



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.000749/2010-81
ACÓRDÃO	1001-004.416 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LABORATORIO NEO QUIMICA COMERCIO E INDUSTRIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PROGRAMA FOMENTAR. DESCONTO OBTIDO NA LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE FINANCIAMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR), cujo montante equivalente deve ser aplicado na ampliação e/ou modernização do parque industrial incentivado, nos termos do art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei Estadual nº 13.436/1998, caracteriza-se como subvenção para investimento, não devendo ser computado na determinação do lucro real, nos termos do art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. ART. 30, §§ 4º E 5º, DA LEI Nº 12.973/2014. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO A PROCESSOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS.

Os §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, introduzidos pela Lei Complementar nº 160/2017, possuem natureza interpretativa e aplicam-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, independentemente do período de apuração dos créditos discutidos, desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da referida Lei Complementar.

REGISTRO E DEPÓSITO NO CONFAZ. CUMPRIMENTO PELO ESTADO DE GOIÁS. DECRETO ESTADUAL Nº 9.193/2018. CERTIFICADOS SE/CONFAZ Nº 80/2018 E Nº 60/2019.

Comprovado o cumprimento, pelo Estado de Goiás, das exigências de publicação dos atos normativos e de registro e depósito da documentação comprobatória na Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do art. 3º da LC nº 160/2017, resta atendido o requisito do art. 10 da mesma Lei Complementar.

ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 146 DO CTN.

A exigência de comprovação do registro do benefício em reserva de lucros, quando não constante do despacho decisório originário, configura alteração do critério jurídico do lançamento, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário, no mérito, em dar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho que negava provimento ao recurso voluntário por considerar que o desconto em financiamento não se enquadra como benefício do ICMS para fins de aplicação dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Elias da Silva Filho(substituto[a] integral), Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Reginaldo Cezar Cardoso, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por LABORATÓRIO NEOQUÍMICA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. em face do Acórdão nº 15-46.434, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), que, por unanimidade de votos, considerou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que homologou apenas parcialmente as compensações declaradas.

A Recorrente transmitiu o PER/DCOMP nº 35163.49079.231009.1.3.03-0383, pleiteando restituição de saldo negativo da CSLL no valor original de R\$ 1.908.163,44. Posteriormente, mediante o PER/DCOMP nº 25623.80196.181109.1.3.03-6020, declarou a compensação dos seguintes débitos:

Tributo	Período de Apuração	Valor Original (R\$)
PIS	09/2009	151.784,64
IRPJ	09/2009	724.390,41
CSLL	09/2009	418.216,87
COFINS	10/2009	779.367,51

A autoridade fiscal, ao analisar o pleito, recompôs a base de cálculo da CSLL, incluindo o valor do desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR), por entender que tal desconto não se caracteriza como subvenção para investimento, homologando apenas parcialmente as compensações, no valor de R\$ 610.897,67.

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, sustentando que o desconto obtido no âmbito do Programa FOMENTAR constitui subvenção para investimento, nos termos do art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, uma vez que a Lei Estadual nº 13.436/1998 condiciona a fruição do benefício à aplicação do montante equivalente na ampliação e/ou modernização do parque industrial, no prazo de 20 anos.

A 2ª Turma da DRJ/SDR, contudo, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, com fundamento no Parecer Normativo CST nº 112/1978, por entender que o benefício não possui vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Ademais, afastou a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 ao caso, sob o argumento de que sua retroatividade alcançaria apenas fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2015, data de início de vigência do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Segue a ementa da decisão vergastada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os incentivos fiscais que não possuam vinculação direta e específica com a aquisição de bens ou de direitos referentes à implantação ou à expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, por conseguinte, devem ser computados na determinação da base de cálculo da CSLL.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, reprisando os argumentos da manifestação de inconformidade e acrescentando que:

- a) O Parecer Normativo CST nº 112/1978 não possui fundamento legal ao exigir a "efetiva e específica aplicação da subvenção" como requisito para sua caracterização, pois o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 refere-se à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos apenas para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de imposto, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento;
- b) A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de reconhecer o desconto do FOMENTAR como subvenção para investimento, conforme Acórdão nº 107-05.912/2000, Acórdão nº 101-93.716/2002 e CSRF/01-04.762;
- c) A Lei Complementar nº 160/2017, ao introduzir os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, reconheceu expressamente que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados configuram subvenção para investimento, com aplicação imediata aos processos ainda não definitivamente julgados, sem qualquer limitação temporal;
- d) O Estado de Goiás cumpriu as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da LC nº 160/2017, conforme comprovam o Decreto Estadual nº 9.193, de 20 de março de 2018, e os Certificados SE/CONFAZ nº 80/2018 e nº 60/2019.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais

pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação. Por essas razões, os recursos merecem ser conhecidos e devidamente apreciados por esta instância.

2. Do mérito

Consoante narrado, a controvérsia dos presentes autos gira em torno na discussão acerca da natureza do valor do desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR).

A decisão recorrida assim dispôs a respeito do tema:

Cabe registrar que a Lei nº 12.973, de 2014, trouxe no *caput* de seu art. 30 que as subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão computadas na determinação do lucro real, desde que registrada em reservas de lucros. E mais, o § 4º do referido dispositivo legal, que foi incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017, prevê que os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados são considerados subvenções para investimentos, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no referido artigo.

Tal registro é importante, pois a manifestante suscitou que o § 5º do referido dispositivo legal, que também foi incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017, prevê que o disposto no § 4º deste artigo aplicar-se-ia inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Contudo, tal regramento não se aplica ao presente caso, pois a retroatividade somente alcança fatos geradores ocorridos na vigência do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2015.

Diante do exposto, com base no mencionado art. 443 do RIR/99, conclui-se que, no período autuado, a subvenção somente poderia deixar de ser computada na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL caso tivesse sido **concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que os recursos tivessem sido efetivamente aplicados**. E mais, nos casos em que a norma concessiva não previsse de forma clara tais objetivos, sua análise em tese, por si só, já seria suficiente para descaracterizar a subvenção para investimentos.

No caso concreto, a autoridade fiscal apontou que a forma pela qual foi concebido o incentivo fiscal instituído pelo art. 1º da Lei Estadual, nº 13.436, de 1998, mediante a liquidação antecipada com desconto dos contratos de financiamento do Fomentar, não se coadunaria com dois requisitos fundamentais para que se considerasse uma subvenção para investimento, quais sejam, a de não importar em qualquer exigibilidade para o seu recebedor e de que deva ser registrado na contabilidade da empresa em conta de reserva de capital no momento do

recebimento, não prevendo que tal operação possa ser efetuada em momento posterior.

Segundo a autoridade fiscal o incentivo fiscal sob análise seria um perdão de dívida condicionado ao cumprimento de determinados requisitos, portanto, poderia ocorrer a hipótese de o beneficiário de tal incentivo vir a não cumpri-los e, em decorrência disso, não ser concedido o desconto no saldo devedor do financiamento, e, nesse caso, a obrigação contraída pelo beneficiário manteria o seu caráter de exigibilidade.

(...).

A leitura do referido dispositivo legal, à luz do **Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, nos permite verificar que os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em questão – desconto sobre quitação de dívidas dos programas FOMENTAR – de fato não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, portanto, não se caracterizam como subvenção para investimentos.**

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública (no caso, o não desembolso), quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda e contribuição social.

A interessada questiona a conclusão do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, de que só existe subvenção para investimento quando houver “a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”. Alega que tal afirmação não possuiria fundamento legal, pois § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, consolidado no art. 443 do RIR/99, somente se referiria à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de imposto, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento.

Neste ponto, cabe esclarecer que o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, traz o entendimento da Receita Federal sobre a matéria, dispondo expressamente os elementos que devem estar presentes para se caracterizar a subvenção para investimento. O referido ato normativo é de observância obrigatória pelo julgador administrativo de primeira instância, nos termos da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011. Portanto, é infrutífera a discussão trazida pela impugnante de que inexistiria previsão legal para somente se considerar subvenção para investimento quando houver “a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”.

Assim, a questão central dos autos consiste em definir se o desconto obtido pela Recorrente na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Programa FOMENTAR caracteriza-se como subvenção para investimento, para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

O Programa FOMENTAR, instituído pelo Estado de Goiás, tem por finalidade precípua fomentar a industrialização do Estado, mediante a concessão de incentivos financeiros e creditícios a empresas que se instalem ou expandam seus empreendimentos em território goiano. A Lei Estadual nº 13.436/1998, ao disciplinar a liquidação antecipada dos contratos de financiamento, estabeleceu em seu art. 1º, §§ 1º e 2º:

Art. 1º (...)

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás — FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

A própria lei instituidora do benefício, portanto, qualifica expressamente o desconto como subvenção para investimento, vinculando sua fruição à aplicação dos recursos na ampliação e/ou modernização do parque industrial. Tal vinculação atende perfeitamente ao comando do art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, segundo o qual "não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução do imposto concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".

O Parecer Normativo CST nº 112/1978, invocado pelo acórdão recorrido, ao exigir a "efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado", extrapola o comando legal. Com efeito, o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 refere-se à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de imposto, e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento.

Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho é firme em reconhecer a natureza de subvenção para investimento do desconto obtido no âmbito do Programa FOMENTAR. Cito,

por oportuno, o Acórdão **1101-002.051, de 29 de janeiro de 2026, de relatoria do Conselheiro Jeferson Teodorovicz:**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR (FUNDO DE PARTICIPAÇÃO E FOMENTO À INDUSTRIALIZAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS). EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160, de 2017, e no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

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

bÉ indevida a conduta da fiscalização de desconsiderar a natureza jurídica de uma subvenção tratada expressamente como subvenção para custeio pela legislação do ente que a concedeu como se subvenção para custeio fosse. A Lei Estadual que trata do Programa FOMENTAR é expresso ao prever que o valor do desconto obtido será considerado como subvenção para investimento e, indo além, prevê as formas como o investimento em modernização deve ser efetuado.

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

No voto condutor do mencionado aresto, o Insigne Conselheiro Relator explicitou, com lucidez, os fundamentos que conduzem à conclusão de que as justificativas adotadas pela autoridade fiscal não podem prosperar:

A discussão relativa ao tratamento fiscal tributário da subvenção “Fomentar” concedida pelo estado de Goiás não é nova no âmbito do CARF, tendo sido objeto de inúmeros julgados, entre os quais o Processo Administrativo n. 13116.001312/2008-41, acórdão n. 1201- 003.799, de relatoria da Conselheira Bárbara Melo Carneiro, cujos fundamentos aderi na oportunidade e em julgamentos anteriores.

Peço vênia para transcrever as razões da conselheira Barbara proferidas naquele voto, em razão de sua aplicação ao caso concreto:

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

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

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

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

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

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

Feitas essas considerações, tenho que não haveria como considerar as subvenções como integrante da base de cálculo das contribuições para o PIS e da

Cofins, ainda que houvesse discussão sobre a natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento.

Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram solucionadas com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a seguinte redação:

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.

§ 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) (sem grifo no original)

Depreende-se do §4º supracitado, que os benefícios fiscais ou financeiro fiscais relativos ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam (i) as subvenções deverão ser computadas em reserva de incentivos fiscais; e (ii) não poderão ter destinação diverso do previsto no referido artigo, ou seja, a absorção de prejuízos e/ou aumento do Capital Social da Sociedade. O §5º, por sua vez, esclareceu que o disposto no §4º deve ser aplicado aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Ainda, por força do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a previsão dos §§ 4º e 5º acima aplica-se, inclusive, aos benefícios fiscais de ICMS anteriormente concedidos, instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, considerados convalidados pela referida Lei Complementar, desde que o Ente Federativo subvencionador efetue o registro e depósito da documentação comprobatória correspondente a tais benefícios, na forma regulamentada por Convênio a ser publicado pelo Confaz:

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: [...]

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.

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.

Diante do exposto, o tratamento dispensado para as subvenções também deve ser aplicado aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que atendida a condição prevista acima, nos termos da decisão proferida

pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que analisou o tema na sessão de 18/01/2018 e editou a Resolução nº 9101-000.039.

Na oportunidade, restou decidido pelos membros daquela turma, relativamente a Auto de Infração lavrado para exigir, além do IRPJ e da CSLL, as contribuições para o PIS e da Cofins sobre crédito presumido de ICMS concedido ao contribuinte, cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendário de 2003 a 2006, que o tratamento trazido pelos §§ 4º e 5º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, deve ser aplicado, desde que se verifique **o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Confaz**, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017. Confira-se trecho da decisão proferida pela CSRF: [...]

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal: [...]

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos artigos 10 e 3º: [...]

Corroborando o entendimento fixado na Resolução da CSRF, foi proferido o Acórdão nº 9101-003.841, na sessão do dia 03/10/2018, no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte e cancelar integralmente o lançamento, por constatar que o ente concedente do benefício fiscal já teria promovido o **registro e depósito dos documentos junto ao Confaz**, reafirmando-se a aplicação dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003.

Ademais, os i. Conselheiros também afastaram expressamente a exigência de qualquer outro requisito que não estivesse previsto no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, dizendo que o investimento em ativo permanente não é condição para considerar a subvenção como de investimento.

Veja-se: (...)

No mesmo sentido, mais recentemente o acórdão n. **1402-007.433, de relatoria da Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça:**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR (FUNDO DE PARTICIPAÇÃO E FOMENTO À INDUSTRIALIZAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS). EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE. Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160, de 2017, e no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real. FOMENTAR. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. DESCONTO. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO (FOMENTAR). DISCORDÂNCIA DO AUDITOR FISCAL QUANTO A NATUREZA DA SUBVENÇÃO. ARGUMENTO INSUFICIENTE. IMPOSSIBILIDADE DE TRATAMENTO COMO SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. É indevida a conduta da fiscalização de desconsiderar a natureza jurídica de uma subvenção tratada expressamente como subvenção para custeio pela legislação do ente que a concedeu como se subvenção para custeio fosse. A Lei Estadual que trata do Programa FOMENTAR é expresso ao prever que o valor do desconto obtido será considerado como subvenção para investimento e, indo além, prevê as formas como o investimento em modernização deve ser efetuado. CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES. Por se tratar de exigências reflexas, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada aos lançamentos decorrentes, relativo à CSLL, PIS e COFINS

No mesmo sentido, o acórdão n. **1301-007.764, de relatoria do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso:**

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano calendário: 2013

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. EXIGÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE SUA CONCESSÃO COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. ILEGITIMIDADE. Nos termos da jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, os benefícios fiscais de ICMS – ressalvado o crédito presumido, cuja inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL viola por si só o pacto federativo – representam subvenção para investimento, **não devendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Ausência de questionamento a respeito da constituição de reserva de incentivos fiscais. Cancelamento da exigência.**

No caso concreto, não tendo sido questionados outros elementos, especialmente a constituição da reserva de incentivos fiscais, entendo que deve ser cancelada a glosa.

Portanto, a controvérsia foi definitivamente superada com o advento da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que introduziu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a seguinte redação:

§ 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.

A norma é de clareza solar: os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos adicionais, e sua aplicação é imediata a todos os processos ainda não definitivamente julgados.

Não prospera o argumento do acórdão recorrido de que a retroatividade da LC nº 160/2017 alcançaria apenas fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2015. O § 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 não estabelece qualquer limitação temporal, determinando expressamente sua aplicação "inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados". Trata-se de norma de natureza interpretativa, que se limita a declarar o que sempre foi o correto entendimento da legislação, razão pela qual retroage para alcançar fatos pretéritos ainda em análise.

Este entendimento é corroborado pela jurisprudência deste Conselho, conforme se extrai da ementa do Acórdão nº 1402-003.711:

O disposto nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos fatos geradores, devendo ser interpretados sistematicamente com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas. Após tal alteração legislativa, a averiguação da efetiva aplicação dos recursos tratados pelo contribuinte como subvenções de investimentos em projetos de implementação e expansão de seus negócios é irrelevante para a exclusão dos valores correspondentes do cálculo do Lucro Real, assim como qualquer outro elemento relacionado a essa exigência, agora legalmente superada.

Além do exposto, convém acrescentar que, para a fruição do benefício, o art. 10 da LC nº 160/2017 exige o atendimento das exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da mesma Lei Complementar, quais sejam: (i) publicação, nos diários oficiais, da relação de todos os atos normativos relativos aos incentivos; e (ii) registro e depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente.

No caso concreto, o Estado de Goiás cumpriu integralmente tais exigências, conforme comprovam os documentos acostados aos autos:

- Decreto Estadual nº 9.193, de 20 de março de 2018**, que publicou a relação dos atos normativos dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás, em atendimento ao inciso I do art. 3º da LC nº 160/2017;
- Certificado SE/CONFAZ nº 80/2018**, de 11 de maio de 2018, que atesta o registro e o depósito da documentação comprobatória na Secretaria Executiva do CONFAZ;
- Certificado SE/CONFAZ nº 60/2019**, de 2 de julho de 2019, que atesta novo depósito complementar da documentação.

Resta, portanto, plenamente atendido o requisito do art. 10 da LC nº 160/2017.

Quanto à alegação de que não consta dos autos comprovação do registro do benefício em reserva de lucros, observo que tal exigência não integrou o despacho decisório originário, que se limitou a glosar os créditos por entender que o desconto do FOMENTAR não se caracteriza como subvenção para investimento.

Abrir discussão sobre tal aspecto neste momento processual configuraria alteração do critério jurídico do lançamento, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, conforme, aliás, já decidido por este Conselho no Acórdão nº 9101-004.196:

CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. DISPENSABILIDADE. FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONFAZ. SÍTIO.
É dispensável a conversão em diligência, com o sobrestamento em diligência, quando a conferência a respeito do registro em reserva de lucros não consta do lançamento tributário e o cumprimento das cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017 podem ser verificadas no sítio do CONFAZ.

Acerca do tema sobre análise, convém salientar que o STJ, por meio do Recurso Repetitivo – Tema 1182 consignou o seguinte entendimento:

Não é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei; não se aplica para os benefícios fiscais em geral o entendimento firmado nos ERESP 1.517.492/PR

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

de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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

STJ. 1ª Seção. REsp 1.945.110-RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26/4/2023 (Recurso Repetitivo – Tema 1182) (Info 772).

O STJ, assim, estabeleceu, essencialmente as seguintes conclusões principais:

Tese 1 – Impossibilidade de Extensão do Precedente do Crédito Presumido

É impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS — tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros — da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei** (art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014). Não se aplica, portanto, o entendimento anterior que excluía o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tese 2 – Dispensa de Comprovação de Estímulo à Implantação ou Expansão

Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Isso representa uma superação de exigências anteriores (como a constante do Parecer Normativo CST nº 112/1978).

Tese 3 – Possibilidade de Lançamento Posterior se Desvio de Finalidade

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

Portanto, a premissa da fiscalização mantida pela decisão recorrida acerca da necessidade de demonstração da concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos foi afastada pela decisão vinculante do STJ.

Reitera-se também que o Despacho Decisório de fls. 62 e seguintes não questionou outros elementos, especialmente a constituição da reserva de incentivos fiscais, razão pela qual assiste razão à Recorrente.

3. Da conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ