



**Processo nº** 11080.729325/2016-17

**Recurso** Voluntário

**Resolução nº** **1402-000.878 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma  
Ordinária**

**Sessão de** 13 de agosto de 2019

**Assunto** SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO

**Recorrente** STEMAC SA GRUPOS GERADORES

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencidos o Relator e o Conselheiro Leonardo Luís Pagano Gonçalves que votavam por dar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Rogério Borges.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, André Severo Chaves (suplente convocado), José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausentes as Conselheiras Paula Santos de Abreu e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2402 a 2444), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (fls. 2368

a 2392) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 874 a 941), rejeitando a Impugnação apresentada (fls. 959 a 985).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2011 a 2014, acompanhadas de multa ofício (75%) e juros de mora, lavradas em face da empresa STEMAC SA GRUPOS GERADORES.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações é exclusivamente de *exclusões indevidas de subvenção para custeio provenientes de crédito presumido de ICMS* do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, referentes ao Programa *PRODUZIR*, instituído pelo Estado de Goiás, regulado pela Lei Estadual nº 17.441/2011 e resoluções, termos e outros instrumentos.

Por bem resumir o início da lide, adota-se a seguir trechos do preciso relatório elaborado pela DRJ *a quo*:

*Conforme o Relatório da Ação Fiscal de fls.914/941, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, com o fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e à CSLL, nos anos-calendário de 2011 a 2014, o Auditor-Fiscal autuante verificou em síntese que:*

- 1. A infração verificada tem vínculos direto com benefícios fiscais recebidos junto ao Estado de Goiás que, especificamente, favoreceram a filial implantada no município de Itumbiara, CNPJ nº 92.753.268/0052-62, constituída formalmente na Junta Comercial em 10/08/2011, porém iniciando suas operações fabris somente na data de 09/09/2013 (fls. 66).*
- 2. O objeto da auditoria fiscal foi o tratamento fiscal dado pelo contribuinte a benefícios tributários recebidos do Estado de Goiás, a saber: créditos presumidos de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e financiamento ou redução do saldo devedor de ICMS por meio do programa PRODUZIR para implantação e operacionalização de uma unidade industrial nesse Estado.*
- 3. Em síntese, identificou-se que a STEMAC concedeu tratamento tributário de subvenções para investimentos a esses créditos, considerados como receitas isentas nas apurações contábeis, quando, na verdade, deveria considerá-los subvenções para custeio e submetê-las à tributação federal.*
- 4. O Parecer Normativo COSIT nº 112/1978 caracterizou as subvenções como um benefício que não importa qualquer exigibilidade para o recebedor. Deste modo, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos externos sem que isto importe na assunção de quaisquer dívidas ou obrigações.*
- 4.1. O referido ato normativo estabeleceu também os critérios de diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento.*

*As subvenções para custeio constituem transferências de recursos com o objetivo de assistir a empresa em razão de suas despesas ou na efetivação de seus objetivos sociais. Já as subvenções para investimento destinam-se*

*especificamente à aplicação em bens ou direitos, e apresentam características imprescindíveis, quais sejam:*

*a) O beneficiário da subvenção é sempre aquele que vai suportar o ônus de implantar ou expandir empreendimento econômico predeterminado;*

*b) O montante da subvenção deve ser aplicado especificamente em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico previamente definido (ou seja, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimento aleatoriamente escolhido pelo subvencionado não autoriza a classificação como efetiva subvenção para investimento), e c) Deve haver sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação da pessoa jurídica subvencionada.*

5. Cabe observar que as disposições dos incisos do artigo 443 do RIR/1999 foram derrogadas em razão das alterações na Lei 6.404/76. A alínea "d" do §1º do art. 182 desta lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo artigo 10 da Lei 11.638/2007, que entrou em vigor em 01/01/2008.

5.1. Em razão disso, a Lei 11.941/2009, que por meio do seu artigo 15 instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT, estabeleceu no seu artigo 18 outro método de escrituração contábil aplicável às subvenções para investimento, inclusive para aquelas decorrentes de isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, feitas pelo Poder Público a que se refere o artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/1977. Essa é a legislação de regência que informa a presente fiscalização.

6. Para que uma subvenção seja tida como de investimento em face da legislação, é imprescindível ostentar as características elencadas no Parecer Normativo CST 112/1978, e ainda, para que deixe de ser computado na base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, o beneficiário deve atuar conforme estabelecido nos artigos 15 e 18 da Lei 11.941/2009. Quanto à contribuição social sobre o lucro - CSLL, são aplicáveis as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, conforme previsão contida no artigo 6º, parágrafo único, da Lei 7.689/1988, artigo 57 da Lei 8.981/1995, e artigo 28 da Lei 9.430/1996. De modo que, o mesmo tratamento estabelecido para o IRPJ deve ser aplicado quando da determinação da base de cálculo da CSLL.

7. Portanto, a natureza jurídica das subvenções, sejam para custeio ou para investimento, é de receitas que, como regra geral, são tributáveis pelo IRPJ. Elas foram qualificadas pela legislação que regula o referido imposto como "outros resultados operacionais", quando se trata de subvenções para custeio ou operação (artigo 392, inciso I, do RIR/1999), ou como "resultados não operacionais", quando constituam subvenção para investimento.

7.1. Percebe-se que as subvenções para investimento são aquelas em que o seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público subvencionador com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente, na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu.

7.2. Sendo assim, o contribuinte que recebe a vantagem fiscal deve ser o mesmo que vai suportar o ônus de implantar ou expandir o empreendimento, e o encargo de suportar o ônus econômico da vantagem fiscal concedida cabe integralmente ao ente público que concede essa benesse tributária e não a outrem.

7.3. Ou seja, o ente público concedente, às suas expensas. Então, os recursos financeiros que vão alimentar às despesas que deverão ser utilizadas no incremento das atividades do contribuinte subvencionado devem ter sua origem primeira nas receitas desse ente concedente, não apenas formalmente, mas materialmente. É a população do ente público que sofre a perda de receita, pois é ela que será, no futuro, beneficiada com a implantação do empreendimento. São dos cofres da entidade pública concedente que os recursos devem concretamente ser retirados, seja por que lá estavam ou, devendo ingressar (receitas futuras), são direcionados de alguma forma ao contribuinte favorecido.

7.4. Logo, não vale a concessão de benefícios fiscais com valores originados de terceiros que, de alguma forma, são manuseados para que pareçam fluir originalmente do ente outorgante. Para a tributação é conduta inaceitável fazer benefícios com o bolso alheio.

7.5. Por fim, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, neste caso, não abrangida pela base de cálculo do IRPJ, apurado pelo lucro real, e também da CSLL, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico predefinido, não sendo suficiente a realização dos propósitos meramente almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

8. As subvenções contabilizadas pela Stemac nos anos-calendário 2011 a 2014, à exceção do terreno no valor de R\$2,59 milhões, foram concedidas pelo Estado de Goiás para implantação de unidade no município de Itumbiara (CNPJ 92.753.268/0052-62) e são referentes a créditos presumidos de ICMS e a financiamento/redução do saldo devedor de ICMS por meio do programa PRODUZIR. Os benefícios fiscais recebidos pela pessoa jurídica estão previstos na Lei Estadual GO n.º 17.441/2011 e nos contratos, termos e instrumentos disponíveis nas fls. 101 a 209.

8.1. As subvenções compreenderam os seguintes benefícios percebidos nos anos-calendário de 2011 a 2014:

a) Crédito presumido do ICMS correspondente a 92,593% do ICMS devido relativo à parte não incentivada pelo programa Produzir, nas operações incentivadas por esse programa, artigo 5º, inciso II da Lei Estadual GO n.º 17.441/2011 (fls. 206 a 209), Cláusula I.IV.I do Protocolo de Intenções firmado em 11/07/2011 (fls. 101 a 109) e Cláusula Primeira, inciso I, do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE n.º 001 -210-2011 (fls. 168 a 172);

b) Crédito presumido do ICMS correspondente a 98% do saldo devedor do ICMS originado pela saída de grupos geradores de energia elétrica e suas partes ou peças, importados do exterior ou recebidos em transferência, quando essa operação não estiver abrangida pelo programa Produzir (fls. 101 a 109, 168 a 172 e 206 a 208);

c) Financiamento do saldo devedor do ICMS no valor de até R\$404.925.171,26, a ser atualizado pelo IGP-DI a partir de dezembro/2012, por meio do Programa Produzir, cuja liquidação poderá se dar sem qualquer desembolso (desconto de até 100% do valor financiado), caso sejam atendidas determinadas condições, conforme artigo 3º, inciso I da Lei Estadual GO n.º 17.441/2011 (fls. 206 a 208), Resolução n.º 1.812/12 (fls. 192 a 201), Contrato n.º 06/2013 - Produzir (fls. 173 a 183) e TARE n.º 116/2014 (fls. 184 a 187);

d) Crédito presumido do ICMS no valor de até R\$9.100.000,00 a ser apropriado em 36 parcelas de R\$252.777,77 a partir de abril/2014, de acordo com artigo 5º, inciso III da Lei Estadual GO n.º 17.441/2011, com a redação dada pela Lei Estadual GO n.º 18.051/2013 (fls. 209); Cláusula primeira, inciso III, do TARE 001-210-2011 (fls. 168 a 172) com a redação dada pelo TARE n.º 058/2014 (fls. 188 a 190) e,

e) Outras deduções do ICMS devido, com motivação não identificada, de valor pouco relevante (R\$268.356,27) do total das subvenções contabilizadas nos anos-calendário 2011 a 2014.

8.2. No quadro a seguir estão resumidos os valores dos benefícios fiscais usufruídos pela STEMAC nos anos-calendário 2011 a 2014, segregados conforme as bases legais e contratuais mencionadas no item acima, vide Planilhas de fls. 419 a 437:

Fonte da Informação	Descrição	2011	2012	2013	2014	Total AC 2011 a 2014
ECD	Subvenção Contabilizada – Crédito Outorgado – Longo Prazo	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.100.000,00	R\$ 0,00	R\$ 9.100.000,00
ECD	Outras subvenções contabilizadas (exceto terreno)	R\$ 9.298.966,99	R\$ 55.490.069,46	R\$ 55.057.034,50	R\$ 51.873.982,37	R\$ 171.720.053,32
ECD	Total das subvenções contabilizadas (exceto terreno)	R\$ 9.298.966,99	R\$ 55.490.069,46	R\$ 64.157.034,50	R\$ 51.873.982,37	R\$ 180.820.053,32
EFD	a) Crédito Presumido de 92,593%	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.284.860,76	R\$ 5.284.860,76
EFD	b) Crédito Presumido de 98%	R\$ 9.298.966,99	R\$ 55.490.069,46	R\$ 55.049.849,88	R\$ 31.157.395,89	R\$ 151.003.466,84
EFD	c) Financiamento do Saldo Devedor	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 15.431.725,52	R\$ 15.431.725,52
EFD	Subtotal (a + b + c)	R\$ 9.298.966,99	R\$ 55.490.069,46	R\$ 55.049.849,88	R\$ 51.873.982,17	R\$ 171.720.053,12
EFD	d) Crédito Presumido de R\$ 9.100.000,00, amortizado a partir de abril/2014	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 926.376,46	R\$ 926.376,46
EFD	e) outras deduções do ICMS devido	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 268.356,27	R\$ 268.356,27

9. Intimada a informar sobre os benefícios fiscais usufruídos, a contribuinte respondeu que (fls. 13 a 23):

(...) a unidade fabril de Porto Alegre estava a operar a 100% (cem por cento) de sua capacidade produtiva, não havendo mais espaço físico para a expansão de suas atividades (...) a empresa iniciou estudos no sentido de verificar a melhor localização no país para a implantação da filial industrial (...). Em razão deste leque de premissas é que optou-se pelo município de Itumbiara – no Estado de Goiás, mas, principalmente, em razão do incentivo fiscal goiano, o PRODUZIR.

O PRODUZIR (...) é um programa de incentivo que tem como objetivo o desenvolvimento de atividades e empreendimentos industriais em Goiás (...). São beneficiárias do PRODUZIR empresas industriais que venham a realizar projeto econômico de interesse do Estado relativo à implantação de novo

*empreendimento, sendo-lhe concedidos empréstimos e financiamentos para a realização de tais projetos. O empréstimo e o financiamento podem ocorrer com base no imposto que o beneficiário tiver que recolher ao Estado de Goiás ou na própria disponibilidade financeira. A fruição do benefício (...) e tratando-se de financiamento com base no imposto que o beneficiário tiver de recolher (...), deve ser comprovado a realização de no mínimo 20% (vinte por cento) da execução do projeto e desde que a parcela executada seja suficiente para início das atividades. (...) O pagamento do saldo devedor do financiamento recebido deve ser efetuado anual e parcialmente. (...) sobre o saldo devedor a ser pago anualmente é facultada a concessão de desconto de até 100% (cem por cento), desde que o fato de desconto conste no contrato (...) e sejam atendidos critérios definidos no Anexo II, do decreto n.º 5265/00.*

*9.1. Assim, visando ampliar suas atividades e aproveitando o PRODUZIR instituído pela Lei Estadual de Goiás n.º 13.591, de 18/01/2000 e, na sua esteira, aproveitando mais ainda a Lei Estadual n.º 17.441, de 21/10/2011, a empresa firmou os documentos necessários a obter os incentivos fiscais para, como consta expressamente no Contrato n.º 06/2013 (fls. 173 a 183), realizar a "implantação de sua unidade industrial em Itumbiara - Goiás".*

*9.2. Ressalte-se que a Lei Estadual n.º 17.441, de 21/10/2011 é casuística. Institui o Programa de incentivo à implantação de empreendimento industrial para produção de grupos geradores de energia elétrica. A mesma foi promulgada somente após a assinatura do protocolo de intenções entre o Estado de Goiás e a STEMAC (fls. 101 a 109), inclusive o protocolo prevê o encaminhamento de projeto de lei pelo gabinete do governador do Estado. O protocolo é de 11/06/2011 e a lei foi publicada em 26/10/2011. A lei foi engendrada para a STEMAC.*

*9.3. A norma estadual concede crédito outorgado de ICMS (Art. 3º e 5º). Concede isenção de ICMS (Art. 6º). Dispensa de obrigações pecuniárias (Art. 9º). Em contrapartida exige, para que a empresa beneficiária perceba tais vantagens, tão somente que o contribuinte celebre termo de acordo de regime especial com a Secretaria da Fazenda do Estado. Repise-se: termo de acordo com a secretaria estadual, nada mais. Portanto, a lei é frágil, débil no quesito exigências de contrapartida. A lei joga a determinação das possíveis obrigações da empresa subsidiada à competência maleável e menos rigorosa (que a lei) das resoluções administrativas. Para que valores sejam considerados como subvenções para investimento, e portanto protegidos da tributação federal, é condição indispensável e essencial que se estabeleça, e se estabeleça antes, ou seja, é pré-requisito a existência concreta de contrapartidas a serem realizadas pelo contribuinte. Nesse ponto a lei é lacunosa.*

*9.4. O Protocolo de Intenções firmado entre o contribuinte e o Estado de Goiás em 11/07/2011 (fls. 101 a 109) previa investimentos fixos no valor total de R\$59.178.800,00, sendo que os investimentos efetivamente realizados totalizaram R\$63.400.000,00 até 24/06/2013 e R\$112.300.000,00 até 31/12/2014 (fls. 94 a 100). Tais valores são muito inferiores aos benefícios fiscais usufruídos pela STEMAC nos anos calendário 2011 a 2014 (valor total de R\$180.820.053,32). Saliente-se ainda que, à exceção do compromisso de realizar investimentos no valor de R\$59.178.800,00 constante na Cláusula Segunda, inciso II, do TARE n.º 001-210/2011, a única outra exigência de comprovação da realização de investimentos encontrada analisando todos os documentos apresentados pela STEMAC, encontra-se no Parágrafo Primeiro*

*da Cláusula Segunda do contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, o qual prevê que o início da utilização do crédito se daria mediante a comprovação de tão somente 20% dos investimentos fixos previstos no projeto aprovado pela Resolução n.º 1.812/12-CE/Producir, o que representa apenas R\$14,76 milhões, suficiente apenas para "fazer funcionar" o "entreposto comercial" previsto no Protocolo de Intenções, Cláusula Segunda, Subitem II.I, assim redigido:*

*"Iniciar atividade comercial através de Centro de Distribuição até 2012 e implantar unidade Industrial para produção de Grupos Geradores de Energia Elétrica até 2015;" (fls. 106).*

*10. A STEMAC efetuou os lançamentos referentes às subvenções a crédito da conta de resultado 360008-Subvenções Governamentais com contrapartida a débito das contas patrimoniais 213000-ICMS a Recolher e 113221-ICMS a Recuperar no valor total de R\$9.298.966,99 em 2011 (novembro e dezembro), de R\$55.490.069,46 em 2012, de R\$64.157.034,50 em 2013 e de R\$51.873.982,37 em 2014 (Planilha fls. 424 a 437). Efetuou ainda lançamento a crédito da conta de resultado 360008-Subvenções Governamentais com contrapartida a débito da conta do ativo imobilizado 132000-Terrenos no valor de R\$2.590.000,00 (fls. 425). Os valores contabilizados a crédito da conta de resultado 360008- Subvenções Governamentais foram considerados pela STEMAC como subvenções para investimento, sendo objeto de exclusões na apuração do lucro real dos anos-calendário 2011 e 2012 (artigo 443 do RIR/99) e de ajustes negativos do RTT nos anos-calendário 2013 e 2014 (artigo 18 da Lei n.º 11.941/2009). Quanto à cessão do terreno no valor de R\$2,59 milhões, resta claro que se trata de subvenção para investimento, sendo que as subvenções citadas no item 8.1, letras "a" e "e", apresentam razoabilidade frente à legislação.*

*10.1. A seguir serão abordadas as demais subvenções contabilizadas pela pessoa jurídica, ou seja, as letras "b", "c" e "d" do mencionado item 8.1.*

**11. CRÉDITOS PRESUMIDOS. SALDO DEVEDOR DO ICMS. 98% (item 8.1, letra "b")**

*11.1. Em relação ao benefício fiscal referido na letra "b", crédito presumido do ICMS correspondente a 98% do saldo devedor do ICMS originado pela saída de grupos geradores de energia elétrica e suas partes ou peças, importados do exterior ou recebidos em transferência, quando essa operação não estiver abrangida pelo programa Producir (fls. 101 a 109, 168 a 172 e 206 a 208), que representa 83,5% (= R\$151.003.46,84 / R\$180.820.053,32) das subvenções contabilizadas pela STEMAC nos anos-calendário de 2011 a 2014, pode ser definida, perante os demais entes tributantes, como uma conduta fiscal predatória. Isso porque, essa espécie de subvenção, por sua natureza, representa um estímulo para que qualquer pessoa jurídica transfira sem justificativa econômica razoável (exceto redução dos tributos), para o estabelecimento favorecido, produtos fabricados em outros estabelecimentos da empresa subvencionada instalados em outros Estados pelo valor de custo. Uma vez que a unidade subvencionada somente começou a produzir em 09/09/2013, até essa data subsistiu ali o citado "Centro de Distribuição" exigido desde quando firmado o protocolo de intenções.*

*11.2. No caso ora analisado, fluíram para o CNPJ 92.753.268/0052-62 (objeto da subvenção) produtos fabricados em outros estabelecimentos da STEMAC pelo valor de custo (artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96),*

visando que esse estabelecimento concentrasse o saldo devedor do ICMS. A redução de 98% do saldo devedor do ICMS corresponde, na realidade, à venda de geradores produzidos em outros Estados da Federação que foram transferidos para o estabelecimento 92.753.268/0052-62, possibilitando que a contribuinte STEMAC recolha uma parte ínfima do ICMS que seria devido caso vendesse os produtos diretamente pelo estabelecimento originário (fabricante), sem transitá-los pelo estabelecimento de Itumbiara (GO).

11.3. Isso acaba motivando situações esdrúxulas, tais como um produto ser transferido de um estabelecimento da STEMAC situado no Rio Grande do Sul para o estabelecimento 92.753.268/0052-62, situado em Goiás, e ser posteriormente vendido para uma empresa situada no próprio Rio Grande do Sul. As vendas do estabelecimento 92.753.268/0052-62 para empresas gaúchas totalizaram mais de R\$83 milhões nos anos- calendário 2011 a 2014 (Planilha fls. 438 a 461). Nesse caminho, várias outras operações nada logísticas ocorreram, tais como produtos serem transferidos de um estabelecimento da STEMAC situado no RS para o estabelecimento incentivado em Itumbiara/GO e serem, posteriormente, vendidos para empresas situadas nos Estados de Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Rio de Janeiro. As vendas do estabelecimento 92.753.268/0052-62 para empresas situadas nesses estados totalizaram mais de R\$860 milhões nos anos-calendário 2011 a 2014 conforme Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (Fichas 21 a 26) e Escrita Contábil Fiscal - ECF. A título exemplificativo, o total das vendas para os Estados citados no mês 12/2014 totalizou R\$31.208.761,83 (fls. 462 a 467). Mesmo antes de fabricar qualquer equipamento gerador de energia elétrica no estabelecimento de Itumbiara/GO, as vendas já eram volumosas.

11.4. A análise das Notas Fiscais Eletrônicas - NFe relativas aos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM 85021319, 85021210, 85021110, 85023900, 85021311, 85022019 e 85371090 (principais produtos vendidos pela STEMAC) emitidas por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica entre 2011 e 2014 evidencia que diversos estabelecimentos (principalmente estabelecimentos situados no RS) transferiram produtos para o CNPJ nº 92.753.268/0052-62 por valores bastante inferiores ao preço de venda praticado pela empresa no mesmo período (preço de venda praticado tanto pelo 92.753.268/0052-62 quanto pelos outros estabelecimentos da pessoa jurídica). (Vide planilha fls. 468)

11.5. O valor de transferência informado nas NFe é o valor de custo dos produtos em questão, tal como definido pelo artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Conforme planilha juntada às fls. 469, constatou-se que, do total de benefícios fiscais (subvenções) recebidos pela STEMAC, mais de R\$140 milhões correspondem a reduções do saldo devedor de ICMS relativo a venda de produtos recebidos em transferências originadas por outros estabelecimentos da pessoa jurídica. Inexiste lógica de se classificar esse tipo de benefício fiscal como uma subvenção para investimento. Não se pode relacionar uma simples revenda de produtos fabricados por outros estabelecimentos situados em outros Estados como subvenção e assim perceber vantagens fiscais.

11.6. Dessa forma, nota-se que os benefícios fiscais supracitados, em última análise, não foram suportados pelo Estado de Goiás, mas essencialmente pelo Estado do Rio Grande do Sul, contrariando o pontuado no item 7 acima. A título de exemplo do valor total das NFe de transferência, 97,2% (=R\$755.956.386,44 / R\$777.740.639,60) foram emitidas por estabelecimentos

*situados no RS (planilhas fls. 476 a 872). O Estado de Goiás, por sua vez, não deixou de arrecadar valor algum ao conceder esses benefícios fiscais, mas, ao contrário, justamente pela concessão desses benefícios passou a ter uma receita correspondente a 2% do saldo devedor do ICMS originado pela venda de geradores produzidos em outros estados da federação e transferidos para o estabelecimento 92.753.268/0052-62, receita essa que representou cerca de R\$ 3,0 milhões nos anos-calendário 2011 a 2014 (Planilha fls. 470 a 474, linha L – Valor Total do ICMS a Recolher).*

*11.7. Ou seja, não se pode dizer que o benefício em questão representa uma subvenção para investimentos concedida pelo Estado de Goiás, já que o Estado de Goiás sequer teve uma renúncia fiscal ao estabelecer esse benefício. Em outras palavras, a renúncia fiscal foi suportada não só pelo Estado do Rio Grande Sul, mas também, em grande parte, pela União Federal.*

*11.8. Em resumo, não houve a necessidade de a STEMAC efetuar investimentos para usufruir da maior parte dos benefícios fiscais, bastou transitar pelo estabelecimento subvencionado (92.753.268/0052-62) produtos fabricados por outros estabelecimentos da empresa situados em outros Estados da Federação. Além disso, mesmo considerando a totalidade dos investimentos efetivamente realizados pela empresa no estabelecimento de Itumbiara, tem-se um valor muito inferior ao total dos benefícios fiscais recebidos até 31/12/2014 (R\$ 112.300.000,00 X R\$ 180.820.053,32). Ademais, o contribuinte segue recebendo benefícios fiscais significativos após janeiro/2015 e continuará assim, no mínimo, até o ano de 2020, de maneira que o total dos benefícios fiscais envolvidos será muito superior ao valor de R\$ 180 milhões, que foi recebido até 31/12/2014.*

## **12. FINANCIAMENTO DO SALDO DEVEDOR DO ICMS (item 8.1, letra “c”)**

*12.1. Ao aderir ao Programa PRODUZIR, a empresa obteve, entre outras vantagens, um "financiamento" para o saldo devedor do ICMS no valor de até R\$371.782.327,57 (Resolução n.º 1812/12-CE/PRODUZIR, fls. 192, contrato n.º 06/2013 - PRODUZIR, fls. 174). No período objeto da fiscalização usufruiu de R\$15.431.725,52, tudo no ano-calendário de 2014. Observe-se que há nesses documentos previsão de redução do saldo devedor acumulado caso sejam comprovadas determinadas condições por parte da empresa beneficiária (Contrato n.º 06/2013, fls. 177 e Resolução n.º 1812/12, 197), ou seja, é um "financiamento" que pode ser "perdoado" (não necessariamente deverá ser pago). De fato, em relação às reduções do saldo devedor do ICMS relacionadas ao programa Produzir contabilizadas pela STEMAC no período de junho/2014 a maio/2015, a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás autorizou o perdão de 100% do valor financiado (quitação total do saldo devedor sem qualquer desembolso (fls. 204/205, Termo de Liquidação, Protocolo do Requerimento e Prestação de Contas).*

*12.2. Para a quitação, bastou a STEMAC comprovar a inadimplência de tributos estaduais e federais, mostrar-se uma indústria de ponta, substituir produtos que eram adquiridos de fora do Estado de Goiás, gerar 250 ou mais empregos diretos, e possuir programa de qualidade devidamente comprovado (fls. 191, 204/205). Nenhuma condição está relacionada à realização de investimentos fixos. Nesse ponto é irrelevante o parágrafo segundo da Cláusula Quarta do Contrato n.º 06/2013 denominar de "subvenção para investimentos" o perdão/desconto em questão (fls. 177). Ressalte-se novamente que o contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, por meio do qual foi disponibilizado o crédito no valor de R\$404.925.171,26 que*

*motivou as reduções do ICMS devido no valor total de R\$15.431.725,52 em 2014, prevê especificamente que o financiamento em questão é destinado para capital de giro (Contrato, Cláusula Primeira, fls. 174 e Resolução, item 12.1, fls. 199).*

**13. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. R\$ 9.100.000,00 (item 8.1, letra "d")**

*13.1. O benefício fiscal de crédito presumido do ICMS no valor de até R\$9.100.000,00 foi uma inovação trazida pelo TARE n.º 058/2014 (fls. 188 a 190), que veio complementar o TARE n.º 001-210/2011 (fls. 168 a 172), tudo na esteira da modificação legislativa estadual introduzida pela Lei n.º 18.051/13, que alterou a Lei n.º 17.441/11 (fls. 206 a 209).*

*13.2. Ocorre que o TARE n.º 058/2014 não estabeleceu quaisquer condições ou obrigações adicionais às que constavam originalmente no TARE n.º 001-210/2011. Uma nova subvenção demandaria novas exigências por parte do contribuinte, o que não ocorreu. Nesse caminhar também não há como classificar esse benefício fiscal como uma subvenção para investimento, pois foi concedido de forma "graciosa" pelo Governo do Estado de Goiás. Observe-se que a STEMAC contabilizou o valor total de R\$9,1 milhões como subvenção em junho/2013, exatamente no mês em que foi publicada a Lei n.º 18.051/2013 pelo Estado de Goiás, que trouxe modificações à Lei 17.441/2011. Porém, a STEMAC começou efetivamente a apropriar o crédito presumido em questão a partir de abril/2014 (fls. 475, planilha ECD - ICMS a Recuperar - LP).*

**14. FINALIZAÇÃO**

*14.1. Verifica-se, portanto, que nos anos-calendário 2011 a 2014 a STEMAC contabilizou subvenções relacionadas ao ICMS devido no valor total de R\$180.820.053,32, sendo que R\$ 165.388.327,80 correspondem a créditos presumidos do ICMS e R\$15.431.725,52 correspondem ao financiamento do saldo devedor do citado imposto (conforme o quadro do item 8.2 acima). Nesse interregno "investiu" R\$112.300.000,00. Não há sincronia entre à percepção dos recursos e a sua utilização. Potencialmente essa vultosa diferença (R\$68,5 milhões) estava apta a servir de capital de giro ou até visitar o mercado financeiro a título de investimento.*

*14.2. Conforme exposto, todos esses valores foram considerados pela pessoa jurídica como subvenções para investimentos, sendo objeto de exclusões na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2011 e 2012 e de ajustes negativos do RTT nos demais anos. Observou-se que os termos e contratos firmados entre a STEMAC e o Estado de Goiás, com base na Lei Estadual n.º 17.441/2011, não prevêem um direcionamento específico dos recursos obtidos por meio de créditos presumidos de ICMS. Existe apenas a obrigatoriedade de a pessoa jurídica investir R\$59.178.800,00 na execução de obras, aquisição de máquinas, equipamentos e demais investimentos fixos necessários à implantação do projeto fabril (Cláusula Segunda, inciso II, do TARE n.º 001-210/2011, fls. 168 a 172). Para usufruir do restante dos recursos obtidos (mais de dois terços das subvenções recebidas nos anos-calendário 2011 a 2014), não há obrigatoriedade de a empresa realizar aquisições de bens de capital para implantação ou expansão do seu investimento.*

*14.3. Além disso, o contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, por meio do qual foi disponibilizado o crédito no valor de R\$404.925.171,26 que motivou as reduções do ICMS devido no valor total de R\$15.431.725,52 em 2014, prevê especificamente que o financiamento em questão é destinado para capital de giro (Cláusula Primeira*

*do Contrato n.º 06-2013 e Linha 12.1- Usos do quadro constante na Resolução n.º 1812-12-CE).*

*14.4. Ao fim percebe-se também que o ônus financeiro relativo aos valores vertidos para o contribuinte STEMAC a título de "Subvenções para Investimento" não foram suportados pelos cofres do Estado de Goiás, tido como subvençcionador.*

*14.5. Em síntese, os valores tidos por subvenção para investimento são, em sua totalidade, subvenções para custeio. Esses valores não tiveram o tratamento tributário adequado, então se consubstanciam em infração à legislação fiscal de regência.*

**15. DA INFRAÇÃO VERIFICADA** 15.1. A infração considerada foi a de exclusões indevidas, não autorizadas pela lei, na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Especificamente, o contribuinte não computou no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL o valor das subvenções econômicas recebidas, em verdade subvenções de custeio, sob a forma de créditos presumidos de ICMS e financiamento do saldo devedor do citado imposto.

15.2. Relativamente ao ano-calendário de 2011, a fiscalizada não apurou Lucro, nem Prejuízo. O lançamento de ofício aproveitou saldo de prejuízo a compensar advindo de anos anteriores (2010 etc.) no total de R\$13.375.990,36, registrado na Parte B do LALUR como prescreve a legislação de regência (LALUR, fls. 242).

15.3. Realizou-se então as compensações legais utilizando os valores apontados pelo contribuinte em seus Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR e de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), anos-calendário de 2011 a 2013 (fls. 245 a 417), valores esses corroborados com os indicados na Planilha "Controle de Bases Negativas de IRPJ e CSLL" apresentada pelo contribuinte às fls.418.

15.4. Tendo em vista o acima exposto, efetuou-se o lançamento de ofício, agregando multa de 75% (setenta e cinco por cento) conforme determina o inciso I, do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

15.5. Com base nos dados apurados, foram lavrados autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls.876/895) e à Contribuição Social do Lucro Líquido – CSLL (fls.896/912), para o período compreendido entre janeiro de 2011 a dezembro de 2014. O IRPJ totalizou R\$61.132.055,78 e a CSLL a importância de R\$25.647.518,90, num total de crédito tributário de R\$86.779.574,68.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

A autuada apresentou a impugnação de fls.959/985, acompanhada dos documentos de fls.986/2342, expondo, em síntese, que:

1. *O aproveitamento do benefício fiscal em tela constitui subvenção para investimento, que, portanto, não pode ser tributado, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e demais disposições legais aplicáveis. Logo, não é devido o IRPJ e a CSLL, nem a multa lançada de ofício.*

1.1. *O entendimento exposto no relatório está em desconformidade com as circunstâncias fáticas do caso concreto e com o tratamento que a legislação estadual de Goiás dispensa ao programa PRODUZIR.*

*1.2. A qualificação do benefício fiscal como subvenção para investimento, para fins de não incidência de IRPJ e CSLL, depende exclusivamente das condições dispostas no Decreto-Lei n.º 1.598/1977.*

*2. Observadas as limitações do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e das demais leis federais aplicáveis, para fins de não incidência de IRPJ e CSLL, cumpre a cada Estado, segundo sua política pública de desenvolvimento regional, editar as normas legais, regulamentares e contratuais que estatuem e regulam as doações do Poder Público e as isenções ou reduções de impostos para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

*2.1. Carece de qualquer efeito jurídico a circunstância mencionada no relatório de que a Lei n.º 17.441/2011 seria casuística e engendrada para a STEMAC. O referido diploma legal, em seu art.2º, estabelece o objetivo de incentivar a implantação de empreendimento industrial de grupos geradores de energia elétrica, e, em seu art.4º, expressamente faz remissão ao regime jurídico geral do PRODUFIR.*

*2.2. O propósito da Lei n.º 18.051/2013 também é claro. Em sua exposição de motivos, por ocasião do encaminhamento do anteprojeto de lei ao governador do Estado de Goiás, o então secretário da Fazenda esclarece os objetivos da lei: “O principal objetivo da alteração ora proposta é incentivar a expansão do setor industrial de grupos de geradores de energia elétrica em Goiás, estimular a realização de investimentos, considerando que a indústria de grupos geradores pactua que aumentará em mais de três vezes o valor de investimento inicialmente previsto, o que resultará em aumento de competitividade estadual nessa área e a criação de novos empregos”.*

*2.3. A legislação estadual prescreve prazo (alongado) para a realização do investimento. Logo, não faz sentido a afirmação do Fisco de que o benefício fiscal auferido seria maior do que o investido entre 2011 e 2014 e, ainda, que isso descharacterizaria a subvenção para investimento.*

*3. No caso do PRODUFIR, a prova de que o contribuinte de fato destinou o montante do crédito presumido apurado para investimentos dessa natureza é a prova contábil e documental dessa destinação mediante as amortizações ao longo da fruição do benefício.*

*3.1. A STEMAC não só cumpriu com os compromissos assumidos, mas os superou.*

*4. A subvenção para investimento exige a sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento, impõe-se, também, a efetiva aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação, ou expansão do empreendimento econômico projetado. E isso é o que se depreende do Protocolo de Intenções, do Projeto do PRODUFIR, das Leis 17.441/2011 e 18.051/2013 e dos TAREs 210/2011, 58/2014 e 116/2014.*

*4.1. Todas as características para identificação das subvenções para investimento estão presentes, a saber: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

*5. Os requisitos mencionados no Parecer Normativo CST n.º 112/1978 não têm cabimento, por terem extrapolado os limites do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.*

6. *O art. 19 da Lei n.º 4.320/1964, a Lei de Finanças Públicas, impede que haja a transferência de recursos do Estado para custeio de empresas privadas sem que haja prévia e expressa autorização de lei especial, ou seja, os recursos objeto do benefício fiscal concedido à STEMAC para instalação de sua fábrica em Itumbiara apenas poderia ser considerado subvenção para custeio se assim a lei goiana tivesse previsto - o que não é o caso.*

7. *Resta clara a possibilidade de reduzir a multa aplicada, ante seu evidente caráter confiscatório, proibido pela Constituição Federal.*

Processada a *Defesa*, foi proferido pela 5<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento às razões apresentadas, mantendo o lançamento de ofício perpetrado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014*

**CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

*Valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSL, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.*

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

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014*

**PARECER NORMATIVO CST Nº 112/1978. MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

*O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Dianete de tal revés, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2402 a 2444), em suma, reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando, especificamente, as razões de reforma do v. Acórdão recorrido.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Incluído o processo na pauta de julgamentos de agosto de 2018 dessa C. 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, por votação unânime, foi prolatada a v. Resolução nº 1402-000.720 (fls. 2456 a 2457), na qual, em atenção à edição da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS nº 190/17, se determinou:

*encaminhar os autos à Unidade Local a fim de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Goiás, das providências estabelecidas nas cláusulas do Convênio ICMS 190/17, ficando o julgamento sobreposto até que seja demonstrado tal fato ou até que sejam esgotados os prazos lá fixados, considerando as alterações do Convênio ICMS nº 51/2018 e eventuais novas prorrogações, o que ocorrer em primeiro lugar.*

Em atendimento à referida r. *decisão*, os autos foram encaminhados à Unidade Local, que intimou a Contribuinte a apresentar a documentação referente às medidas adotadas pelo Estado de Goiás (2479).

Cientificado, a Contribuinte devidamente apresentou Manifestação (fls. 2485 a 2491), trazendo aos autos cópias dos Certificados de Registro e Depósito e demais atos de regularização das benesses concedidas pelo Estado de Goiás junto ao CONFAZ.

Posteriormente, os autos retornaram a este E. CARF, sendo redistribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Reitere-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como relatado, o presente feito versa exclusivamente sobre a glosa da dedução de valores tratados como *subvenções de investimento*, deduzidas da apuração do Lucro Real da Contribuinte, entre os anos-calendários de 2011 a 2014, todos referentes ao Programa *PRODUFIR*, instituído pelo Estado de Goiás, regulado pela Lei Estadual nº 17.441/2011, resoluções, termos e outros instrumentos.

Diante disso, considerando o advento da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, entendeu esta C. 2<sup>a</sup> Turma Ordinária pela conversão do julgamento em diligência, para que se garantisse a demonstração do atendimento ao teor do art. 10 da referida Lei Complementar, antes do julgamento meritório.

Uma vez cumprida tal determinação, havendo a manifestação e a juntada da documentação pertinente pela ora Recorrente, deve ser retomada a análise e a resolução meritória do feio.

Não havendo matérias preliminares, passa-se ao mérito da contenda.

O tema justifica uma breve introdução e análise histórica da evolução legislativa sobre as *subvenções* no Brasil, até o momento da edição da Lei Complementar nº 160/17, que auxiliará na delimitação do objeto jurídico do feito, a determinação das normas aplicáveis, estabelecendo aquilo que é oponível à Contribuinte nesse momento processual para o reconhecimento de seu direito alegado.

A figura das subvenções, que pode ser tida de maneira geral como um *auxílio econômico* prestado pelo Estado, é antiga no Direito nacional, sendo figura presente já na Lei nº 4.320/64, que diferencia as *subvenções sociais* das *econômicas*, habitando a regulamentação das finanças públicas.

Logo após, ainda no mesmo ano, ganhando pertinência no Direito Tributário, o instituto das *subvenções* é estampado no inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64<sup>1</sup> (ainda vigente, correspondente ao inciso I do art. 392 do RIR/99 e, agora, ao inciso I do art. 441 do RIR/18).

Na referida norma, determina-se que as *subvenções para custeio ou operação* integrarão a receita bruta operacional, tornando-se, então, um componente positivo no cálculo do *lucro operacional* das empresas, objeto de tributação da renda das pessoas jurídicas. Note-se que não há, aqui, uma definição própria dessa modalidade de *subvenção*, mas, certamente, considerando histórica e sistematicamente as demais normas vigentes sobre o tema, pode-se

---

<sup>1</sup> Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

associar diretamente tal instituto presente nessa disposição fiscal às, já vistas, *subvenções econômicas*, invocadas pelo Direito Financeiro.

Após mais de uma década, a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) acaba por veicular regramento contábil no seu art. 182, § 1º, alínea “d”<sup>2</sup>, determinando a inserção dos valores referentes às *subvenções para investimento* na conta de reserva de capital, que compõe o Capital Social das companhias.

Sequencialmente, novamente no âmbito do Direito Tributário, é editado o Decreto-Lei nº 1.598/77, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, que no §2º do seu art. 38<sup>3</sup> (antes, correspondente ao art. 443 do RIR/99) estipula que as *subvenções para investimento* não serão computadas na apuração do Lucro Real, sob a condição de que tal valor seja devidamente registrado em conta de Reserva de Capital, em obediência à regra contábil, e somente seja utilizado para absorver prejuízos ou em incorporação ao Capital Social, podendo também ser empregado para ajustar o balanço, fazendo frente a *superveniências passivas ou insuficiências ativas*.

Em termos práticos, se observada tal conduta do contribuinte, os valores de *subvenções para investimento* não comporiam a parcela do lucro tributável das companhias, guardando relevância exclusivamente patrimonial.

Nesse caso, nota-se que o Legislador tributário acabou por trazer delimitação jurídica e certa *definição* a essa figura, podendo se extrair da literalidade do dispositivo que *subvenções para investimento* seriam aquelas instituídas *inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público*.

Tal matéria foi imediatamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, que também veiculou à delimitação da figura das *subvenções de investimento* as ideais de *efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*.

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> § 2º - 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

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

Já se revela aqui um claro *discrimen jurídico-tributário* no tratamento federal das *subvenções*: 1) as *subvenções para custeio ou operação* integram a *receita bruta operacional* das empresas, inclusive compondo o cálculo do Lucro Real apurado; 2) as *subvenções para investimento* são contabilmente alocadas em contas patrimoniais, não circulando pelo resultado da companhia, restando expressamente excluídas do cômputo do Lucro Real auferido, se observada a sua devida utilização.

E essa distinção, instituída ainda no final na década de 1970, sempre foi o centro de todos os debates tributários em esfera federal sobre tais figuras.

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 182<sup>4</sup> da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei nº 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/2007<sup>5</sup>, e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (*Reserva de Incentivos Fiscais*).

Confira-se os termos do referido art. 18:

*Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de*

<sup>4</sup> 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:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
  - b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
  - c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
  - d) as doações e as subvenções para investimento.
- c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)
- d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)

<sup>5</sup> Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

*empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:*

*I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;*

*II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;*

*III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;*

*IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.*

*§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:*

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

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

*III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

*§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.*

*§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes. (destacamos)*

Muito importante registrar aqui que todos os *fatos geradores*, colhidos na presente autuação, do ano-calendário de 2011 a 2014, estavam submetidos a tal regra quando da sua ocorrência, sendo a Recorrente optante pelo RTT.

Como cena final da implementação das regras e padrões do IFRS, finalmente foi editada a Lei nº 12.973/14 (conversão da MP nº 627/13), encerrando, então, o processo de transição instituído anteriormente, dando definitividade aos reflexos e consequências tributárias desse novo modelo. Em seu art. 30 foi especialmente destinado ao tratamento das *subvenções para investimento* na apuração do Lucro Real. Confira-se tal dispositivo:

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

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

*II - aumento do capital social.*

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

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

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

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

*III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

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

A norma veiculada se assemelha muito com aquela antes presente no art. 18 da Lei nº 11.941/09, de modo que, nos mesmos termos, manteve-se a *delimitação conceitual jurídica e histórica* dessa modalidade de *subvenção* em seu *caput*, como aquela recebida *como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público*. E, em seguida, determina-se que *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 das S/A*.

Assim como anteriormente, limita-se a sua utilização contábil e fiscal à absorção de prejuízos, após o exaurimento do saldo das demais contas da reserva de lucros, com exceção dos valores da *reserva legal* (recompondo-se a reserva de lucros nos períodos posteriores) e, alternativamente, possibilita seu emprego no aumento de capital. E, da mesma forma – com a devida licença do leitor para a repetição – fica o valor da *subvenção para investimento* condicionada à hipótese de adição quando for dada *destinação diversa* ao numerário, promovendo-se a sua integração na base de cálculo de dividendos obrigatório ou sendo objeto de devolução de capital aos titulares, ainda que indiretamente, por manobras societárias.

Observa-se que, em relação à (des)oneração tributária federal das *subvenções para investimento*, não houve alterações ou mesmo modificações relevantes na dinâmica contábil e fiscal instituída pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09.

Ao seu turno, como tratado anteriormente na v. Resolução nº 1402-000.720, foi editada a Lei Complementar nº 160/07, que por meio de seu art. 9º, inseriu novos parágrafos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, referentes à delimitação legal e ao tratamento das *subvenções de investimento*:

*§ 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.* (destacamos)

Este *novel* §4º incluído no dispositivo deixa claro que, para a classificação de incentivos e benefícios de ICMS como *subvenção para investimento*, não poderá mais ser exigido outros requisitos ou condições além daquilo estipulado no próprio art. 30.

Claramente houve aqui o total *afastamento* de qualquer disposição contida ou fundamento baseado no Parecer Normativo CST nº 112/78.

Como vimos anteriormente, na esteira da introdução do IFRS no Brasil, restou lá legalmente exigido para a caracterização de benesses como *subvenção para investimento* a intenção do Ente estatal de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, com a devida escrituração em conta de reserva de lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento das Reservas de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedada seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente por outras manobras societárias – sob pena adição no cálculo do Lucro Real.

Ao seu turno, o §5º enxertado traz previsão de cunho temporal sobre o alcance da norma presente no anterior §4º, estabelecendo a sua aplicação já em processos administrativos e judiciais que ainda não transitaram em julgado, como o presente, ocorrência está já reconhecida na v. Resolução anteriormente prolatada.

Pois bem, posto isso, considerando a inserção do §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/14, cabe agora analisar quais foram os fundamentos do lançamento de ofício sob análise, verificando sua base legal e fundamentos para não considerar os valores recebidos pela Contribuinte no âmbito do Programa PRODUZIR como *subvenção de investimento*.

A Autoridade Fiscal dedica longo trecho de seu TVF sobre uma análise da legislação pertinente sobre tema, até a edição da Lei nº 1.941/09, vigente ao tempo dos *fatos jurídicos tributários* colhidos, e, expressamente, adotada os requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78.

Tal fato fica claro na seguinte afirmação conclusiva sobre as normas aplicáveis, quando a Fiscalização afirma que para que uma subvenção seja tida como de investimento em face da legislação é imprescindível ostentar as características elencadas no Parecer Normativo CST 112/1978, e ainda, para que deixe de ser computado na base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real o beneficiário deve atuar conforme estabelecido nos artigos 15 e 18 da Lei 11.941/2009 (fls. 925).

E acrescenta: Finalizamos informado que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, neste caso, não abrangida pela base de cálculo do IRPJ, apurado pelo lucro real, e também da CSLL, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico pré-definido, não sendo suficiente a realização dos propósitos meramente almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls. 927).

Na análise da legislação estadual e dos termos firmados diretamente com a Contribuinte a própria Autoridade Fiscal reconhece que havia a intenção do Ente subvencionador em promover a implantação e expansão de empreendimentos:

*Assim, visando ampliar suas atividades e aproveitando o PRODUZIR instituído pela Lei Estadual de Goiás nº 13.591, de 18/01/2000 e, na sua esteira, aproveitando mais ainda a Lei Estadual nº17.441, de 21/10/2011, a empresa firmou os documentos necessários a obter os incentivos fiscais para, como consta expressamente no Contrato nº06/2013 (fls. 173 a 183), realizar a "implantação de sua unidade industrial em Itumbiara — Goiás". A lei estadual por último mencionada merece uma atenção especial, mesmo que rápida, pois é dela que vão emanar todas às consequências fáticas e jurídicas que na seqüência vamos esmiuçar.* (fls. 930 - destacamos)

E confira-se os alguns dispositivos da Lei nº 17.441/2011, objeto dos questionamentos da Fiscalização, que evidenciam, acima de qualquer dúvida, a intenção do Estado de Goiás:

*Art. 1º Fica instituído o Programa de Incentivo à Implantação de Empreendimento Industrial para a produção de grupos geradores de energia elétrica, que tem tratamento tributário e financeiro favorecido, aplicável a empreendimento localizado no Estado de Goiás.*

*Art. 2º O Programa objetiva incentivar a implantação de empreendimento industrial de grupos geradores de energia elétrica estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica de sua estrutura produtiva e o aumento da competitividade estadual.*

*Art. 3º O Programa comprehende, quanto a formas, condições e limites a serem estabelecidos pelo Chefe do Poder Executivo: (...)*

*Art. 10. Para a fruição do Programa, o contribuinte deve celebrar termo de acordo de regime especial com a Secretaria da Fazenda.*

*Art. 11. Implica a revogação do regime especial e o seu cancelamento a:*

*I - desistência do projeto;*

*II - falta de comprovação do início das obras de implantação ou ampliação no prazo estabelecido no respectivo projeto;*

*III - infração às disposições do regime especial;*

*(...) (destacamos)*

Na sequencia, a Autoridade Fiscal passa a analisar, concretamente como se deu o gozo e a fruição dos benefícios percebidos, mas sempre sobre o crivo da *vinculação* entre o auxílio e as obras e a *sincronia*, exigido pela legislação anteriormente vigente, interpretando o Parecer Normativo CST nº 112/78 – todo o que restou superado com a edição da Lei Complementar nº 160/17.

Observe-se o trecho *final* da análise fiscal do TVF:

*Verifica-se, portanto, que nos anos-calendário 2011 a 2014 a STEMAC contabilizou subvenções relacionadas ao ICMS devido no valor total de R\$ 180.820.053,32, sendo que R\$ 165.388.327,80 correspondem a créditos presumidos do ICMS e R\$ 15.431.725,52 correspondem ao financiamento do saldo devedor do citado imposto (item Quatro desse relato). Nesse interregno "investiu" R\$ 112.300.000,00. Não há sincronia entre à percepção dos recursos e a sua utilização. Potencialmente essa larga diferença (R\$ 68,5 milhões) estava apta a servir de capital de giro ou até visitar o mercado financeiro a título de investimento.*

*Conforme exposto no item 5.2 desta análise, todos esses valores foram considerados pela pessoa jurídica como subvenções para investimentos, sendo objeto de exclusões na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2011 e 2012 e de ajustes negativos do RTT nos demais anos. Observamos que os*

*termos e contratos firmados entre a STEMAC e o Estado de Goiás com base na Lei Estadual nº 17.441/2011, não preveem um direcionamento específico dos recursos obtidos por meio de créditos presumidos de ICMS. Existe apenas a obrigatoriedade de a pessoa jurídica investir R\$ 59.178.800,00 na execução de obras, aquisição de máquinas, equipamentos e demais investimentos fixos necessários à implantação do projeto fabril (Cláusula Segunda, inciso II, do TARE nº 001-210/2011, fls. 168 a 172). Para usufruir do restante dos recursos obtidos (mais de dois terços das subvenções recebidas nos anos-calendário 2011 a 2014), não há obrigatoriedade de a empresa realizar aquisições de bens de capital para implantação ou expansão do seu investimento.*

*Além disso, o contrato de financiamento firmado entre a STEMAC e a Agência de Fomento de Goiás, por meio do qual foi disponibilizado o crédito no valor de R\$ 404.925.171,26 que motivou as reduções do ICMS devido no valor total de R\$ 15.431.725,52 em 2014, prevê especificamente que o financiamento em questão é destinado para capital de giro (Cláusula Primeira do Contrato nº 06-2013 e Linha 12.1- Usos do quadro constante na Resolução nº 1812-12-CE).*

*Ao fim percebemos também que o ônus financeiro relativo aos valores vertidos para o contribuinte STEMAC a título de "Subvenções para Investimento" não foram suportados pelos cofres do Estado de Goiás, estado tido como subvenzionador, tudo conforme narrativa detalhada no item 5.3.*

*Em síntese conclusiva os valores tidos por subvenção para Investimento são em sua totalidade Subvenções para Custo. Esses valores não tiveram o tratamento tributário adequado então se consubstanciam em infração à legislação fiscal de regência.*

Feita a análise de quais foram os fundamentos do lançamento de ofício, resta certo que a Fiscalização, com manifesta base no Parecer Normativo CST nº 112/78, questionou a vinculação e principalmente, a sincronia entre o recebimento da benesse com o investimento. Também pontua que nem todo o valor é destinado a *bens de capital* (ativo fixo e obras). E com base em tais conclusões, rotulou os créditos presumidos de ICMS recebidos de *subvenção de custeio* – diferente da Contribuinte, que tratou como *subvenção de investimento*.

Como já explorado, à luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual como *subvenção de investimento*, bastaria a intenção do Ente estatal de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, com a devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento das reservas de lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedada seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente por outras manobras societárias.

Não só resta evidente, manifesto, expresso e reconhecido pela Fiscalização, no presente caso, a intenção do Estado de Goiás de promover a instalação da unidade fabril da Recorrente, como nenhum dos fundamentos trazidos pela Autoridade Fiscal se amolda às demais previsões do art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Repita-se: toda a construção do TVF foi baseada no Parecer Normativo CST nº 112/78, já superado pela Lei Complementar nº 160/17, não podendo mais prevalecer tal motivação da exação tributária em face do Contribuinte no presente momento processual.

Diga-se que os temas da *sincronia* e dos *bens de capitais* já havia sido superado pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende dos Acórdãos nº 9101-002.335<sup>6</sup> e 9101-002.566<sup>7</sup>. Confira-se trecho desse último julgado:

*Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.*

*Já em relação ao item (2), a necessidade de "perfeita sincronia" entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.*

*Isso porque, ao se falar na implantação de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.*

Ainda em relação ao atendimento dos termos art. 30 da Lei nº 12.973/14, deve se esclarecer que especificamente em relação à manutenção dos valores das *subvenções de investimento* em conta de Reserva de Lucros e sua utilização contábil, não houve qualquer menção ou exploração no TVF sobre tais ocorrências.

Inclusive, a Autoridade Fiscal dedica tópico específico sobre o tratamento contábil dado pela Recorrente (que sempre tratou tais valores como *subvenções de investimento*), não apontando para nenhuma irregularidade dentro de tal contexto. Confira-se:

## 5.2 — DA CONTABILIZAÇÃO

*A Stemac efetuou os lançamentos referentes às subvenções a crédito da conta de resultado 360008-Subvenções Governamentais com contrapartida a débito das contas patrimoniais 213000-ICMS a Recolher e 113221-ICMS a Recuperar no valor total de R\$ 9.298.966,99 em 2011 (novembro e dezembro), de R\$ 55.490.069,46 em 2012, de R\$ 64.157.034,50 em 2013 e de R\$ 51.873.982,37 em 2014 (Planilha fls. 424 a 437). Efetuou ainda lançamento a crédito da conta*

<sup>6</sup> Relatoria do I. Cons. Andre Mendes Moura, publicado em 08/06/2016.

<sup>7</sup> Relatoria do I. Cons. Andre Mendes Moura, publicado em 10/05/2017.

*de resultado 360008-Subvenções Governamentais com contrapartida a débito da conta do ativo imobilizado 132000-Terrenos no valor de R\$ 2.590.000,00 (fls. 425). Os valores contabilizados a crédito da conta de resultado 360008-Subvenções Governamentais foram considerados pela Stemac como subvenções para investimento, sendo objeto de exclusões na apuração do lucro real dos anos-calendário 2011 e 2012 (artigo 443 do RIR/99) e de ajustes negativos do RTT nos anos-calendário 2013 e 2014 (artigo 18 da Lei n.º 11.941/2009).*

*Quanto à cessão do terreno no valor de R\$ 2,59 milhões, não há dúvida de que se trata de subvenção para investimento. Não vamos nos aprofundar nas subvenções citadas no item 4, letras "a" e "e", devido a sua razoabilidade frente à legislação.*

Como se observa, a Fiscalização apenas abordou o tratamento do fluxo de tais valores nas contas de resultado, nada mencionando sobre seu escrituração em contas do patrimônio líquido (como as Reservas de Lucro e a reserva de incentivos).

E nem diga-se que a Autoridade assim não procedeu porque há época dos fatos não havia tal exigência. Muito pelo contrário.

Como este Conselheiro se esmerou para demonstrar, de forma inequívoca, no início do presente voto, entre 2011 e 2014 eram vigentes e aplicáveis à Contribuinte as normas relativas às *subvenções de investimento* veiculadas pelas Leis n.º 11.638/07 e n.º 11.941/09, as quais traziam as mesmas exigências do art. 30 da posterior Lei n.º 12.973/14.

Ora, o art. 18 da Lei n.º 11.941/09, sobre pena de adição ao Lucro Real, já determinava a manutenção de tais valores em conta da Reserva de Lucros e previa a utilização de tal monta para os mesmos fins.

Desse modo, quando da fiscalização, a Autoridade Fiscal não só averigou todo o tratamento contábil dado pela Contribuinte a tal numerária, como não apurou qualquer infração a tais dispositivos.

Por sua vez, a aplicação temporal do §4º prevista no §5º do mesmo art. 30 da Lei n.º 12.973/14 é incidental nas demandas em cursos. Também é devida a sua interpretação sistemática com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas.

Ou seja, aplica-se o conteúdo da norma *retroativa*, imediatamente incidente aos processos ainda pendentes de desfecho, considerando o seu objeto original e as matérias ainda incontroversas no estado do processo.

Não pode tal determinação ensejar qualquer alteração, modificação, adaptação, correção – e, muito menos – complementação do lançamento de ofício perpetrado. Não só não há

margem legal para tanto, como o art. 146 do CTN, carrega norma geral de Direito Tributário que veda tal manobra – não havendo qualquer exceção para o caso de inserção de norma de teor retroativo no sistema tributário.

Posto isso, entende-se que até a realização de diligências, para se averiguar fatos não colhidos à época da fiscalização, não encontra qualquer respaldo ou justificativa legal, seja de cunho processual ou material.

Ao determinar a aplicação *imediata* dos dispositivos da Lei Complementar nº 160/17 aos processos ainda em curso, claramente, o Legislador pretendeu propiciar a sua pronta resolução e não conferir maior duração aos litígios – e tampouco conferir nova oportunidade de fiscalização às Autoridades Fiscais.

Diante disso, em relação à observância e aplicação do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, não vislumbra-se qualquer fato ou ocorrência que desvirtue a natureza do tratamento pela Contribuinte aos valores percebidos por meio do Programa PRODUZIR, instituído pelo Estado de Goiás, como *subvenções de investimento*, revelando-se, agora, improcedente a fundamentação correspondente do lançamento fiscal.

Superado isso, como já votado na v. Resolução nº 1402-000.720, entendeu-se que, tratando de benefício concedido sem a devida anuência e conformidade com as regras do CONFAZ, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 160/17<sup>8</sup>, devendo, então, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, serem *atendidas as respectivas exigências de registro e depósito*.

Em atendimento à *diligência* de determinada, a Contribuinte prontamente trouxe, junto de sua Manifestação (fls. 2485 a 2491) a comprovação de *registro e depósito*, instituídas no art. 3 da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações.

Analizando tal documentação, temos a Decreto Estadual nº 9.193/18, exarada de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, listando os atos concessivos das benesses percebidas pela Contribuinte<sup>9</sup>, bem como a presença dos Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 3/2018, Nº 18/2018 e Nº 65/2018, comprovando o atendimento total ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Teor do documento confirmado por este Conselheiro, em 01/08/2019, no sítio: [http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_decretos.php?id=17891](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=17891).

Fl. 27 da Resolução n.º 1402-000.878 - 1<sup>a</sup> Sejul/4<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.729325/2016-17

**CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ N.º 3/2018**

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista nos art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e certifica o seguinte:

Que o Estado de Goiás, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Xavier Ferreira Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás, por meio do Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, no dia 22 de março de 2018.

O depósito foi efetuado por meio de correio eletrônico na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado de Goiás declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100940/2018-84, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 003/2018.

Brasília/DF, 11 de maio de 2018.

**CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ N.º 65/2018**

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DE GOIÁS**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Xavier Ferreira Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **RETIFICAÇÃO** das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS** registradas e depositadas nesta Secretaria Executiva do CONFAZ pelo Certificado de Registro e Depósito nº 18/2018.

Os depósitos foram efetuados nos dias **21.09.18** e **09.10.18**, via internet, por correio eletrônico, acompanhados dos Ofícios nº 328/18-GSF-GO e 93/18-ACOF/GSF, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 96/18, de 96 de 25 de julho de 2018.

O Estado de Goiás declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100940/2018-84, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, via internet, por correio eletrônico, acompanhado dos Ofícios nº 328/18-GSF-GO e 93/18-ACOF/GSF.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 65/2018.

Brasília/DF, 24 de outubro de 2018.

**CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ N.º 18/2018**

O Secretário Executivo do CONFAZ, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DE GOIÁS**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Xavier Ferreira Filho, efetuou depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás, por meio do Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, no dia 22 de março de 2018.

O depósito foi efetuado no dia **29 de junho de 2018** por meio do Ofício nº 222/18-GSF acompanhado de mídia física (pen drive), na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado de Goiás declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100940/2018-84, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio do Ofício nº 222/18-GSF acompanhado de mídia física (pen drive).

O depósito efetuado foi registrado sob nº 18/2018.

Brasília/DF, 13 de junho de 2018.

Desse modo, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado de Goiás, nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014 como *subvenções de investimentos*, cancelando-se o lançamento de ofício.

Por fim, acrescente-se que, em face das mesmas circunstâncias, a C. 1<sup>a</sup> Turma da CSRF vêm reiteradamente decidindo no mesmo sentido (e sem determinar diligências para verificações adicionais do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/14), como ilustra o Acórdão nº 9101-004.108, de relatoria do I. Conselheira Cristiane Silva Costa, de votação unânime, publicado em 21/05/2019:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

**CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGRAMENTO ESTADUAL. NORMAS FEDERAIS.**

*A interpretação, pelos acórdãos paradigmáticos, de benefício de outro Estado da Federação não impede o conhecimento do recurso especial, quando os acórdãos aplicam a legislação federal de forma divergente da orientação do acórdão recorrido. Recurso especial conhecido.*

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. RIO GRANDE DO SUL. CONFAZ. SINCRONIA ENTRE INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO.**

*A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.*

*Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Rio Grande do Sul em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei.*

**TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.**

*Aplica-se aos tributos reflexos a conclusão quanto ao IRPJ.*

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário, reformando o v. Acórdão recorrido, para cancelar o lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

## Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges – Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella está muito bem fundamentado. Contudo, este colegiado divergiu do seu entendimento no tocante à necessidade (ou não) do atendimento aos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/14, especificamente em relação à manutenção dos valores das subvenções de investimentos em conta de reserva de lucros e sua utilização contábil.

O duto relator faz uma análise de tal aspecto, mencionando que não houve qualquer menção ou exploração do tema no Relatório da Ação Fiscal. Constata que no Relatório da Ação Fiscal, a autoridade fiscal autuante *apenas abordou o tratamento do fluxo de tais valores nas contas de resultado, nada mencionado sobre sua escrituração em contas do patrimônio líquido (como as Reservas de Lucro e reserva de incentivos)*. Entendeu que analisar agora tais elementos não teria respaldo ou justificativa legal, pois já deveriam constar da peça acusatória.

Contudo, o colegiado ao apreciar o voto do duto relator, divergiu do mesmo, por maioria, conforme *decisum*.

O fato do Relatório da Ação Fiscal não mencionar tais questões da contabilização se deve ao fato que a infração, então, já foi identificada pela autoridade fiscal autuante no momento de analisar os benefícios fiscais usufruídos pela recorrente, que no seu entender, não houve a necessidade de efetuar investimentos para obtê-los (configurando uma falta de sincronia entre a percepção dos recursos e a sua utilização), o que não configuraria uma subvenção para investimento pelo ordenamento jurídico e jurisprudência então vigente. Desta forma, entendeu-se que as subvenções para o custeio, autuando-os, já que não foram adicionados à apuração do lucro real com a respectiva tributação.

Assim, não atendido o primeiro requisito do fundamento da subvenção ser realmente um investimento (o que lhe permitiria não ser tributável), a autoridade fiscal autuante não avançou para os demais requisitos.

Descabe agora dizer que não tendo ocorrido tal análise do descumprimento dos demais requisitos no momento da autuação fiscal, não poderia ser feito posteriormente. Posteriormente, houve uma mudança da legislação (analisada abaixo) que superou o primeiro requisito, mas manteve intactos alguns dos demais seguintes, sendo necessário então reverificar o cumprimento dos mesmos. Ou seja, não foi uma impropriedade da peça acusatória, e sim, da mudança do ordenamento jurídico.

Passo a análise da legislação atualmente vigente.

Com a edição da Lei Complementar nº 160/07, por meio de seu art. 9º, inseriu novos parágrafos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, referentes à delimitação legal e ao tratamento das *subvenções de investimento*:

§ 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. (destacamos)

Pois bem, neste ponto, independentemente do entendimento pessoal deste Conselheiro acerca da matéria, sua contabilização e reflexos na área tributária alcançada pela legislação federal, fato é que existe norma cogente em plena vigência e de observância obrigatória pelos julgadores administrativos, de modo que, cumpridos requisitos acima retratados, “*incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*”.

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

No caso concreto, tal exigência foi, como indicado no voto do relator, cumprida.

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

A respeito, cabe um ligeiro retrospecto histórico-legislativo.

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

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

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

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

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

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

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

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada);(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

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

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

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

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

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

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

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

**III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.**

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

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

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

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

II - aumento do capital social.

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

Compulsando os autos, e como já analisado pelo i. relator, tal matéria não fora objeto de apreciação até o momento, e nenhum outro momento nos autos, verifica-se a confirmação do atendimento de tal requisito.

Por tais razões, reputa-se necessário que o julgamento seja CONVERTIDO em diligência para a Unidade Local para confirmação da regular destinação das receitas de subvenção à reserva, nos termos elencados no presente voto.

Posteriormente, elaborar relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa. E posterior retorno à 2<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção do CARF para continuidade do julgamento.

Fl. 33 da Resolução n.º 1402-000.878 - 1<sup>a</sup> Sejul/4<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 11080.729325/2016-17

Diante do exposto, é como voto, já acompanhado pela maioria do colegiado, conforme *decisum* do presente acordão.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges