



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.721761/2015-65
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.583 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente BRITANIA ELETRONICOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS NO CONTEXTO DA ROTULADA “GUERRA FISCAL” SOB A FORMA DE CRÉDITO PRESUMIDO. EQUIPARAÇÃO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14 E LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em favor da contribuinte 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 Lucro Real.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS NO CONTEXTO DA ROTULADA “GUERRA FISCAL”. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEGITIMIDADE.

Considerando que, a partir da edição da Lei 11.941/2009, foi autorizada expressamente a exclusão das receitas contabilizadas como subvenções para investimentos, destinadas para conta de Reserva de Incentivos Fiscais, da base de cálculo da COFINS, o presente lançamento deve ser considerado improcedente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS NO CONTEXTO DA ROTULADA “GUERRA FISCAL”. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEGITIMIDADE.

Considerando que, a partir da edição da Lei 11.941/2009, foi autorizada expressamente a exclusão das receitas contabilizadas como subvenções para investimentos, destinadas para conta de Reserva de Incentivos Fiscais, da base de cálculo da contribuição ao PIS, o presente lançamento deve ser considerado improcedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Prejudicado o exame de mérito quanto à exigência de “multa isolada”.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 1.273/1.346) interposto pelo Contribuinte acima indicado em face do acórdão nº **1301-002-132** (fls. 1.169/1.196), complementado pelo acórdão nº **1301-002.510**, este último proferido em sede de embargos de declaração.

Transcrevo a seguir a amenta da decisão ora recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

Para caracterização das subvenções para investimento necessária a intenção do ente subvencionador em destiná-las para investimento, assim como , a efetiva e específica aplicação, pelo beneficiário, dos valores subvencionados em investimentos para implantação ou expansão do empreendimento econômico.

PROGRAMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. BENEFÍCIOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÕES ESPECÍFICAS PARA APLICAÇÃO EM INVESTIMENTOS. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO.

Inexistentes no ato legal concessório dos benefícios fiscais do Estado de Santa Catarina quaisquer obrigações específicas para o beneficiário, de forma a garantir a aplicação dos valores subvencionados em investimentos, estes benefícios fiscais devem ser classificados como subvenções para custeio.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção

COFINS. PIS. SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Incluem-se dentre as receitas tributáveis pela COFINS e PIS as subvenções para custeio face à inexistência de previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo das contribuições.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 concomitantemente com a multa de ofício por se tratarem de penalidades distintas e com previsões legais específicas. A Súmula CARF nº 105 não é aplicável aos fatos geradores a partir de 2007 em virtude das alterações legislativas ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, sobre o qual se fundamenta referida súmula.

MULTA ISOLADA. EXONERAÇÃO. INEXATIDÃO NA APURAÇÃO.

Correto o acórdão recorrido que exonerou a multa isolada sobre a estimativa de CSLL do mês de outubro/2012 quando identificado erro na base de cálculo da estimativa apurada pela fiscalização.

No recurso especial, a contribuinte sustenta existir dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os *paradigmas* em relação às seguintes matérias: 1) *Da classificação das subvenções estaduais de ICMS como custeio ou investimento para fins de incidência do IRPJ/CSLL*; 2) *Da cumulatividade da Multa isolada sobre as estimativas pagas com a multa de*

ofício; 3) Da incidência do PIS e da COFINS sobre valores de créditos de ICMS decorrentes de subvenção estadual.

Despacho de fls. 1.560/1.575 admitiu o apelo nos seguintes termos:

1) Da classificação das subvenções estaduais de ICMS como custeio ou investimento para fins de incidência do IRPJ/CSLL

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à tributação de receitas de subvenção ICMS de Santa Catarina.

Em relação a essa primeira matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão n.º **9101-002.348** e o de n.º **1401-001.622**, cujas ementas dispõem o seguinte:

1º Paradigma: - Acórdão n.º 9101-002.348 – 1ª Turma da CSRF

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente obteve êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

O núcleo essencial da controvérsia é bastante assemelhado em ambos os casos confrontados, seja pelo aspecto fático ou jurídico, mesmo porque ainda se trata do mesmo contribuinte.

O arcabouço jurídico envolveu a possibilidade de inclusão na base de cálculo do tributo das receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de subvenção ligado ao crédito presumido do ICMS. No presente caso, analisou-se a aplicação os dispositivos do § 2º do art. 38 do DL n.º 1.598/77 e do artigo 392 do RIR/99.

A situação fática, da mesma forma é assemelhada, envolve programas estaduais que preveem a dispensa do pagamento de parte do valor mutuado pelo contribuinte para pagamento do ICMS devido. **No primeiro paradigma, o programa estadual é exatamente o mesmo do recorrido, envolvendo o Estado de Santa Catarina, uma vez que se trata até do mesmo contribuinte, mudando apenas o período da autuação.**

Da divergência constatada

Dessa forma, enquanto no **recorrido** adotou-se entendimento literal do Parecer Normativo n.º 112, sem estabelecer qualquer relativização na aplicação de seus parâmetros; e, em cima das premissas lá estabelecidas, entendeu também que na legislação estadual de Santa Catarina não constava critérios objetivos que se permitisse fazer a vinculação e controle dos valores recebidos com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento e, portanto, tratar-se-ia de subvenção para custeio; **no primeiro acórdão paradigma**, ao contrário, houve certa flexibilização do entendimento consignado no referido Parecer, bem assim considerou que nessa mesma legislação estadual do Estado de Santa Catarina havia, sim, critérios objetivos que se permitisse fazer essa efetiva vinculação, possuindo então a natureza de subvenção para Investimento.

Como já se disse, apesar de a análise se dar de forma direta através da análise do mesmo programa estadual do Estado de Santa Catarina, referente inclusive ao mesmo contribuinte, os acórdãos chegaram a conclusões opostas no sentido de estabelecer a natureza desse benefício fiscal para fins de tributação do IRPJ/CSLL.

Isso porque, enquanto na decisão do primeiro paradigma a norma em tese, no caso o decreto estadual que regulamenta a concessão do benefício, segundo o entendimento do relator, estabelece regras claras que permitem averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto; no recorrido, ao contrário, interpretou-se a mesma lei concessiva do benefício fiscal, não permitiria garantir que os recursos

vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento

Esse para mim é o principal fundamento do recorrido contraposto ao paradigma que fez com que se mantivesse a autuação. Considero tudo o mais como argumento subsidiário não influenciando a divergência acima constatada. Ou seja, o fato de o recorrido de certa forma não ter adotado o entendimento do paradigma que foi levado na ocasião como argumento de defesa, sob o fundamento que os fatos ainda seriam divergentes em uma nível de detalhe ainda maior do que esse aqui estabelecido, não desfaz a divergência ora apontada. Primeiro porque, como já se disse, trata-se de argumento subsidiário, mesmo que não enfrentado não daria inclusive ensejo para ser acolhido em sede de embargos; e, por último, porque os fatos em tese referente à mesma empresa com um mesmo *modus operandis*, espera-se que não discrepe muito de um ano para o outro, e o aprofundamento mais detalhado de peculiaridades deve ser enfrentado pela CSRF caso a mesma ratifique a divergência aqui apontada em juízo prelibatório e então faça a subsunção específica desses fatos à interpretação da(s) norma(s).

No segundo paradigma, não considero haver divergência, pois como já se disse, a discussão mais relevante travou-se justamente em cima das minúcias da legislação específica do Estado de Santa Catarina concessora do referido benefício fiscal, o que não é o caso deste último paradigma, em que o crédito presumido de ICMS em debate foi concedido pelo **Estado do Paraná** cuja legislação, por óbvio, possui teor diferenciado.

Pelo exposto, opino por admitir o Recurso Especial em relação a esta matéria, mas apenas através do Paradigma n.º **9101-002.348**.

2) Da cumulatividade da Multa isolada sobre as estimativas pagas com a multa de ofício após o ano-calendário de 2007

Em relação a esta matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão n.º 1401-001.367 e de n.º 1201-001.450, cujas ementas dispõem o seguinte, na parte que interessa:

(...)

Examinando-se os acórdãos paradigmas, verifica-se que os mesmos abraçam o entendimento de que **não é cabível** o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL em concomitância com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido anualmente, **ainda que para os anos-calendário a partir de 2007, não alcançados pela Súmula CARF n.º 105, depois das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.**

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigma, por considerar devida a multa isolada quando aplicada cumulada com a multa de ofício aplicada sobre o valor apurado ao final do exercício, para os **anos-calendário a partir de 2007, justamente por levar em consideração que os fatos geradores são posteriores à vigência das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.**

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Cabe salientar que a Súmula CARF n.º 105, pela sua própria redação, não alcança os anos-calendário de 2007 e posteriores, em face de nova redação dada ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 11.488, de 2007, não sendo óbice, portanto, para o conhecimento da matéria.

Pelo exposto, opino por admitir o Recurso Especial em relação a esta matéria.

3) Da incidência do PIS e da COFINS sobre valores de créditos de ICMS decorrentes de Subvenção Estadual

A recorrente alega divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de não tributação pelo PIS e pela Cofins dos recursos advindos de incentivo estadual sob a forma de restituição de ICMS.

Em relação a esta matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão n.º 9303-005.503 e de n.º 3201-002.229, cujas ementas dispõem o seguinte, na parte que interessa:

(...)

Da Divergência

Da contraposição das ementas e dos respectivos votos, verifica-se haver similitude fática e divergência na interpretação da legislação pelos respectivos julgados.

Enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que incentivo fiscal concedido por Estado sob a forma de estornos de ICMS (créditos presumidos) teria natureza de subvenção para custeio e na legislação específica das contribuições, na forma não cumulativa, não haveria previsão legal para excluí-las; **de outra banda, nos paradigmas** assentou-se o entendimento de que tal tipo de incentivo fiscal concedido pelo Estado que reduz ICMS nem de receita tratar-se-ia, mas sim de uma redução de custo, motivo pelo qual não seria tributado pelo PIS e pela COFINS seja qual for o regime.

(...)

Diante do exposto, em juízo prelibatório, **OPINO** por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pelo Sujeito Passivo e submeto à consideração da Sra. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, em relação a todas as 3(três) matérias contestadas.

Ato contínuo, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.577/1.597). Não questiona o conhecimento recursal, pugnando apenas pela manutenção do acórdão recorrido.

Encaminhados os autos à CSRF, foi proferida a Resolução n.º 9101-000.062 (fls. 1.600/1.610), por meio do qual o Colegiado, por unanimidade de votos, resolveu *sobrestar o presente processo até o término do prazo definido pela Cláusula 4ª do Convênio ICMS n.º 190, de 2017, com retorno dos autos à Unidade de Origem, para que esta intime contribuinte a fim de que este comprove, assim que tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do citado convênio.*

Intimado a comprovar tais requisitos, a contribuinte apresentou Petição de fls. 1.648/1.653 e documentos de fls. 1.654/1.732.

Em seguida nova petição do contribuinte foi apresentada (fls. 1.735/1.736), tendo sido também proferida nova Resolução (9101-000.088 - fls. 1.737/1.784), resolução esta que converteu *o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que se aguarde o prazo de que trata o convênio ICMS n.º 190/2017, alterado pelo Convênio ICMS n.º 51/2018.*

Posteriormente, a contribuinte reitera o cumprimento dos requisitos em questão (fls. 1.762/1.772), trazendo aos autos os documentos de fls. 1.773/1.874.

Chamada a se manifestar acerca desses documentos (fls. 1.880/1.881), a PGFN se manifestou no sentido de que caberia à Unidade de Origem examiná-los.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 9101-006.583 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10920.721761/2015-65

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 1.560/1.575, ressaltando apenas que, com relação à terceira matéria - *Da incidência do PIS e da COFINS sobre valores de créditos de ICMS decorrentes de subvenção estadual* -, considero o primeiro *paradigma* (Acórdão nº 9303-005.503 – fls. 1.535 e seguintes) inábil a caracterizar o alegado dissídio, tendo em vista que tal precedente analisou o tema em situação de contribuinte sujeito ao regime cumulativo da contribuição, o que colocou a discussão em um plano legislativo distinto do presente.

Registrada a ressalva, conheço integralmente do recurso especial.

Mérito

Do IRPJ/CSLL

Trata-se de tema amplamente conhecido e já debatido neste Conselho, consistente no tratamento fiscal que deve ser conferido aos incentivos fiscais de ICMS, no caso concedido pelo Governo do Estado de Santa Catarina em favor da contribuinte sob a forma de *créditos presumidos* do referido imposto.

Na decisão ora recorrida, prevaleceu o entendimento de que: *inexistentes no ato legal concessório dos benefícios fiscais do Estado de Santa Catarina quaisquer obrigações específicas para o beneficiário, de forma a garantir a aplicação dos valores subvencionados em investimentos, estes benefícios fiscais devem ser classificados como subvenções para custeio*.

Mais precisamente, a manutenção do lançamento em sede de segunda instância teve por fundamentos: **(i)** a qualificação do incentivo fiscal de ICMS como receita tributável auferida a título de subvenção; e **(ii)** seu enquadramento enquanto subvenção de custeio, e não para investimento, em razão da não comprovação de *sincronia* ou *efetiva aplicação* dos recursos nos investimentos previstos no projeto, requisito este considerado essencial com base no Parecer Normativo CST nº 112/78.

Não concordo, porém, com esse racional. Senão, vejamos:

Dispunha o artigo 392, I, do RIR/99 (atual artigo 441, I, do RIR/18), que:

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

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

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

Nesse ponto, a Lei nº 4.320/1964, *que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*, esclarece que:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

- Despesas de Custeio
- Transferências Correntes
- Investimentos
- Inversões Financeiras
- Transferências de Capital

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Posteriormente, coube à Lei nº 6.404/76¹ (Lei das S/A) estabelecer que *subvenções para investimento* deverão ser classificadas como *reservas de capital*, compondo o Capital Social das sociedades.

Em seguida o Legislador definiu o tratamento fiscal das subvenções de investimento, conforme dispunha o artigo 443 do RIR/99, *in verbis*:

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

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

¹ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

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

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

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

Foi, então, publicado o Parecer Normativo (PN) CST n.º 112/1978, o qual procurou distinguir o conceito de *subvenções para custeio*, das *subvenções para investimentos*: enquanto estas têm por origem o estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, aquelas correspondem a recursos destinados a pessoas jurídicas para fazer frente às suas despesas correntes.

É curioso notar que o PN CST n.º 112/1978, após afirmar categoricamente, no item 2.3, que **Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção**, assim dispôs sobre a *subvenção para investimentos*,

(...)

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de Subvenções para Investimento é o Parecer Normativo CST n.º 2/78 (DOU 16.01.1978). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a Subvenção para Investimento seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as Subvenções para Custeio ou Operação e as Subvenções para Investimento, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específica. Já o Parecer Normativo CST n.º 143/73 (DOU 16.10.1973), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que Subvenção para Investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

2.13. Outra característica bem nítida da Subvenção para Investimento, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST n.º 2/78.

2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as Subvenções nos seguintes termos: as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

(...)

Verifica-se, assim, uma certa *contradição* no próprio Parecer Normativo, que corretamente reconhece que a natureza jurídica das isenções/reduções de impostos não se confunde com subvenções, mas em seguida conclui que elas devem ser classificadas como subvenções (seja de custeio – tributável; seja para investimento – *isento*). Em suas palavras: *as Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional. Subvenções para Investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente Parecer. As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal.*

Na prática, a experiência demonstra que a interpretação conferida pelo Parecer Normativo em questão, notadamente a necessidade de *sincronismo* entre o montante objeto do incentivo fiscal e sua *efetiva aplicação* em implementação ou expansão do empreendimento, serviu de *gatilho* para inúmeras autuações fiscais, o que acabou também por contribuir para um cenário de insegurança jurídica sobre *a não incidência* ou *isenção* (plena ou condicional) dos ganhos provenientes de incentivos fiscais.

Como bem observou o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto²:

(...)

Ainda no que diz respeito ao PN CST nº 112/78, e já iniciando a exposição sobre o entendimento do Carf sobre o tema, talvez o ponto de maior controvérsia seja a exigência de sincronismo entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento.

Nos Acórdãos 9101-002.329 e 9101-002.335, julgados na sessão de 04/05/2016, por unanimidade de votos, negou-se provimento aos recursos especiais da Fazenda Nacional, confirmando-se o cancelamento integral das exigências. Nesses precedentes entendeu-se que não seria suficiente para caracterizar como subvenção para investimento a norma estadual que concedeu o incentivo fiscal estabelecer critérios de implantação e expansão como condição para sua concessão, havendo necessidade de comprovação *do efetivo investimento* nas operações da pessoa jurídica beneficiária desse benefício, o que teria restado caracterizado naquela operação. No que diz respeito ao sincronismo entre recebimento/gozo da subvenção e a aplicação dos recursos, decidiu-se ainda que, em caso de implantação de investimento, não haveria como se exigir o perfeito sincronismo entre o gozo do benefício e sua efetiva aplicação, relativizando tal exigência do PN CST nº 112/78. Tal conclusão funda-se no raciocínio de que, tratando-se, muitas vezes, de incentivo fiscal em forma de créditos presumidos de ICMS, haveria necessidade prévia do investimento para somente após o início das operações da empresa falar-se em gozo de benefício fiscal em forma de redução do ICMS a recolher.

Na sessão de 13/03/2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em ativo fixo para que essa fosse classificada como sendo *para investimento*, podendo o investimento ser realizado também em estoques, mantendo o mesmo entendimento dos precedentes citados no que diz respeito à relativização do sincronismo entre benefício e aplicação dos recursos, exigindo como requisito para não tributação para fins de IRPJ e de CSLL o cumprimento do compromisso de investimento previsto na lei estadual instituidora do benefício fiscal (Acórdão 9101-

² “Carf avança no debate sobre tributação de subvenções para investimento”. In: Revista Consultor Jurídico, 24 de abril de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-24/direto-carf-carf-debate-tributacao-subvencoes-investimento>

002.566). A exigência tratava de três incentivos fiscais distintos, sendo restabelecida a exigência apenas em relação àquele em que “a norma estadual, em tese, **não** apresenta exigência mensurável para a aplicação dos recursos. Não há condição objetiva a ser cumprida, não se fala sobre valores e muito menos sobre o tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Tampouco há menção a controle na aplicação de recursos, o que não causa estranheza, considerando os requisitos vagos apresentados pela legislação estadual”, concluindo a turma julgadora tratar-se de subvenção para custeio.

Ainda no ano de 2017, nos Acórdãos 9101-003.084, 9101-003.167 e 9101-003.171 firmou-se o entendimento que para a possibilidade de exclusão das subvenções tidas como para investimento haveria se cumprir três requisitos, a saber: (a) a intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (b) registro da subvenção para investimentos como Reserva de Capital; e (c) efetiva implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

Essa linha interpretativa mais restrita acerca do enquadramento de incentivos fiscais de ICMS enquanto subvenções para investimento – *tese* esta que, conforme visto, consistiu nas próprias razões de decidir do acórdão ora recorrido -, porém, definitivamente não mais se sustenta à luz dos “novos” regramentos veiculados pela lei após a adoção do *IFRS* no Brasil.

Isso porque, com a edição da Lei nº 11.638/2007, a alínea “d” do artigo 182 da Lei nº 6.404/76 – dispositivo este que, conforme mencionado, previa o registro das subvenções para investimento em conta de reserva integrante do Capital Social - foi revogado, passando tais subvenções transitarem diretamente pelo resultado do exercício da companhia, o que se faz sob o registro de *receitas*, não obstante a autorização legal³ para sua exclusão no LALUR, desde que mantidas em conta de reserva de lucros sob a rubrica de *reserva de incentivos fiscais*.

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

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

³ Prevista originariamente pelo artigo 18, da Lei nº 11.941/2009, que foi revogado pela Lei nº 12.973/2014.

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

40. O art. 29 [na lei, o artigo 30] mantém o tratamento tributário previsto anteriormente, isentando do IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, desde que tais valores sejam mantidos em conta de reserva de lucros específica, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa. (grifamos)

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

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

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

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

Como se nota, a Lei Complementar nº 160/2017, que tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes de julgamento – como é o caso presente –, prescreveu que os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da CF⁴, devem ser considerados como subvenções para investimento, não devendo nenhum outro eventual requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30.

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

O próprio Legislador, portanto, mediante edição de lei especial, de caráter nacional, equiparou os *incentivos fiscais concedidos no contexto da rotulada “guerra fiscal” a subvenções para investimentos*, mantendo como único requisito para a sua não inclusão no Lucro Real o registro dos respectivos recursos incentivados em conta de patrimônio líquido (*reserva*) da contribuinte beneficiada⁵.

Mas, não é só.

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

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

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

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

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

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

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁵ Mais precisamente, a lei exige que os benefícios financeiros de ICMS, equiparados definitivamente como subvenções para investimento, sejam registrados em conta destinada a reserva de incentivos fiscais, podendo os recursos aí contabilizados serem utilizados exclusivamente para absorção de prejuízos (desde que posteriormente à absorção das demais reservas de lucros, com exceção a legal) ou para aumento do capital social.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais **in natura**;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do **caput** deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Nesse contexto, e considerando que: **(i)** a fiscalização nunca colocou em xeque a forma de contabilização do incentivo fiscal aqui tratado; **(ii)** não houve qualquer alegação de desvio dos recursos incentivados; e **(iii)** a contribuinte comprovou o registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal em questão (fls. 1.654/1.732 e 1.773/1.874), cumprindo, assim, o

comando previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e sua regulamentação⁶, forçoso concluir que o presente julgador deve aplicar a lei complementar, equiparando tal *benesse estadual* à subvenção para investimentos, de forma que nenhum reparo cabe ao procedimento da contribuinte em excluir tais *receitas* para efeitos de apuração do Lucro Real.

Esse entendimento, aliás, vinha prevalecendo⁷ na 1ª Turma, da 2ª Câmara, desta 1ª Seção do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados (além do já referenciado Acórdão nº 1201-003.799):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, correto seu enquadramento enquanto subvenção para investimento, podendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real.

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratarem de exigências reflexas, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada aos lançamentos decorrentes, relativo à CSLL, PIS e COFINS.

(Acórdão nº **1201-002.896**. Relator: Cons. Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de 16/04/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

⁶ O artigo 3º foi regulamentado pelo Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, sendo que as suas cláusulas segunda e terceira trataram, respectivamente, do procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto subvenção para investimento e o prazo para atendimento por parte das pessoas políticas. Veja-se:

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

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

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

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

[...]

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

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

Nova redação dada ao inciso II do caput da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 51/18, efeitos a partir de 26.07.18.

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

⁷ Ao menos no tempo em que o presente Julgador compunha o Colegiado.

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO.

Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte no ano-calendário de 2012 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial/Fundo de desenvolvimento Industrial- PROVIN/FDI.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

(Acórdão nº **1201-002.936**. Relatora: Cons. Gisele Barra Bossa. Sessão de 15/05/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO.

Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte a título dos benefícios fiscais de ICMS.

(Acórdão nº **1201-003.019**. Relator: Cons. Alexandre Evaristo Pinto. Sessão de 16/07/2019).

A propósito, esta 1ª Turma da CSRF também já decidiu nesse mesmo sentido no Acórdão nº **9101-005.508**. Do voto vencedor, da lavra do I. ex. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que por mim foi acompanhado, transcrevo as seguintes passagens:

É certo que, após a edição da nova Lei Complementar, todos 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.

Primeiramente, a vontade do Legislador e a justificativa dessas novas normas nacionais, principalmente aquelas veiculadas nos seus arts. 9 e 10 - inicialmente vetados pela Presidência da República, mas endossados e promulgados pelo Congresso Nacional - é a cessação do contencioso na esfera federal, referente à tributação de benefícios de ICMS concedidos pelos próprios Estados da Federação.

Se analisado o conteúdo das disposições da Lei Complementar nº 160/17 sob prisma hermenêutico finalístico, dentro da devida contextualização política de esforços para acabar ou mitigar os efeitos da *guerra fiscal* entre os Estados e o Distrito Federal – assim como o seu indesejado *dano colateral* em esfera federal – resta evidente que não

há mais margens para continuar se procedendo à rotulação casuística desses incentivos como *subvenção de custeio*.

Com a edição da Lei Complementar, o Poder Legislativo acabou por resolver, de maneira objetiva, certa e concreta, a questão da qualificação jurídica, para fins de tributação federal, das *subvenções* concedidas por meio de incentivos e benefícios fiscais de ICMS, de modo que haveria um verdadeiro conflito republicano se as Autoridades do Poder Executivo arrogarem-se competência que, legalmente, não é mais sua.

Desse modo, *data maxima venia*, a conclusão, alcançada através da análise jurisdicional das Leis, Decretos e demais normativos estaduais e distritais, de que *não houve a efetiva intenção* de determinado Ente conceder *subvenção de investimento*, mas, sim, benesse de *custeio*, levando à imediata determinação de tributação de tais rubricas pelos tributos federais incidentes sobre o lucro e as receitas, tornou-se descabida e ilegítima nos julgamentos sobre o tema.

O que deve ser verificado é o tratamento contábil dado pelo contribuinte a tais valores e a sua utilização, conforme expressamente regida pelo art. 30 da Lei nº 12.973/14; e, tratando-se de benesse concedida *em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual*, a confirmação do atendimento às exigências de registro e depósito, conforme pormenorizado no texto do Convênio ICMS nº 190/17.

Caminhando nessa mesma direção, a minha opinião é a de que o IRPJ e CSLL exigidos não têm cabimento, razão pela qual tais exigências devem ser exoneradas.

PIS/COFINS

Nesse ponto, cumpre observar que o presente Relator acompanhou o voto da I. ex Conselheira Bárbara Melo Carneiro, no Acórdão nº **1201-003.799**, o qual, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário em autuação fiscal que também exigiu PIS e COFINS sobre esse tipo de incentivo fiscal, nos seguintes termos:

Os incentivos fiscais outorgados pelos Estados, ainda mais quando concedidos na forma de financiamento para possibilitar a quitação do ICMS e, posteriormente, na concessão de desconto para a sua liquidação, não podem ser considerados como receita, já que a sua verdadeira natureza é a de redução de despesa.

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples “ganho” registrado na contabilidade do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº. 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins)⁸:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

⁸ STF, Recurso Extraordinário nº. 240.785, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Relator Marco Aurélio, julgado em 08/10/2014.

Portanto, o significado do termo “receita” para o Direito Tributário (gênero da espécie faturamento/receita bruta) corresponde ao “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”, conforme se depreende do voto da Ministra Rosa Weber, no RE nº 606.107.2.

Sendo assim, em se tratando de redução de despesas, jamais poderia ser tratado como receita, pois lhe falta elemento essencial para que seja possível considerá-lo com essa natureza, qual seja, o ingresso. Ora, as subvenções não se integram ao patrimônio do contribuinte de forma inaugural, de modo que não é possível afirmar que haveria ingresso financeiro na condição de elemento novo e positivo, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente.

Sobre o tema já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotando entendimento no mesmo sentido do que foi exposto no presente voto. Confira-se:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
– COFINS*

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.

(Ac. nº 9303-007.650. Sessão de 21/11/2018)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

PIS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS DIFERIDO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
– COFINS*

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS DIFERIDO. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Ac. nº 9303-006.541. Sessão de 15/03/2018)

Feitas essas considerações, tenho que não haveria como considerar as subvenções como integrante da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, ainda que houvesse discussão sobre a natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento. Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram solucionadas com a edição da Lei Complementar

nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a seguinte redação:

Registrada, porém, a posição pessoal do presente Relator – que atribui natureza de redução de custos/despesas ao incentivo fiscal em comento -, mas reconhecendo que esse entendimento não é acompanhado pela maioria deste Colegiado, cabe pontuar que esta C. Turma, por unanimidade de votos, afastou a incidência das aludidas contribuições para fatos geradores posteriores a 2008 pelas razões expostas no Acórdão nº **9101-005.880**, cuja ementa ora reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. DESTINAÇÃO PARA RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A partir da edição da Lei 11.941/2009, no âmbito do Regime Tributário de Transição - RTT, foi autorizada a exclusão da base de cálculo da Cofins as receitas contabilizadas como subvenções para investimentos, quando estas tenham sido destinadas para conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

Do voto condutor, de relatoria do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, cito as seguintes passagens:

Com efeito, em face das novas determinações da lei societária quanto a necessidade de reconhecimento contábil das subvenções recebidas para investimento como receitas, com posterior destinação para conta de Reservas, a referida Lei nº 11.941/2009, trouxe previsão expressa em seu artigo 21 de exclusão das referidas subvenções das bases de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos dos art. 15 a 17 da mesma lei, desde que observados os requisitos previstos no se art. 18, notadamente a manutenção em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, da “parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício”

(...)

Assim, considerando-se que as subvenções em discussão foram auferidas no ano-calendário 2011 e, já tendo sido superada a controvérsia quanto à sua natureza de subvenção para investimentos e, ainda, confirmado que os valores das respectivas receitas foram transferidos para Reservas de Incentivos Fiscais, há que se aplicar o disposto no art. 18 da Lei nº 11.941/2009 e confirmar a exclusão dos valores das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da contribuinte, restando prejudicado o exame de mérito quanto à exigência de “multa isolada”.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

