



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.721050/2011-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.886 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2024
Recorrente USINA GOIANESIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2007, 2008

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS. PROGRAMA FOMENTAR. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves, Fernando Augusto Carvalho de Souza, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.886 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.721050/2011-30

Relatório

Das Peças Processuais

Trata o presente processo de Auto de Infração tendo por objeto o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e CSLL, relativo aos anos calendário de 2006 e 2007.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto:

001 - SUBVENÇÕES - CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA			
Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebidas no período de apuração, conforme item E.1 do Termo de Verificação Fiscal anexo, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa(%)
31/12/2006	R\$ 404.356,73		75,00
31/12/2006	R\$ 277.618,42		75,00
31/12/2007	R\$ 104.847,17		75,00
31/12/2007	R\$ 419.438,76		75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277 e 392, inciso I, do RIR/99.			

Segundo consta no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, a Contribuinte autuada participa do **Programa de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR**, o qual, na descrição contida no referido Termo consiste, em essência:

O benefício consiste num empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento) do montante do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelo contribuinte em cada período de apuração do tributo, estando apta a usufruir do benefício a partir da assinatura do contrato de empréstimo com o Agente Financeiro do FOMENTAR, no caso, o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S.A. - BD/Goiás ou, se impedido este, o Banco do Estado de Goiás - BEG, após concluído o estudo de viabilidade técnica, econômica e financeira do projeto. Os prazos de fruição variam de cinco a dez anos, dependendo das características do empreendimento. Sobre o valor financiado incidirão juros não capitalizáveis de 1% ao mês, até 31 de dezembro de 1994, e de 0,2% ao mês, a partir de 1º de janeiro de 1995, além de parcela correspondente a no máximo 25% da correção monetária mensal, cobrada ao final de cada exercício.

Através da Lei Estadual n.º 13.436/98 (cópia às fls. 237 a 239), posteriormente alterada pelas Leis n.º 14.209/02, 14.446/03, 15.046/04 e 15.124/05, que dispõem sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR por meio de oferta pública, foi concedido o benefício fiscal que consiste na liquidação destes contratos com desconto, sob a forma de abatimento do saldo devedor do ICMS, regulamentado pelo Decreto n.º 4.989/1998. Tratando-se, na verdade, de uma modalidade do projeto FOMENTAR.

[...]

De acordo com os Recibos de Quitação – Antecipação de Débitos apresentados pelo contribuinte, conforme fls. 79 a 86 e 147 a 160, verificamos que o contribuinte procedeu à liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR nos valores e datas a seguir relacionados:

Data	Debito Originário	Valor quitação	Desconto Obtido
26/06/2006	R\$ 454.333,40	R\$ 49.976,67	R\$ 404.356,73
14/12/2006	R\$ 311.930,81	R\$ 34.312,39	R\$ 277.618,42
28/06/2007	R\$ 121.732,88	R\$ 16.885,71	R\$ 104.847,17
27/12/2007	R\$ 500.516,54	R\$ 81.077,78	R\$ 419.438,76
30/06/2008	R\$ 330.541,49	R\$ 36.359,56	R\$ 294.181,93
17/12/2008	R\$ 593.485,65	R\$ 65.283,42	R\$ 528.202,23
11/12/2009	R\$ 1.626.748,49	R\$ 178.942,33	R\$ 1.447.806,16
28/07/2010	R\$ 305.993,68	R\$ 33.659,30	R\$ 272.334,38
16/12/2010	R\$ 2.119.016,23	R\$ 233.091,79	R\$ 1.885.924,44

Intimada a responder o procedimento de contabilização dos descontos obtidos pela liquidação antecipada (quadro supra), a Autuada informou que os referidos descontos são considerados Subvenção para Investimentos e, como tal, contabilizados em conta de Reserva de Capital e o tratamento fiscal com base no art.443 do RIR/99.

A Fiscalização destaca trechos do Parecer Normativo N.º 112, de 1978, da COSIT, concluindo que não se tratariam de subvenções para Investimentos. Em suas palavras:

A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) veio a detalhar o que se entende por subvenção para investimento no Parecer Normativo n.º 112, de 1978:

“II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.”

[...]

Verifica-se que, sob a ótica da legislação do imposto de renda, não basta o "animus" de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

No presente caso, não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 13.436/98, concede o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento.

Conforme se depreende do art. 1º, inc. IV, do Decreto nº 4.989/1998 (que regulamentou a Lei Estadual nº 13.436/1998), o incentivo fiscal apresentado pela consulente é um perdão de dívida condicionado ao cumprimento de determinados requisitos, ou seja, condicionado à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento do FOMENTAR. Assim, não se vislumbram, no caso oferecido, as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pela consulente e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico.

[...]

Para ratificar o entendimento anteriormente exposto, transcrevemos abaixo ementas de Soluções de Consulta proferidas pela SRRF da 1ª Região Fiscal, que tratam de casos análogos ao tratado no presente procedimento fiscal.

*“LUCRO REAL. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO DO FOMENTAR DO ESTADO DE GOIÁS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (Fomentar) não se caracteriza como subvenção para investimentos e, portanto, será computado na determinação do lucro real. **Solução de Consulta nº 101/2005.** Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999, (Decreto nº 3.000, de 1999), art. 443, caput; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978. Órgão SRRF 1ª Região Fiscal.”*

*SUBVENÇÕES – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. Os benefícios concedidos no âmbito do projeto FOMENTAR não se caracterizam como subvenção para investimentos e, portanto, serão computados na determinação do lucro real. **Decisão SRRF 1ªRF/DISIT nº 24 de 24/04/2000.** Dispositivos Legais: art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999); art. 1º, inc.IV, do Decreto nº 4.989/1998; item 16 da Decisão COSIT nº 04/1999.”*

Desta forma, foi apurada a infração Subvenção – Contabilização Imprópria, devendo ser acrescido, de ofício, ao resultado apurado pelo contribuinte no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR dos anos-calendário de 2006 a 2007, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR, conforme resumo abaixo, com reflexos no IRPJ e CSLL.

Data	Valor Tributável
26/06/2006	R\$ 404.356,73
14/12/2006	R\$ 277.618,42
28/06/2007	R\$ 104.847,17
27/12/2007	R\$ 419.438,76

Da Impugnação

Em sua Impugnação aos lançamentos, a Impugnante destacou o seguinte:

3.1.14. Também no auto de infração relativo ao IR, o Autuante sustenta que o aludido benefício não se amolda ao conceito de subvenção por não haver “vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico”. Ora, como pode o ilustre fiscal falar em destino de recursos se o prazo para a implantação é de 20 anos? É evidente que o relatório colacionado ao Auto de Infração, objeto do presente processo, foi transposto de outro processo distinto, sem as devidas adaptações ou, então, o referido fiscal não analisou a legislação concessiva da subvenção.

3.1.15. Vejam, ilustres julgadores, por se tratar de subvenção condicionada a aplicação na expansão do empreendimento, caso a empresa deixe de cumprir tal condições, o valor do desconto deverá ser pago ao Estado de Goiás e, como tal, jamais integrará o patrimônio da Impugnante.

3.1.16. É necessário ressaltar também que o prazo de até 20 (vinte) anos para que a Impugnante faça os investimentos na expansão do empreendimento não desabona a característica de subvenção dos benefícios por falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, uma vez que tal sincronismo decorre da lei, conforme exposto alhures. Além disso, não há ressalva na legislação que restrinja a subvenção para investimento na expansão do negócio a qualquer limite de prazo. O legislador que instituir a subvenção é que, de acordo com a oportunidade e conveniência, delimitará o prazo de aplicação dos recursos.

Da Petição (I)

Em 29 de novembro de 2017, apresenta Petição ao órgão julgador de primeira instância solicitando o cancelamento da autuação, em face da publicação, em 07 de agosto de 2017, da Lei Complementar nº 160/2017.

Da Petição (II)

A seguir, o teor da Petição, de 29 de junho de 2018, também ao órgão julgador de primeira instância:

USINA GOIANÉSIA S/A, devidamente qualificada nos autos do processo em tela, por seu procurador infra-assinado, vem expor e requerer o que se segue.

Como já informado nos autos, em 7 de agosto de 2017 foi publicada a Lei Complementar n.º 160, reafirmando a não incidência de tributos sobre os incentivos fiscais, em que, para o caso em voga, foram concedidos pelo Estado de Goiás, via programa de desenvolvimento industrial (FOMENTAR), já que esses incentivos têm natureza de subvenção para investimento.

Não obstante, para que os incentivos e os benefícios fiscais ao ICMS fossem considerados subvenções para investimento (§§4º e 5º, do art. 30, da Lei n.º 12.973/2014), fazia-se necessário atender os requisitos insertos no art. 10 da citada Lei Complementar.

“ 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. (Grifou-se)

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.”

Desse modo, cumpre informar que, em 11/05/2018, tal requisito foi suprido pelo Estado de Goiás, conforme faz prova o anexo Certificado de Registro e Depósito – SE/CONFAZ n.º 3/2018.

Isso posto, em observância aos §§4º e 5º, do art. 30, da Lei n.º 12.973/2014, que foi alterado pela Lei Complementar n.º 160/2017 e atendidos os requisitos necessários para o cumprimento estrito da lei, requer seja declarada a ilegalidade do lançamento, razão pela qual o crédito tributário inerente ao processo em epígrafe deve ser tido como improcedente.

DA DECISÃO RECORRIDA

Por meio do Acórdão de n.º 16-88.739, proferido pela 19ª Turma da DRJ/SPO, em sessão de 06 de agosto de 2019, DRJ julgou pela procedência dos lançamentos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO.
INCENTIVOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.
DESCARACTERIZAÇÃO.**

O recurso subvencionado por Estado-Membro que não possua vinculação com a aplicação exclusiva e específica em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracteriza como subvenção para investimentos, devendo ser computado na determinação do lucro real.

MULTA ISOLADA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração inexata. Art. 44, II, b, da Lei 9.430/96.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativo à CSLL.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2007, 2008

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO.
INCENTIVOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.
DESCARACTERIZAÇÃO.**

O recurso subvencionado por Estado-Membro que não possua vinculação com a aplicação exclusiva e específica em bens ou direitos referentes à

ou expansão de empreendimento econômico não se caracteriza como subvenção para investimentos, devendo ser computado na determinação do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2007, 2008

CONTABILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatado que o contribuinte ao contabilizar indevidamente e deixou de oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas, enseja o lançamento de ofício dos tributos devidos com aplicação da penalidade cabível.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

CONTABILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatado que o contribuinte ao contabilizar indevidamente e deixou de oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas, enseja o lançamento de ofício dos tributos devidos com aplicação da penalidade cabível.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 02 de setembro de 2019 da decisão da DRJ, a Interessada apresentou Recurso Voluntário em 24 de setembro de 2019, no qual detalha os termos da Lei Complementar n.º 160/2017, destacando que, em que pese ter cumprido os requisitos ali expostos “...para fazer jus ao benefício fiscal em testilha, a DRJ/SPO, alheia ao que determina a Lei Complementar n.º 160/2017, manteve o lançamento fiscal....”.

Em seguida discorre sobre o procedimento fiscal, tece comentários sobre a evolução legislativa acerca do incentivo fiscal do Programa FOMENTAR, de onde infere “...que esse programa se encarta no conceito de ‘subvenção para investimento’ e, por isso, não pode ser submetido à tributação, conforme prescreve o art.38, §2º, do Decreto Lei 1.598/1977 e art.30 da Lei n.º 12.973/2014.”

No **tem 2.2. Das Multas Isoladas**, discorre acerca do lançamento da Multa Isolada, alegando a sua decadência (item 2.2.1), além da haver uma “superposição de penalidades”, pois lhe foi aplicada também a multa de ofício prevista no art.44 da Lei n.º 9.430/1996. Que o caso requer a aplicação da Súmula CARF n.º 147.

No **item 2.3. Do PIS e da COFINS**, que adota na íntegra todos os fundamentos expostos em relação ao IRPJ e CSLL para demonstrar que, de fato, as subvenções para investimento não constituem receita para fins de incidência de tais tributos.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

O tema já se fez presente em inúmeras sessões submetido à apreciação deste Colegiado, e, a seguir, relato uma série de julgados desta Turma Ordinária e de outras turmas, inclusive relativo ao Programa FOMENTAR.

O Acórdão a seguir contempla a apreciação de lançamento fiscal por força da desconsideração do benefício fiscal (concedido no Programa **FOMENTAR**) como subvenção para **investimentos**, tendo o órgão fiscal e julgador considerado que tal subvenção seria de **custeio** e, como tal, tributável, caracterizando-se como uma receita operacional.

Pela quase que total semelhança com o presente litígio, a seguir o transcrevo, em parte, devendo-se ignorar certas passagens que eventualmente não estejam em sincronia com a dos autos, o que é normal, mas não prejudicam em nada o aproveitamento de seu teor, para fins de adotá-lo como razão de decidir o litígio ora posto. De se ver.

Processo 10120.724378/2013-12

Acórdão 1201-005.771, de 15 de março de 2023

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

Ano-calendário: 2008, 2009

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado Fomentar, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

[...]

Voto

A discussão relativa ao tratamento fiscal tributário da subvenção “Fomentar” concedida pelo estado de Goiás não é nova nesta turma, tendo sido objeto de análise nos autos do Processo Administrativo n. 13116.001312/2008-41, acórdão n. 1201-003.799, de relatoria da Conselheira Bárbara Melo Carneiro.

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

[...]

Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram solucionadas com a edição da Lei Complementar n.º 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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. Confirma-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.**”

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.

[...]

Feitas essas considerações, verifiquei que o Estado de Goiás procedeu o devido registro e depósito do documento exigido nos termos do art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160/2017, nos moldes do Convênio Confaz ICMS nº 190/2017, conforme se depreende dos Certificados de Registro e Depósito SE/Confaz nºs 3/20183 e 18/20184. Ainda, em relação especificadamente ao Programa Fomentar, (Leis Estaduais nºs 9.489/84, 13.436/98 e 15.518/06), verifica-se que foi devidamente convalidado através do Decreto Estadual nº 9.193/2018.

[...]

Da mesma forma, a meu ver, o benefício fiscal inclui também as contribuições ao PIS e à COFINS, conforme leitura da própria Lei 12.973/2014, com as modificações da LC 160/2017. Neste aspecto, entendo que andou melhor a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, no Acórdão n. 3301-009.571, sob a Relatoria de Salvador Cândido Brandão Junior:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar n.º 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar n.º 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

[...]

Assim, ultrapassada a questão relativa à qualificação da subvenção como para investimento, não há razões para a manutenção do auto de infração.

No caso aqui dos autos, a prova de que os atos concessivos do benefício foram regularmente registrados e depositados junto ao CONFAZ foi suprida pela Contribuinte, com a juntada aos autos do Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ n.º 03/2018 (v. e-fls. 2.746), emitido em 11/05/2018, que comprova o registro e o depósito junto ao Conselho de Política Fazendária.

11/05/2018

SEI/MF - 0649343 - Certificado de Registro e Depósito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária
Secretaria Executiva

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 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.

Documento assinado eletronicamente

BRUNO PESSANHA NEGRIS

Secretário Executivo do CONFAZ



Documento assinado eletronicamente por **Bruno Pessanha Negrís, Secretário Executivo do CONFAZ**, em 11/05/2018, às 16:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0649343** e o código CRC **915C135D**.

A seguir, destaco outros julgados deste Colegiado, os quais, apesar de se referirem (alguns) a outros programas estaduais de benefícios fiscais ligados aos ICMS, foram objeto de julgamento já sob a égide da Lei Complementar nº 160 de 2017. De se mostrar.

Processo nº 10980.723869/2016-69

Acórdão nº 1401-003.874, de 11 de novembro de 2019

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

A Lei Complementar nº 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados. Em seu art. 9º, determina que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte do Governo do Estado do Paraná teriam a natureza de subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Processo nº 10120.730577/2014-41

Acórdão nº 1402-003.936, de 12 de junho de 2019

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

Ano-calendário: 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §§ 4º E 5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. APLICAÇÃO DE RECURSOS.

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos.

Com a promulgação e vigência da Lei Complementar n.º 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, definiu-se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos e que tal entendimento se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.

Atendida pelo Estado de Goiás tal exigência, tendo a contribuinte feitos seus registros contábeis consoante previsto no caput do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014 e considerando a desnecessidade de atendimento a quaisquer outros requisitos legais para o reconhecimento da subvenção para investimento além dos enumerados no dispositivo acima referido, esta se consolida e, por isso, fica ao largo da tributação do IRPJ.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos existentes em relação ao IRPJ.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Barbara Santos Guedes (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Processo n.º 10380.729682/2015-57

Acórdão n.º 1401-004.218, de 12 de fevereiro de 2020

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

Exercício: 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO.

A Lei Complementar n.º 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes.

A mesma 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 dos incentivos 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Nelso Kichel, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

E em recente decisão do **STJ**, a matéria em debate apresentou novos desdobramentos.

A seguir, a decisão prolatada em 26 de abril de 2023 pela Primeira Seção do Tribunal, Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicada em 12 de junho de 2023 (fonte: *site do STJ*):

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO EXTRA PETITA PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo

do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça: A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

2.1. A Primeira Turma aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

2.2. A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, **entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL** (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do **tema** do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes." (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que "a isenção do

imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação" (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que "o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos".

6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR: Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

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

Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.8. Teses a serem submetidas ao Colegiado: 1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da 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.

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial da Fazenda Nacional indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17. Além da ocorrência de omissão no julgamento dos embargos de declaração pelo TRF4, no mérito recursal a Fazenda Nacional sustenta: (a) inexistência de prova documental pré-constituída; (b) existência de decisão extra petita; (c) que é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do ERESP 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No caso concreto, de início, afasta-se as alegações de omissão e obscuridade do acórdão proferido na origem pelo TRF4. Quanto ao mérito, o recurso especial não merece conhecimento quanto à alegada violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil, pela incidência da Súmula 7/STJ. No que diz respeito à exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para permitir a pretendida exclusão desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), com exceção do benefício fiscal do crédito presumido (ao qual se aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP 1.517.492/PR). Na hipótese, devem os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

10. Dispositivo: Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa extensão, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso e, nesta parte, dar-lhe parcial provimento para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança), nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da 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. Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Regina Helena Costa (com a ressalva de posicionamento pessoal), Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

NOTAS

Julgado conforme procedimento previsto para os [Recursos Repetitivos](#) no âmbito do STJ.

No caso, inexistente a possibilidade, supra mencionada, de que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Neste sentido, reproduzo voto deste Colegiado em processo semelhante.

Processo 13116.001311/2008-04

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101-006.021, de 09 de março de 2022

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, por maioria de votos, a dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

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

De acordo com a decisão recorrida, tal incentivo constituiria receita tributável pelo IRPJ e CSLL, uma vez que: (cf. ementa do julgado):

- O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos

mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida; e

- Ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e da ocorrência da "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, descaracteriza a natureza de subvenção para investimento dos recursos oriundos do abatimento do valor principal de dívida decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento com o ente público.

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

Não concordo, porém, com esse racional.

Quanto à natureza jurídica desse próprio incentivo fiscal, o presente Relator registra que acompanhou o voto da I. ex Conselheira Bárbara Melo Carneiro, no

Acórdão n.º **1201-003.799**, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário da mesma contribuinte, em autuação que lhe havia exigido PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2003, nos seguintes termos:

(...)

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

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples “ganho” registrado na contabilidade do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE n.º. 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)¹:

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 n.º 606.107.2.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO

OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

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

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

Feitas essas considerações, tenho que não haveria como considerar as subvenções como integrante da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, ainda que houvesse discussão sobre a natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento. Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram solucionadas com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a seguinte redação:

(...)

Reconhecemos, todavia, que a não incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre *incentivos fiscais de ICMS* não se aplica automaticamente ao IRPJ e CSLL, tendo em vista as suas distintas materialidades: ao passo que as aludidas contribuições incidem sobre a totalidade das *receitas* – conceito este do qual, para fins tributários, não se incluem as *reduções de custos ou despesas* -, o IRPJ e CSLL incidem sobre o *acréscimo patrimonial* percebido no período definido por lei, o que pode restar presente em se tratando de redução de passivo.

Se por um lado o tratamento fiscal do incentivo fiscal de ICMS no âmbito das contribuições ao PIS e COFINS é mais, digamos, “simples” e objetivo, afinal há um claro distanciamento entre o conceito contábil e o conceito fiscal de *receita*, do ponto de vista do IRPJ (e, por consequência, da CSLL), a questão demanda uma maior análise, tendo em vista que a legislação tributária acabou dando margem para o intérprete tratar essas *benesses tributárias* como subvenção para investimento (e, eventualmente, como de custeio), classificação esta que impacta diretamente o seu tratamento para fins de IRPJ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Posteriormente, coube à Lei nº 6.404/762 (Lei das S/A) estabelecer que subvenções para investimento deverão ser classificadas como reservas de capital, compondo o Capital Social das sociedades.

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

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

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

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

Foi, então, publicado o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, o qual procurou distinguir o conceito de subvenções para custeio, das subvenções para investimentos: enquanto estas têm por origem o estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, aquelas correspondem a recursos destinados a pessoas jurídicas para fazer frente às suas despesas correntes.

É curioso notar que o PN CST nº 112/1978, após afirmar categoricamente, no item 2.3, que a amplitude e generalidade atribuída ao termo Subvenção pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção, assim dispôs sobre a subvenção para investimentos,

(...)

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

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

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

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

(...)

Verifica-se, assim, uma certa contradição no próprio Parecer Normativo, que corretamente reconhece que a natureza jurídica das isenções/reduções de impostos não se confunde com subvenções, mas em seguida conclui que elas devem ser classificadas como subvenções (seja de custeio – tributável; seja para investimento – isento). Em suas palavras: as Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as

Subvenções para Investimento, o resultado não operacional. Subvenções para Investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente Parecer. As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal.

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

Como bem observou o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto³:

(...)

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

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

Na sessão de 13/03/2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em ativo fixo para que essa fosse classificada como sendo para investimento, podendo o investimento ser realizado também em estoques, mantendo o mesmo entendimento dos precedentes citados no que diz respeito à relativização do sincronismo entre benefício e aplicação dos recursos, exigindo como requisito para não tributação para fins de IRPJ e de CSLL o cumprimento do compromisso de investimento previsto na lei estadual instituidora do benefício fiscal (Acórdão 9101-002.566). A exigência tratava de três incentivos fiscais distintos, sendo restabelecida a exigência apenas em relação àquele em que “a norma estadual, em tese, **não** apresenta exigência mensurável para a aplicação dos recursos. Não há condição

objetiva a ser cumprida, não se fala sobre valores e muito menos sobre o tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Tampouco há menção a controle na aplicação de recursos, o que não causa estranheza, considerando os requisitos vagos apresentados pela legislação estadual”, concluindo a turma julgadora tratar-se de subvenção para custeio.

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

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

Com efeito, com a edição da Lei nº 11.638/2007, a alínea “d” do artigo 182 da Lei nº 6.404/76 – dispositivo este que, conforme mencionado, previa o registro das subvenções para investimento em conta de reserva integrante do Capital Social - foi revogado, passando tais subvenções transitarem diretamente pelo resultado do exercício da companhia, o que se faz sob o registro de receitas, não obstante a autorização legal⁴ para sua exclusão no LALUR, desde que mantidas em conta de reserva de lucros, sob a rubrica de reserva de incentivos fiscais.

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

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a

incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

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

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

Como se nota, a Lei Complementar nº 160/2017, que tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes de julgamento – como é o caso presente -, prescreveu que os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da CF5, devem ser considerados como subvenções para investimento, não devendo nenhum outro eventual requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30.

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

Mas, não é só.

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação,

registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, e considerando que: (i) a fiscalização nunca colocou em xeque a forma de contabilização do incentivo fiscal aqui tratado; (ii) não houve qualquer alegação de desvio dos recursos incentivados; e (iii) a contribuinte comprovou o registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal do FOMENTAR-GO (fls. 886/895), cumprindo, assim, o comando previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e sua regulamentação, forçoso concluir que o presente julgador deve aplicar a lei complementar, equiparando tal benesse estadual à subvenção para investimentos, de forma que nenhum reparo cabe ao procedimento da contribuinte em excluir tais receitas no cômputo do Lucro Real.

Esse entendimento, aliás, prevaleceu ao menos no tempo em que o presente Julgador compunha a 1ª Turma, da 2ª Câmara, desta 1ª Seção do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados (além do já referenciado Acórdão n.º 1201-003.799):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

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

Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar n.º 160/2017, correto seu enquadramento enquanto subvenção para investimento, podendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

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

(Acórdão n.º **1201-002.896**. Relator: Cons. Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de 16/04/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012

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

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

dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial/Fundo de desenvolvimento Industrial-PROVIN/FDI.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

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

(Acórdão n.º **1201-002.936**. Relatora: Cons. Gisele Barra Bossa. Sessão de 15/05/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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

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

(Acórdão n.º **1201-003.019**. Relator: Cons. Alexandre Evaristo Pinto. Sessão de 16/07/2019).

*A propósito, esta 1ª Turma da CSRF decidiu nesse mesmo sentido o tratamento tributário dos incentivos relativos ao próprio programa FOMENTAR, instituído pelo Estado de Goiás, quando do Acórdão n.º **9101-005.508**. Do voto vencedor, da lavra do I. ex. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que por mim foi acompanhado, transcrevo as seguintes passagens:*

É certo que, após a edição da nova Lei Complementar, todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento.

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

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

– resta evidente que não há mais margens para continuar se procedendo à rotulação casuística desses incentivos como subvenção de custeio.

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

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

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

Feitas essas considerações, a meu ver resta patente que os Autos de Infração ora combatidos, assim como a decisão recorrida e o voto aqui vencido, por fundamentarem a exigência no malfadado Parecer Normativo CST nº 112/78, notadamente sob a premissa de ausência de sincronismo entre o incentivo e seu efetivo destino, definitivamente não se sustentam.

A Lei Complementar nº 160/2017, não custa repetir, fez questão de instituir um comando direto para os aplicadores do Direito, determinando a equiparação tributária do incentivo aqui tratado ao tratamento conferido às subvenções para investimento, o que significa dizer, com a devida vênia, que não deveria mais haver espaço para o intérprete autêntico se socorrer da interpretação restrita do PN CST nº 112/1978, em qual teria sido a intenção do poder público que concedeu o benefício, na necessidade de existência de critérios objetivos de controle e acompanhamento do destino das subvenções na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos ou qualquer outro empecilho.

Como diria Eros Grau8:

(...)

Isto é necessário afirmar bem alto: os juízes aplicam o direito, os juízes não fazem justiça! Vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história.

(...)

O juiz não legisla nem suplementa a lei, mas, dentro do espaço sinalizado pela lei, autodetermina-se. Eis aí a interpretação.

Pelo exposto, voto por dar integral provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Conclusão

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano