



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731484/2015-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.886 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrente TRANSPORTES GABARDO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RETROATIVIDADE. REQUISITOS E CONDIÇÕES

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, dando efeitos retroativos, determinando que seria aplicável aos processos administrativos e judiciais 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar em sua integralidade o crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 06-54.851 - 2ª Turma da DRJ/CTA. Por bem retratar os fatos contidos nos autos copio o Relatório da citada decisão, relatando em seguida os eventos que se sucederam:

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos ao ano calendário de 2011.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 904/920) exige o recolhimento de R\$ 3.109.464,19 de imposto e R\$ 2.332.098,14 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Exclusões Indevidas: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247 e 250 do RIR/1999. Multa de 75%.

3. O auto de infração de CSLL (fls. 891/903) exige o recolhimento de R\$ 1.123.727,11 de contribuição e R\$ 842.795,33 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL. Exclusões indevidas: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Multa de 75%.

4. O auto de infração de PIS (fls. 921/928) exige o recolhimento de R\$ 206.016,62 de contribuição e R\$ 154.512,47 de multa de lançamento de ofício. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Incidência não cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Multa de 75%;

5. O auto de infração de Cofins (fls. 883/890) exige o recolhimento de R\$ 948.925,13 de contribuição e R\$ 711.693,87 de multa de lançamento de ofício. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Relatório Fiscal, de fls. 929/965:

Incidência não cumulativa padrão. Insuficiência de recolhimento da Cofins: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Multa de 75%;

6. Cientificada em 01/12/2015, conforme informação de fl. 881, tempestivamente, em 22/12/2015, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 987/1003, acompanhada dos documentos de fls. 1004/1531, que se resume a seguir:

DOS FATOS

a. Relata que a Empresa, no ano de 2011, reduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores recebidos de subvenções para investimento, conforme determina o RIR/99, em seu artigo 443. A subvenção em questão é a concessão, pelo Governo do Estado de Goiás, de créditos de ICMS, visando à implantação de unidade de logística na cidade de Anápolis/GO. No curso da fiscalização a Impugnante apresentou vasta documentação comprovando a origem do crédito, sua natureza, seu valor, etc., tendo, a Receita Federal do Brasil, como estampado no Auto de Infração, concordado com os procedimentos, valores e lançamentos realizados pela Empresa, não contestando a origem e tão pouco a

quantificação do crédito. Porém, não concordou com as exclusões por entender que às subvenções recebidas pela Empresa não seriam para investimento, mas sim de custeio;

b. Entende que, em que pesem os respeitáveis termos do Auto de Infração, o mesmo deve ser anulado, posto que: 1 - configura-se nulo por deficiência dos seus fundamentos; 2 - às subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás são para investimentos e, portanto, devem ser excluídas da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, conforme determina o RIR/99, em seu artigo 443; 3 - às subvenções de investimentos concedidas pelo Estado de Goiás para a Empresa Transportes Gabardo foram aplicadas integralmente na instalação de parque de logística situado na cidade de Anápolis/GO, com a devida contabilização fiscal; 4 - a empresa não excluiu o valor das subvenções da base de cálculo do PIS e da COFINS;

Da Nulidade do Auto de Infração por Deficiência de Fundamentos

c. Anota que o Auto de Infração, ora impugnado, afirma que às subvenções concedidas à Empresa Transportes Gabardo Ltda. - créditos de ICMS – são subvenções de custeio e não para investimentos, razão pela qual devem compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS. Para concluir que a subvenção em questão é de custeio e não de investimento o Auto de Infração reservou-se a analisar as normas editadas pelo Estado de Goiás, sem solicitar qualquer comprovação por parte da empresa de que os valores foram utilizados em investimento. Ainda, consta no Auto de Infração a afirmativa de que a empresa realizou os investimentos em Anápolis, porém, pela falta de controle do Estado de Goiás esses não seriam caracterizados como de investimento, mas sim de custeio;

d. Reitera que a Receita Federal do Brasil não solicitou à Empresa quaisquer documentos visando comprovar que os valores foram empregados em investimentos, mas simplesmente alegou que, conforme as normas editadas pelo Governo do Estado de Goiás, às subvenções em apreço caracterizam-se como de custeio. Ora, o trabalho fiscal deve ser detalhado e preciso. A omissão da Receita Federal na análise e solicitação de comprovação da aplicação dos valores recebidos a título de subvenção em investimentos torna integralmente nula a decisão, eis que a análise simples e reservada do Decreto editado pelo Governo de Goiás e dos atos firmados entre a Empresa e o Estado não são suficientes para descaracterizar às subvenções como sendo de investimento;

e. Cita decisão do CARF;

f. Conclui que, tendo em vista a deficiência de fundamentos do Auto de Infração, pela falta de análise quanto a utilização dos valores das subvenções para investimento, requer se digne Vossa Senhoria prover a presente Impugnação anulando o respectivo Auto de Infração;

Das Subvenções para Investimentos Concedidas Pelo Governo do Estado de Goiás

g. Afirma que o Auto de Infração impugnado afirma que as subvenções em questão são de custeio e não de investimento, razão pela qual devem compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS. Para concluir que a subvenção em questão é de custeio e não de investimento o Auto de Infração reservou-se a analisar as normas editadas pelo Estado de Goiás, sem solicitar qualquer comprovação da Empresa de que os valores foram utilizados em investimentos. Concessa vénia, a análise posta no Auto de Infração é superficial e carece de fundamentos jurídicos como demonstraremos cabalmente a seguir;

h. Registra inexistir controvérsia de que as subvenções de investimento devem ser excluídas da apuração do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 443 do RIR/99. Ou seja, a Lei estabelece que às subvenções para investimentos devem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ/CSLL, não tendo havido qualquer contestação desta exclusão pelo Auto

de Infração. Assim, passamos a analisar se às subvenções concedidas em favor da Impugnante pelo Governo do Estado de Goiás caracterizam-se como sendo para investimentos ou custeio;

i. Explica que a Empresa, fundada nos anos 80, atua no seguimento dos transportes, tendo, no ano de 2006, iniciado tratativas com o Governo de Goiás para instalar unidade filial na cidade de Anápolis, que seria um Centro Logístico para atender seu principal cliente (HYUNDAI/CAOA) que instalou fábrica neste município. O Governo de Goiás, vislumbrando a geração de novos empregos, novos investimentos, apresentou uma sexta de benefícios/incentivos que poderiam ser concedidos em favor da Empresa, condicionado que esta se instalasse em Anápolis. Dentre esses benefícios, destacam-se às subvenções de investimentos em questão, foram instituídos pelo Decreto 5.835, que "regulamenta o incentivo Apoio à Instalação e Expansão de Empresas Operadoras de Logística de Distribuição de Produtos no Estado de Goiás - LOGPRODUZIR - subprograma do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR";

j. Alega que o objetivo da norma é claro: INCENTIVAR EMPRESAS A SE INSTALAREM OU EXPANDIREM suas operações no Estado de Goiás. No corpo do Decreto constam outras disposições que afastam qualquer dúvida acerca do caráter de investimento das subvenções concedidas. Dentre as subvenções de investimentos concedidas pelo Governo do Estado do Goiás, por meio de Resoluções e Termos de Acordo, destacamos o crédito presumido do ICMS concedido em favor da Empresa e objeto deste recurso. Vale destacar ponto dos documentos firmados entre a Empresa e o Governo do Estado de Goiás (doc. 03 - Resoluções e doe. 04 - Termos de Acordo) que esclarecem e reforçam a razão e a natureza da subvenção concedida. Os instrumentos são claros, às subvenções foram concedidas para a Empresa no intuito de sua instalação no Estado de Goiás, afastando como pretende o Auto de Infração qualquer margem de interpretação de que os incentivos concedidos, conforme a legislação e normas do caso, se caracterizam como sendo de custeio. Com o devido respeito, afirmar que os benefícios concedidos pelo Estado de Goiás através do PRODUZIR e seus subprogramas são de custeio é um absurdo!!!!!! As normas são claras, os objetivos são claros, as exigências são claras, o programa visa à instalação de novas empresas no Estado de Goiás e/ou expansão das já instaladas, com nítido caráter de investimento. Portanto, equivocasse o Auto de Infração quando afirma que o LOGPRODUZIR traz subvenções de custeio, eis que flagrante, pelas disposições constantes no Decreto Estadual, que às subvenções em questão são para investimentos, eis que visam instalação e/ou expansão de unidades no Estado de Goiás. Nota-se que o próprio Auto de Infração reconhece que a Empresa realizou os investimentos pactuados. Ora, se houveram os investimentos, como pode a Fiscalização pretender desconsiderá-los!?!?!?

k. Cita decisões do CARF;

l. Conclui que resta flagrante que às subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás (créditos de ICMS) caracterizam-se para o investimento, devendo ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do que preceitua o artigo 443 do RIR/99. Assim, se impõe o provimento da presente Manifestação de Inconformidade reconhecendo-se o crédito em questão e, por conseguinte, homologando a compensação realizada;

Dos Investimentos Realizados pela Recorrente Superiores a R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) na Instalação e Aparelhamento do Maior Centro de Logística da América Latina

m. Traz à baila os termos do PROTOCOLO DE INTENÇÕES firmado entre a Empresa Transportes Gabardo e o Estado de Goiás (Doe. 05 - Protocolo de Intenções), mais especificamente, às contra partidas que se comprometeu a Empresa para receber as subvenções de investimento em questão. O documento descreve as obrigações assumidas pelo Estado de Goiás, as obrigações assumidas pela Secretaria da Fazenda do

Estado de Goiás, dentre elas às subvenções de investimento em questão, bem como as obrigações assumidas pela Empresa Transportes Gabardo;

n. Destaca a obrigação da Empresa de investir aproximadamente R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) na execução de obras e aquisições de máquinas e equipamentos necessários à implantação da unidade logística. Anexamos a presente Impugnação fotos da Filial Anápolis/GO da Empresa Transportes Gabardo Ltda. (Doe. 06 - Fotos Filial Anápolis/GO), que perfaz 1.200.000m² (um milhão e duzentos mil metros quadrados), com capacidade para armazenar 38.000 (trinta e oito mil) veículos, cujos investimentos com construções (asfalto, drenagem, iluminação, etc), aquisições de terrenos, aquisição de maquinário e demais equipamentos, entre outros, superam o valor de R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais). Ainda, anexamos aos autos planilha dos investimentos realizados (doe. 07 - Planilha dos Valores Investidos), cópia dos documentos fiscais onde constam os registros de tais investimentos (doe. 08 - Registros Contábeis dos Investimentos), bem como cópia de contratos de aquisições de terrenos, de contratação de empreitada para execução de obras civis, contratos de aquisições de equipamentos (doe. 09 - Contratos de Aquisição de Terrenos, Equipamentos e Contratação de Empreitada), tudo a comprovar que às subvenções em questão além de deterem natureza para investimento, na prática, foram utilizadas para a empresa instalar sua unidade de logística na cidade de Anápolis/GO. Também, acostamos demonstrativo contábil da Empresa (doe. 10 - Registro das Subvenções na Conta Reserva de Capital) que comprova e demonstra que os valores recebidos a título de subvenção para investimento foram registrados na contabilidade da empresa na conta "reserva de capital". Assim, flagrante que todos os valores recebidos a título de subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás, além de serem para investimento, no presente caso, efetivamente foram aplicados na instalação de filial da Empresa na cidade de Anápolis/GO, afastando quaisquer dúvidas acerca de sua natureza, impondo a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

o. Cita decisões do CARF;

p. Salienta que mesmo que os investimentos não tivessem sido realizados no exato momento da aferição da subvenção, o que não ocorreu no caso em comento, mas algum tempo depois, as mesmas, ainda assim, são consideradas para investimento, eis que a Empresa detém o prazo estabelecido na norma para a sua aplicação;

q. Conclui que resta flagrante que as subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás, além de serem para investimento, no caso concreto, foram aplicadas pela Empresa Transportes Gabardo na instalação de unidade de logística na cidade de Anápolis, devendo tais valores, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 443 do RIR/99. Desta forma, se impõe o provimento da presente Impugnação anulando o Auto de Infração atacado, eis que os valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL encontram guarida do RIR; DJ DRJ09 PR Fl. 1551

Da NÃO Exclusão dos valores referentes as Subvenções da base de cálculo do PIS e da COFINS

r. Reclama que o Auto de Infração, ora Impugnado, considerou que a Empresa excluiu indevidamente o valor da subvenção de investimento (Créditos de ICMS) da base de cálculo do PIS e da COFINS no ano de 2011. Ocorre, que a Impugnante NÃO EXCLUIU DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS os valores de subvenção (créditos de ICMS, mas sim, considerou esses valores para fins de cálculo do PIS e da COFINS devidos. Anexamos a presente Impugnação o cálculo mensal do PIS e da COFINS devidos no ano de 2011, onde se comprova que os valores das subvenções de investimentos que são os créditos de ICMS foram considerados para fins de cálculo do valor a pagar destas contribuições (Doe. 11 - Relatório Mensal da Base de Cálculo do PIS e da Cofins devidos). Notem que a Empresa não realizou nenhuma exclusão dos créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, portanto, equivoca-se o Auto

de Infração, também, quando afirma que a Impugnante excluiu da base de cálculo das contribuições o valor das subvenções recebidas pelo Estado de Goiás;

s. Requer se digne Vossa Senhoria reconheça a nulidade do Auto de Infração nos termos acima deduzidos, posto que a Empresa sequer excluiu o valor dos créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, demonstrando a impropriedade do Auto de Infração lavrado também neste tópico, impondo a sua imediata anulação;

DOS PEDIDOS

t. Requer se digne Vossa Senhoria receber a presente Impugnação e atribuir-lhe o necessário efeito suspensivo para, no mérito, dar-lhe provimento: a) anulando o Auto de Infração recorrido, tendo em vista a deficiência de fundamentos da mesma, especificamente no que concerne a falta de análise quanto a utilização dos valores das subvenções para investimento; b) anulando o Auto de Infração recorrido, eis que as subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás - créditos de ICMS, caracterizam-se como sendo para investimento, devendo ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do que preceitua o artigo 443 do RIR/99; c) anulando o Auto de Infração recorrido, eis que as subvenções concedidas pelo Governo do Estado de Goiás, além de serem para investimento, no caso concreto, foram aplicadas pela Empresa Transportes Gabardo na instalação de unidade de logística na cidade de Anápolis, devendo tais valores, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 443 do RIR/99; d) anulando o Auto de Infração recorrido no que tange as glosas de PIS e da COFINS, eis que a Impugnante não excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor dos créditos de ICMS recebidos do estado de Goiás a título de subvenção de investimento; e) caso Vossa Senhoria entenda necessária a complementação do feito com novos documentos, a Impugnante, desde já, requer a realização de perícia contábil, formulando abaixo os seguintes quesitos: e.1 - Qual o valor investido pela Recorrente com compra de terrenos, equipamentos, instalação, entre outros na criação da filial Anápolis, desde o ano de 2007 até a presente data? valor das subvenções recebidos pela Empresa estão registrados na serva de capital? (valor das subvenções recebidos pela Empresa englobaram a base de PIS e da COFINS?

7. É o relatório.

O referido Acórdão negou provimento à impugnação apresentada, proferindo as seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

O pedido de perícia pode ser indeferido pela autoridade julgadora, quando for prescindível para o deslinde do litígio, como é o caso em que as questões suscitadas já foram satisfatoriamente debatidas no voto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXIGÊNCIA DE PERFEITA SINCRONIA ENTRE SUBVENCIONADOR E SUBVENCIONADO. EXIGÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL.

Para que um incentivo fiscal seja qualificado como subvenção para investimento, não basta o animus da autoridade estatal concedente, sendo necessária a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, exigindo-se que o instrumento legislativo que concede a subvenção disponha expressamente sobre a obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO NÃO CARACTERIZADA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

O PIS incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação, alcançando os incentivos fiscais, os quais somente não são tributáveis as subvenções para investimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2011

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO NÃO CARACTERIZADA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A Cofins incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação, alcançando os incentivos fiscais, os quais somente não são tributáveis as subvenções para investimento.

O contribuinte foi cientificado por via postal em 03/06/2016 (fl 1.583) e apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.585/1.605) em 01/07/2016, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 1.584, apresentando, em linhas gerais, os mesmos argumentos que sua impugnação.

Em sessão realizada no dia 20 de junho de 2023, esta C. Turma decidiu por converter o julgamento em diligência, Resolução nº 1402-001.744, fls. 1.644/1.660.

Os resultados da diligência efetuada foram descritos na Informação Fiscal de fls 1.753/1.756. Após ser intimada, a recorrente apresenta sua manifestação à fl. 1.763

Voto

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Relator.

Da tempestividade e admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Do mérito

Quanto ao mérito, o litígio se resume basicamente em qual tratamento tributário deveria ser dado ao benefício concedido pelo estado de Goiás à empresa recorrente na forma de crédito presumido de ICMS.

Neste sentido temos que o art. 38, §2º, do Decreto-Lei 1.598/77 e o art. 1º inciso VIII, do Decreto-Lei 1.730/79, compilados no art. 443 do RIR/99, abaixo transcrito, estabelecem quais são as condições para que estes estímulos concedidos pelos entes públicos não sejam computados na determinação do lucro real:

Subvenções para Investimento e Doações

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

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

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

De acordo com o *caput* do artigo acima as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não são computadas na determinação do lucro real e, por consequência, não compõem a base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL, desde que sejam cumpridos os requisitos estabelecidos nos Incisos I e II do mesmo artigo.

No caso em discussão temos que a lavratura do auto se deu porque a fiscalização entendeu que benefício concedido pelo Governo do Estado de Goiás à Recorrente não poderia ser classificado como subvenção para investimento. Entendeu que a correta classificação seria subvenção de custeio, sendo que não há previsão legal para isenção de tributos para este tipo de incentivo. Este entendimento foi fundamentado principalmente no Parecer Normativo CST 112, de 29/12/1978 (PN CST 112/78), abaixo transcrevo trechos do Relatório Fiscal em que o Auditor Fiscal demonstra suas conclusões:

3.4 CONCLUSÃO - TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES:

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 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, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, os valores recebidos sob a forma de subvenção, inclusive na modalidade de crédito presumido de ICMS, constituem, como regra geral, receita tributável, e devem integrar a base de cálculo das contribuições, excetuada a hipótese de estar configurada uma subvenção para investimento, revestida de todas as características relacionadas no PN CST 112/78, e observados os termos da legislação que regula o IRPJ.

(...)

4.6 CONCLUSÕES SOBRE A SUBVENÇÃO RECEBIDA PELA GABARDO

De todo o acima exposto, consideramos que a subvenção recebida pela GABARDO para implementação de unidade no Estado de Goiás não tem todas as características necessárias para ser classificada como “subvenção para investimentos”, logo, deve ser classificada como “subvenção para custeio” e, por conseguinte, tributável para fins de impostos e contribuições federais.

Da mesma forma, e valendo-se basicamente dos mesmos fundamentos, citando, ainda, a Solução de Consulta Cosit Nº 188 de 31/07/2015, a DRJ/CTA manteve a autuação, conforme o voto parcialmente reproduzido abaixo:

34. Para o deslinde do presente litígio, o aspecto relevante é a condição trazida no item 2.12 do Parecer Normativo CST n.º 112/78, acima transcrito, que exige perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento, impondo-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. É igualmente insuficiente a simples aplicação dos recursos recebidos como subvenção, para fins de caracterização do benefício fiscal.

(...)

36. De acordo com Solução de Consulta Cosit Nº 188 de 31/07/2015, excertos abaixo copiados, fica claro que, para que haja perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, o instrumento legislativo que concede a subvenção deve dispor expressamente sobre a obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado. Somente assim assegura-se que a subvenção esteja vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Esse entendimento encontra-se em sintonia com o Parecer Normativo CST n.º 112/78, acima transcrito, em cujo item 3.6, que trata exclusivamente sobre benefícios do ICMS, elucida-se que “subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento”.

Com base no PN CST nº 112, de 1978, a Coordenação-Geral de Tributação entendeu que, embora a concessão desses benefícios estivesse condicionada à prévia implantação ou expansão de empreendimento econômico no Estado, não havia disposição expressa no sentido de obrigar a alocação dos recursos em bens ou direitos do ativo imobilizado. Portanto, considerou que esses benefícios não consistiam em subvenção para investimento, por faltar neles sincronia entre a liberação dos recursos e a aplicação nos empreendimentos.

Daí conclui-se que não se vislumbra a possibilidade de enquadrar o benefício decorrente do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina como

subvenção para investimento. Com efeito, o que se verifica é o estabelecimento de critérios para a concessão de benefícios para alguns setores econômicos, mas a economia por eles gerada (redução do valor a pagar de ICMS) não está vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Não é possível identificar sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto).

37. No caso concreto, a autoridade fiscal não descuidou de averiguar a condição de perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Pelo contrário, conforme já narrado no item anterior, ele foi diretamente ao ponto e, pelo Termo de Intimação de fls. 138/142, intimou o contribuinte a informar e comprovar se, no âmbito do Termo, dos aditivos, do programa governamental e da legislação estadual, estava prevista alguma contrapartida a título de investimento por parte do contribuinte e, havendo, qual o valor definido desta. O contribuinte respondeu (fls. 146/147) que “não está previsto no convênio e no aditivo, a previsão de contrapartidas a título de investimentos, desta forma não tem valor definido”.

38. Não satisfeito com a resposta, o autuante voltou a intimar o contribuinte (Intimação Fiscal de fls. 632/633), para saber se o Estado de Goiás, de alguma forma, acompanhava/controlava os investimentos realizados pela GABARDO. O contribuinte foi instado a: i) Informar de que forma é feito o acompanhamento e o controle, pelo Estado de Goiás, quanto à implementação, por parte da empresa, de sua contrapartida no referido programa (apresentação de relatórios, processos administrativos, controle dos benefícios usufruídos, etc.); ii) Informar se existe alguma forma, periódica ou não, de chancela, validação ou autorização pelo Governo de Goiás do andamento dos investimentos e da fruição dos benefícios. Havendo, apresentar cópia de toda a documentação existente. Na resposta (fls. 639/661), a intimada informou que “não existe nada pactuado nas Resoluções e Termos de Acordo Regime Especial – TARE homologado no Estado de Goiás, conforme documentos já apresentados anteriormente, quanto ao acompanhamento e/ou controle dos investimentos.”; e que “mensalmente entrega os documentos que ora anexou, os quais são memórias de cálculo do programa LOGPRODUZIR”. O auditor fiscal verificou que nas referidas memórias de cálculo não havia informações sobre investimentos realizados.

39. Dessa forma, em vista da ausência da perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, entendo que os benefícios fiscais recebidos pelo contribuinte não se encaixam no regime das subvenções para investimento.

Acontece, porém, que, após os atos citados acima, entrou em vigor a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30, abaixo transcrevo o referido artigo na sua íntegra:

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;

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;

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.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Com a inserção destes dois últimos parágrafos no ordenamento jurídico pátrio, temos que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS para serem considerados subvenção para investimentos basta cumprir os requisitos estabelecidos no art 30 acima. Valendo, inclusive, para os processos administrativos ainda não definitivamente julgados, como é o caso do presente litígio.

Assim, para que os benefícios, relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados serem considerados subvenções para investimento e não serem considerados para apuração do lucro real têm que cumprir os seguintes requisitos: i) foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e ii) foram registrados em reserva de lucros.

Sobre o primeiro requisito acima a LC 160/2017, estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, na alínea 'g' do inciso XII do § 2º, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos artigos 10 e 3º:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tendo em vista que não foi possível, dentro dos autos, identificar o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação que rege a matéria, já que tanto a lavratura do auto de infração, como a prolação do Acórdão da DRJ/CTA se deram em momento anterior ao da publicação da LC/160, que deu efeitos retroativos ao art 30 da Lei nº 12.973/2014, o julgamento foi convertido em diligência para que a unidade local:

- a. Verificasse se o referido incentivo foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, observando o disposto no arts 3º e 10 da LC 160/17

b Se foi registrado em reserva de lucros, utilizada somente para absorção de prejuízos depois de totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal, ou aumento do capital social nos termos do art 30 da Lei nº 12.973/2014, incisos I e II.

Os resultados da diligência efetuada foram relatados na informação fiscal de fls 1.753/1.756. Nela consta que a recorrente já teria sido auditada nos períodos abrangidos pelos anos calendários de 2008 a 2020, incluído o ano a que se refere o auto de infração, ano calendário de 2011.

Afirma que o resultado da auditoria confirmou a manutenção do valor das subvenções em Reserva Legal, com posterior destinação a aumento de capital e que foram cumpridos todos os requisitos para a sua exclusão da tributação.

Abaixo são transcritas as conclusões da diligência efetuada:

Conforme a informação fiscal acima citada, foram examinados os anos calendário 2008 a 2020, no tocante à destinação das subvenções, logo, incluindo o período ao qual se referiu o auto de infração ora em discussão (ano-calendário 2011).

Verifica-se então que, no âmbito da Receita Federal, já foi auditada e confirmada a manutenção do valor das subvenções em Reserva Legal, com posterior destinação a aumento de Capital Social, cumprindo assim os requisitos para realização da exclusão de tributação.

CONCLUSÃO

Conclui-se que foram atendidos pelo contribuinte os requisitos questionados no pedido de diligências, quais sejam:

- a) a subvenção foi concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, e;
- b) foi mantida em reserva legal até sua incorporação ao Capital Social.

Desta maneira, o resultado da diligência foi que a recorrente cumpriu todos os requisitos estabelecidos pelo art 30 da Lei nº 12.973/2014 para que o incentivo não fosse computado na apuração do lucro real.

Tendo em vista que a recorrente cumpriu os requisitos legais para que o benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás não seja computado na apuração do lucro real, o lançamento decorrente torna-se insubsistente.

Da preliminar de nulidade

Tendo em vista que, no mérito, foi dada razão a recorrente deixo de apreciar as preliminares de nulidade, nos termos do art 59, § 3º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do Processo Administrativo Fiscal (PAF):

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Conclusão

Pelo todo o exposto, voto por dar provimento o recurso voluntário apresentado para cancelar em sua integralidade o crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda