se debateu doutrinaria e jurisprudencialmente, não se limitou a afirmar que a incidência de IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido de ICMS violaria o pacto federativo. Avançou na matéria, entendendo que tais valores não caracterizam renda ou lucro.

No julgado aborda-se, além da questão da competência, a interpretação sobre a natureza jurídica do citado crédito presumido e sua consequente exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Há no citado Acórdão (EREsp n. 1.517.492/PR) afirmação expressa na ementa que comprova a apreciação do tema sob a ótica da materialidade tributária.

Nesse sentido, veja-se precedente deste Carf, decidido por unanimidade:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. STJ. INTERPRETAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Nos termos das decisões do STJ, o crédito presumido de ICMS se constitui como elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base impositiva. (Acórdão nº 1402-006.532, Rel. Cons. Luciano Bernart, Sessão de 19/07/2023)

Questão relevantíssima é que, não obstante tenha sido proferido após a publicação da LC 160/2017, o acórdão do STJ acima destacado não se manifestou sobre o artigo 30 da Lei 12.973/2014 ou sobre as alterações nele promovidas. De forma pontual, o STJ chegou a afirmar que a superveniência da LC 160/2017 “não tem aptidão para alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do pacto federativo” (por exemplo no AgInt no EREsp n. 1.462.237/SC, de 27/02/2019).

O que se deu é que – nesse cenário – promoveu-se uma intensa litigiosidade a respeito da possibilidade de se **excluir da apuração do IRPJ e CSLL também isenções e reduções de base de cálculo do ICMS, ainda que tais valores nunca tenham sido considerados como receita**, com contribuintes promovendo a exclusão de tais valores inclusive à míngua de decisão judicial.

Reagindo à litigância que se sucedeu, posteriormente o STJ ampliou a discussão a respeito da extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes teses, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, fazendo referência expressa àquele primeiro julgamento na própria tese vinculante. Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo. **Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração prévia de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.**

Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos relativos ao Tema nº 1.182:

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei**"(EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

Portanto, como vem inclusive entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, **não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**

Em outras palavras, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, no sentido de que os demais benefícios de ICMS – ressalvado o crédito presumido –, para serem considerados subvenção para investimento, não estão sujeitos à “demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição.”

Ao cabo, **“as mudanças promovidas retiram a subjetividade da análise por parte das autoridades fiscais se um determinado benefício relativo ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento, devendo apenas ser analisado se houve o cumprimento do previsto no art. 30”**, como bem observado pelo Ilmo. Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza na Resolução 1401-001.075, em que apreciado caso muito semelhante ao presente.

Em sentido semelhante, no acórdão nº 9101-005.508, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, na sua declaração de voto resume bem a necessidade de cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, em caso em que inclusive se apreciou o FOMENTAR-GO, conforme trecho abaixo:

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.

Portanto, à luz do tratamento legislativo dado pela Lei 12. 973/2014 (com as modificações da LC 160/2017) e do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.**

Fixadas estas premissas, retome-se então o que se discute nos presentes autos.

Como visto, a fiscalização firmou seu entendimento de que, em realidade, não se trataria de subvenção para investimento, mas de receita oriunda de deságio de dívida:

O que temos aqui é que o contribuinte transformou em receita de subvenção para investimento uma receita decorrente do deságio da dívida contraída pela empresa junto a Agência de Fomento de Goiás S/A, para com isso justificar sua exclusão na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. Trata-se, nº entanto, de caso claro de perdão de dívida, uma vez que o desconto obtido na liquidação antecipada de empréstimo constitui ganho para o contribuinte derivado da redução de passivo e consequente aumento no patrimônio líquido (natureza de receita).

A DRJ, por sua vez, baseou-se no Parecer Normativo CST 112/1978 para concluir que o deságio em questão não poderia ser considerado como subvenção para investimento:

302. Diante do exposto, conclui-se, de plano, que o recurso oriundo da liquidação antecipada do empréstimo obtido pela adesão ao programa FOMENTAR não pode ser considerado como subvenção para investimento.

303. Basta observar o que dispõe o PN CST nº 112, de 1978, ao discorrer sobre as subvenções para investimento:

(...)

304. Analisando o caso concreto, constata-se que os recursos oriundos da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização submetida a um encargo, não atendem aos requisitos necessários para serem considerados como subvenções para investimento.

305. Merece destaque o item 2.12 do Parecer Normativo CST nº 112/1978, ao dispor sobre a necessidade de que na subvenção para investimento ocorra uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e que reste demonstrada a "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

306. Não basta que a lei estadual ou os correspondentes atos regulamentares demonstrem a intenção de subvencionar do Estado.

307. Há que se estabelecer um gerenciamento da aplicação dos recursos, com prestação de contas periódica, com pontos de controle determinados, para o devido acompanhamento das obrigações contraídas.

308. Pelo contrário, as normas estaduais que regulam o FOMENTAR deixam a administração dos recursos completamente a critério do beneficiário, ou seja, o Estado de Goiás não exerce nenhum controle na aplicação do incentivo fiscal concedido. Não há nenhuma sincronia entre o ingresso dos recursos decorrentes dos abatimentos obtidos em razão da quitação antecipada do empréstimo e a sua destinação. O ente público, no caso em análise, não promove nenhuma exigência no sentido de estabelecer um controle efetivo na utilização das receitas perdoadas.

(...)

310. Dessa maneira, constata-se que a Lei Estadual nº 13.436, de 1998 e suas alterações, ao dispor sobre o programa FOMENTAR, não exigem que o ente público exerça qualquer controle na aplicação dos recursos concedidos à beneficiária decorrentes do abatimento obtido em razão da liquidação antecipada do empréstimo. Nesse sentido, as receitas desoneradas, tendo em vista o tratamento dispensado pela norma estadual, não podem ser consideradas como subvenção para investimento.

À luz do que afirmado acima, tem-se por inaplicável o entendimento da DRJ. As questões relativas à “sincronia” entre ingresso de recursos e a sua aplicação, bem como a “efetiva e específica” intenção do ente público de subvencionar, tornaram-se inaplicáveis à luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça. São irrelevantes as considerações quanto aos controles (ou a falta deles) da política pública por parte do Estado de Goiás.

Esse é o primeiro fundamento para o provimento do recurso no tema: descabe, à luz do quanto consignado pelo STJ, a avaliação da “intenção efetiva e específica”, da efetividade da política pública ou da “sincronia”, como fez a DRJ.

Trata-se de fato até mesmo natural, já que a DRJ (e mesmo o auto de infração) findaram por perder parte de sua sustentação jurídica com a evolução legislativa e jurisprudencial a respeito da matéria das subvenções para investimento.

Em segundo lugar, e em especial: ainda que adotado o entendimento de que subsistiria a possibilidade de averiguar se o estímulo é efetivamente concedido “como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” (à luz do caput do art. 30 da Lei 12.973/2014), o fato é que a legislação estadual do FOMENTAR-GO como tal o define, inclusive quanto ao deságio da dívida.

Como visto, o FOMENTAR-GO é incentivo fiscal voltado ao fomento da atividade industrial, mediante financiamento do ICMS devido pela operação. Mesmo a quitação antecipada

do saldo devedor envolve a aplicação do valor do desconto na “ampliação e/ou na modernização do parque industrial incentivado”.

No Acórdão nº 9101-005.508, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, na sua declaração de voto resume bem a necessidade de cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, **em caso que envolve o programa FOMENTAR-GO**, inclusive destacando a expressa previsão da própria legislação estadual:

(...)

II.1 – Programa FOMENTAR 16.

O Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984 (folhas nos 1.869 a 1.870). Posteriormente o Programa FOMENTAR foi totalmente regulado pela Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990 (folhas nos 1.871 a 1.880). Essa última sofreu várias alterações por meio de atos normativos subseqüentes, entre eles a Lei Estadual nº 11.660, de 27 de dezembro de 1991 (folhas nos 1.881 a 1.888).

17. O FOMENTAR tem como objetivo o incremento da atividade econômica na Unidade da Federação, incentivando a expansão das atividades industriais consideradas relevantes. Um dos instrumentos é a concessão de empréstimos de montante equivalente a até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual.

18. A Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998 (folhas nos 1.889 a 1.892), permitiu a quitação antecipada (com desconto) desses empréstimos concedidos no âmbito do Programa. Os parágrafos 1º e 2º do art. 1º da mencionada Lei dispõem que o desconto obtido na liquidação antecipada é considerado subvenção para investimento, conforme a seguir:

(...)

19. O FOMENTAR foi regulamentado pelo Decreto Estadual nº 3.822, de 10 de julho de 1992 (folhas nos 1.893 a 1.930). A previsão legal de quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa foi regulamentada pelos Decretos Estaduais nos 4.989, de 30 de dezembro de 1998 (folhas nos 1.931 e 1.932), e 5.036, de 16 de abril de 1999 (folhas nos 1.933 a 1.935).

(...)

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”.

Assim, parece-me incontroverso que o incentivo em questão se caracteriza como subvenção para investimento.

E, como a fundamentação do auto de infração baseia-se, em primeiro lugar, na não caracterização como subvenção para investimento, bem como a sua efetiva aplicação “na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”, não há como manter tal argumento a partir da legislação estadual e do entendimento do STJ.

Ainda, cumpre observar que a natureza de subvenção para investimento de referido desconto de dívida do FOMENTAR-GO vem sendo reconhecida em recentes julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que se apreciou o benefício em específico:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR (FUNDO DE PARTICIPAÇÃO E FOMENTO À INDUSTRIALIZAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS). EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. 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, de 2017, e no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real.

FOMENTAR. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. DESCONTO. **LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO (FOMENTAR)**. DISCORDÂNCIA DO AUDITOR FISCAL QUANTO A NATUREZA DA SUBVENÇÃO. ARGUMENTO INSUFICIENTE. IMPOSSIBILIDADE DE TRATAMENTO COMO SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

É indevida a conduta da fiscalização de desconsiderar a natureza jurídica de uma subvenção tratada expressamente como subvenção para custeio pela legislação do ente que a concedeu como se subvenção para custeio fosse.

A Lei Estadual que trata do Programa FOMENTAR é expresse ao prever que o valor do desconto obtido será considerado como subvenção para investimento e, indo além, prevê as formas como o investimento em modernização deve ser efetuado.

(CARF – Acórdão 1402-007.433 – 26/08/2025)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2007, 2008 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 às subvenções para investimento,

podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

(CARF – Acórdão 1401-006.886 – 12/03/2024)

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.

(Acórdão nº 1401-006.886, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 12 de março de 2024)

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. EXIGÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE SUA CONCESSÃO COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. ILEGITIMIDADE.

Nos termos da jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, os benefícios fiscais de ICMS – ressalvado o crédito presumido, cuja inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL viola por si só o pacto federativo – representam subvenção para investimento, não devendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Ausência de questionamento a respeito da constituição de reserva de incentivos fiscais. Cancelamento da exigência.

(CARF – Acórdão 1301-007.764 – 22/04/2025)

Portanto, o incentivo em questão inequivocamente se caracteriza como subvenção para investimento e como tal deve ser tratada.

b) Constituição de reserva. Art. 30 da Lei 12.973/2014.

Por outro lado, no auto de infração igualmente é mencionado que, ainda que se supere a natureza de receita do desconto de dívida, a Recorrente teria descumprido o dever de registro das receitas de subvenção em conta de reserva de lucros:

No mais, mesmo que se aceite este deságio de dívida como receita de subvenção para investimento passível de exclusão (o que se conjectura apenas como hipótese), cabe frisar que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que determina o

registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, conforme por este confessado em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e confirmado pela auditoria-fiscal em consulta à Escrituração Contábil Digital (fls.).

A respeito dessa questão, a Recorrente se insurge afirmando que *“em 2019, não obstante a companhia tenha apurado lucro contábil, esse montante foi totalmente consumido por prejuízos acumulados de períodos anteriores”*, e que, em virtude desse fato, *“restou frustrada a constituição de reserva de incentivos, (...) e o parágrafo 3º do art. 30 da Lei n. 12973 estabelece que a empresa deverá constituir a referida reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes”*.

De fato, o artigo 30 da Lei 12.973/2014, caput, prevê que o registro em reserva de lucros do artigo 195-A da Lei das S.A. é a condição contábil para exclusão das subvenções:

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:

Ocorre que, com efeito, o parágrafo 3º do mesmo artigo afirma que, em situação de prejuízo contábil ou lucro líquido contábil que não permita a reserva de lucros relativa à subvenção, a companhia fica a obrigada fazê-lo na medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes:

§ 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.

A própria RFB já abordou o tema, a exemplo da Solução de Consulta COSIT 107/2024, em que reconheceu que a existência de prejuízo fiscal, a empresa deve fazer a constituição da reserva nos exercícios seguintes, mas tal fato não impede a exclusão da subvenção:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. EXCLUSÃO. PREJUÍZO FISCAL.

Não há norma que determine que a pessoa jurídica somente possa excluir os valores relativos à subvenção para investimento na determinação do lucro real em caso de apuração de lucro líquido, de forma que não haja incremento de eventual prejuízo fiscal apurado.

Se em determinado período a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de incentivos fiscais, tal destinação deverá ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 30 e 50;

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 198.

A Solução de Consulta em questão bem observa qual a real finalidade da reserva de lucros:

13. O prejuízo fiscal, por sua vez, é o valor negativo obtido após a realização dos ajustes permitidos e/ou determinados na legislação do IRPJ, adições e exclusões, a partir do lucro ou prejuízo contábil apurado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

1 3.1. Por conseguinte, considerando -se a hipótese em que houve prejuízo contábil em determinado trimestre e a pessoa jurídica realizou a exclusão dos valores relativos à receita de subvenção para investimento na determinação do lucro real, pode ocorrer o aumento do prejuízo fiscal inicialmente apurado. Em outras palavras, não há norma que determine que a pessoa jurídica somente possa excluir os valores relativos à subvenção para investimento da determinação do lucro real em caso de apuração de lucro líquido, de forma que não haja incremento de eventual prejuízo fiscal apurado. 13.2. As regras contidas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo a autorização legal para exclusão dos valores recebidos a título de subvenção governamental para investimento da determinação do lucro real, **visavam permitir que o beneficiário da subvenção destinasse de forma efetiva e específica à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, evitando -se não apenas a incidência de tributação, mas também a distribuição de tais recursos aos sócios e/ou titular da pessoa jurídica.** 14. Frisa-se, contudo, a necessidade de a pessoa jurídica constituir a reserva de incentivos fiscais nos períodos subsequentes em que aufera lucro e do controle dos valores no e -Lalur, para que haja a adição dos respectivos valores à apuração do lucro real em caso de descumprimento das condições previstas na legislação.

No caso em tela, a empresa apurou lucro contábil, conforme LALUR do período (e-fls. 2923). Todavia, esse lucro contábil, além de ser muito inferior à parcela das subvenções excluídas, igualmente foi absorvido pelos prejuízos de anos anteriores, conforme demonstrações financeiras (e-fls. 3863-3998).

Veja-se que, de acordo com a Lei das S.A., o lucro líquido da companhia, antes de poder ser efetivamente destinado às reservas (obrigatórias ou facultativas) ou à distribuição para os acionistas, deve sofrer determinadas deduções, impostas pela própria lei societária e contábil.

A primeira das deduções se refere justamente às provisões para pagamento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do imposto de renda (IRPJ).

Em seguida, serão abatidos os prejuízos acumulados dos exercícios anteriores (artigo 189 da LSA e artigo 2º da Lei 7.689/1988), tendo em vista que é vedada a distribuição de lucro aos acionistas, caso seja verificado que a companhia está no prejuízo.

Feitas as deduções da CSSL, do IRPJ e dos prejuízos acumulados, serão então deduzidas as participações dos debenturistas (artigo 56 e inciso IV do artigo 187 da LSA), dos empregados, dos administradores e das partes beneficiárias (artigo 190 da LSA), obrigatoriamente nessa ordem.

Apenas ao final é que se constituem as reservas, sejam as legais ou facultativas. Dessa forma, no caso em tela, a Recorrente não tinha como constituir a reserva, amoldando-se o caso ao parágrafo 3º do artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Assim, não subsiste também essa razão para a glosa da exclusão em questão, devendo ser cancelado o lançamento neste item.

Portanto, dou provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

3.2. Estado de Goiás. Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS

Neste item, o TVF narra o seguinte:

Temos também a obrigatoriedade de contribuições pela empresa para o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS, instituído pela Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003, combinado com o disposto no artigo 3º, inciso II e parágrafo 1º da Lei nº 20.367/2018. Esta obrigação consta na cláusula quarta do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 001-1301/2019-GSE (fls. 2.802 a 2.808) celebrado com o Estado de Goiás.

(...)

No arquivo ITEM 06 CNPJ 018387230172_83 (fls. 2.926 a 2.931), apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 07, referente à filial situada no Estado de Goiás, não consta que os valores das contribuições obrigatórias aos citados fundos foram excluídos do cálculo do benefício fiscal.

(...)

Ocorre que, ao não excluir este valor de contribuições aos fundos do Estado de Goiás do cálculo da suposta subvenção para investimento, o contribuinte inflou o montante que, em tese, poderia excluir na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

Então, mesmo se considerarmos este deságio de dívida como receita de subvenção para investimento, deveríamos excluir o valor acima (R\$ 10.815.923,16) do valor de R\$ 60.346.036,11, que o contribuinte considerou como subvenção para investimento, o que daria R\$ 49.530.112,95.

Deve-se frisar que, no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5 (fls. 2.515 a 2.648).

Em vista dos fatos elencados, será glosado R\$ 60.346.036,11 da exclusão constantes na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2019 (fls. 2.932 a 2.935). Mas caso entenda-se, em sede de julgamento, que o perdão de dívida em questão reveste-se das características de receita de subvenção para investimento, então ao menos a glosa de exclusão de R\$ 10.815.923,16 deve ser mantida consoante aqui demonstrado.

Nesse ponto, a Recorrente aduz, em primeiro lugar, que seria nulo o lançamento calcado em critérios jurídicos subsidiários. Ainda, especificamente quanto ao valor da contribuição aos fundos, alega que as aludidas contribuições decorrem de imposição legal para a fruição do benefício fiscal.

A matéria não chegou a ser sequer apreciada pela DRJ, a qual consignou:

341. Isto é, não tendo sido tal montante considerado como subvenção para investimento, não há que se falar em ajuste do referido montante em relação aos pagamentos efetuados ao PROTEGE Goiás, seja este no montante de R\$ 10.815.923,16, conforme a Fiscalização, seja, como alega a impugnante, no montante de R\$ 3.381.291,45. Com isso, não há nenhum comentário a ser feito neste voto sobre o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás (PROTEGE Goiás).

342. Logo, mantém-se a tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor de R\$ 60.346.036,11

Entendo assistir razão à Recorrente. É incabível a formulação de lançamento pautado em critérios alternativos e/ou condicionados. A autuação deve se ater ao fato constatado e à legislação infringida, sendo descabida a formalização de lançamento de ofício com base em “acusações subsidiárias”.

O CTN expressamente define o lançamento como o ato administrativo de determinação da matéria tributável e do montante do tributo devido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto 70.235/1972 igualmente afirma que o auto de infração deve conter a determinação da exigência:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 20 (vinte) dias úteis;

No ato de lançamento, o intérprete (agente público) deverá, na sua aplicação da lei ao caso concreto, justamente identificar os elementos da hipótese de incidência, evidenciá-los de forma expressa e fundamentada, e demonstrar sua ocorrência no caso concreto. **Isto é: realizar o exercício de decisão jurídica que consiste em fixar o critério jurídico do lançamento.**

Ainda que as normas tributárias evidentemente comportem interpretações (inclusive potencialmente conflitantes entre si), ao final o lançamento deve ter fixado e evidenciado de forma clara algum critério jurídico. **Em outras palavras, dentre os vários caminhos hermenêuticos e retóricos, o operador escolhe o que reputa mais válido, mais sólido, mais persuasivo, abdicando de outros igualmente possíveis.** Trata-se de uma escolha, evidentemente; mas de uma escolha para a qual não é possível “retornar” ou criar “rotas alternativas”.

E, com isso, a escolha do “caminho hermenêutico”, “critério jurídico”, “motivo/motivação do ato administrativo” (qualquer que seja o enfoque) estabiliza o ato-fato, inclusive para propiciar uma correta delimitação da controvérsia para instauração do contencioso administrativo.

No caso concreto, a fiscalização pretende efetuar um lançamento que se baseia em uma lógica de glosa total da exclusão (por descaracterização da exclusão como “subvenção”) e, simultaneamente, manter aberta a possibilidade de glosar apenas parcialmente parte do valor (também por descaracterizar esta parte como “subvenção”, ainda que a parte maior seja assim considerada).

Entendo, pois, que a exclusão maior (calcada na questão do deságio da dívida e natureza da subvenção – que resulta na glosa total da exclusão) abrange a questão menor (contribuição para o fundo – que resulta na glosa parcial da exclusão). Deveria a fiscalização optar por um ou outro critério jurídico para o lançamento, não sendo possível versões alternativas e até mesmo parcialmente excludentes entre si.

Tal situação prejudica evidentemente a defesa do contribuinte, haja vista que não resta fixado com precisão qual o objeto do lançamento, sendo certo que este deve indicar, com precisão, os fatos e a matéria tributável. A utilização de “tabelas” e critérios subsidiários prejudica fortemente a delimitação da matéria efetivamente controversa.

A utilização de motivações distintas para o lançamento, de cunho “subsidiário”, é descabida, sob pena de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e inversão da lógica do processo administrativo, com risco de supressão de instâncias.

Tanto é assim que a matéria deixou de ser apreciada pela DRJ, o que evidencia a impropriedade da técnica adotada pela fiscalização, cujo impacto no contencioso administrativo é

evidente. Até mesmo diante da impossibilidade de supressão de instância, este CARF não poderia então apreciar o tema, o que demonstra que a subsidiariedade adotada é indevida.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade do lançamento nesse ponto, afastando a possibilidade de glosa “parcial”, uma vez que foi mantida a exclusão do benefício, nos termos acima expostos.

3.3. Estado do Mato Grosso

No que tange aos incentivos do Estado do Mato Grosso, afirma-se que deve ser excluído o valor relativo às contribuições recolhidas pela empresa aos fundos determinado pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, bem como para o FEEF/MT, instituída pela Lei nº 10.709/2018. Além disso, igualmente adota-se mecanismo de subsidiariedade, ponderando que, toda a exclusão é que deveria ter sido glosada:

Do valor total de R\$ 57.652.049,91 que o contribuinte considerou como subvenção para investimento, escriturados nas contas contábeis de resultado 330105 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest; 330227 - (-)Créd. Pres. ICMS Prodeic Subv Invest Aves Geral; e 330228 - (-)Créd Pres ICMS Prodeic Sub Invest Suínos Geral, deve-se excluir os valores das contribuições recolhidos pela empresa aos fundos determinado pelo artigo 11 do Decreto nº 1.432/2003, bem como para o FEEF/MT, instituída pela Lei nº 10.709/2018. Então temos que o valor correto de subvenção para investimento relativo aos benefícios fiscais do Estado do Mato Grosso é de R\$ 52.387.953,89, devendo ser glosado a exclusão de R\$ 5.264.096,02 em razão do seu duplo aproveitamento, conforme foi demonstrado anteriormente.

Porém mesmo a exclusão na apuração do lucro real e na base de cálculo relativo à subvenção para investimento de R\$ 52.387.953,89 deve ser glosada, tendo em vista que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, conforme informado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 11 a 14) com transcrição abaixo. Deve-se frisar que no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5 (fls. 2.515 a 2.648).

Aqui, entendo que a acusação maior (exclusão da subvenção como um todo pela falta de respeito ao artigo 30 – constituição da reserva de lucros) absorve a menor (decote da exclusão relativa à parcela das contribuições ao fundo).

Mantendo-se a apreciação apenas da glosa maior (exclusão indevida por falta de reserva de lucros), aplica-se o entendimento que consignei no item 3.1, no sentido de que, no caso em tela, a Recorrente não tinha como constituir a reserva, amoldando-se o caso ao parágrafo 3º do artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Assiste razão à Recorrente.

3.4. Estado de Pernambuco. PRODEPE. Descumprimento do dever de constituição de reserva de lucros. Artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Relativamente aos incentivos do Estado de Pernambuco, narra-se no TVF o seguinte:

Esta subvenção para investimento de R\$ 70.327.083,28 deve ser glosada, tendo em vista que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, conforme informado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 11 a 14) com transcrição abaixo. Deve-se frisar que no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5 (fls. 2.515 a 2.648).

6) Com relação ao Item 2-E, a empresa informa que não possui saldo e nem registro nas contas de reserva de lucros;

Em vista dos fatos elencados, será glosado R\$ 70.327.083,28 da exclusão constante na linha 106: (-) Doações e subvenções para investimentos da Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2019, por falta de registro em conta de reserva de lucros das subvenções para investimento.

A este item aplicam-se as razões acima efetuadas quanto à impossibilidade de constituição de reserva de lucros, expostas no item 3.1 do presente voto, à luz do parágrafo 3º do artigo 30 da Lei 12.973/2014. Assim, é improcedente o lançamento calcado unicamente no alegado descumprimento do dever de constituição da reserva de lucros.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a infração nesse item.

3.5. Município de Londrina.

Nesse item, afirmou-se no TVF:

Está subvenção para investimento de R\$ 284.374,00 também deve ser glosa, tendo em vista que o contribuinte não cumpriu o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que determina o registro das receitas de subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, conforme informado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, transcrito abaixo. Deve-se frisar que no ano-calendário de 2019, a BRF obteve um lucro contábil de 297 milhões de reais, conforme consta nas suas demonstrações financeiras de 2019, às folhas 5.

A este item aplicam-se as razões acima efetuadas quanto à impossibilidade de constituição de reserva de lucros, expostas no item 3.1 do presente voto, à luz do parágrafo 3º do artigo 30 da Lei 12.973/2014. Assim, é improcedente o lançamento calcado unicamente no alegado descumprimento do dever de constituição da reserva de lucros.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a infração nesse item.

3.6. Conclusão sobre as Exclusões – Subvenção

Em conclusão, no tópico das exclusões indevidas, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa das subvenções, em sua integralidade, com base nas razões acima expostas.

4. Conclusão.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento nos seguintes termos:

- a) Nego provimento ao recurso voluntário quanto à 1ª Infração. Tributos com exigibilidade suspensa. Falta de adição na apuração da base de cálculo da CSLL. (Tópico 3 do TVF e Tópico 8 do Recurso Voluntário);
- b) Nego provimento ao recurso voluntário quanto à 2ª Infração. PLR administradores. Despesa indedutível na apuração do lucro real (Tópico 4 do TVF e Tópico 3 do Recurso Voluntário).
- c) Dou provimento ao recurso voluntário quanto à 3ª Infração. Exclusões Indevidas. Subvenções para investimento (Tópico 5 do TVF).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho