



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.721486/2011-29
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.508 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrentes LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 E 10. BENEFÍCIO E INCENTIVO DE ICMS. REQUISITOS E CONDIÇÕES DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/14. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. CANCELAMENTO INTEGRAL DA EXAÇÃO.

O disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *atos geradores*. Após tal alteração legislativa, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências trazidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda.

A Lei Complementar nº 160/17 subtraiu a competência das Autoridades de Fiscalização tributária federal e dos próprios Julgadores do contencioso tributário de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de *decidir* se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de *subvenção de custeio* ou de *investimento*.

À luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como *subvenção de investimento* bastaria a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias.

Tratando-se de subvenção, efetivada por benefício de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob, e, por conclusões distintas, a conselheira Livia De Carli Germano. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por unanimidade de votos, considerá-lo prejudicado em face do provimento do recurso especial do Contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do Acórdão nº 1401-001.041, proferido em 10 de setembro de 2013, mediante o qual o colegiado negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário. O acórdão recorrido foi assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008, 2009, 2010

VÍCIO MATERIAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. ANO-CALENDÁRIO DE 2006.

Mudança de interpretação da autoridade fiscal, que em autuação pretérita considerou o suporte fático analisado como subvenção para investimento resultando na ausência de lançamentos de IRPJ e CSLL, e em procedimento fiscal posterior, relativo ao mesmo ano-calendário e contribuinte, considerou o mesmo suporte fático como subvenção para custeio ou operação, caracteriza a modificação de critério jurídico e esbarra nos limites impostos para a alterabilidade do lançamento previstos no art. 146 do CTN, ensejando nulidade dos lançamentos em decorrência de vício material.

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

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.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. NATUREZA DOS RECURSOS. INOCORRÊNCIA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

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.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

I. São formas de geração de receita, dentre outras, a venda de mercadorias e prestação de serviços da entidade, e a extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como o perdão de dívida ou da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor.

II. Situação na qual o ente público, na condição de credor, ao levar em consideração circunstâncias novas decorrentes de mudança profunda no cenário macroeconômico, que esvaziaram o objeto do negócio jurídico original, qual seja, o de promover condições propícias para investimentos na modernização e ampliação do empreendimento industrial, e além disso, poderiam levar o devedor a uma situação de inadimplência, renegocia a dívida no sentido de conceder um substancial abatimento do valor original mediante pagamento antecipado de empréstimo, caracteriza um perdão.

III. Valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de outras receitas operacionais.

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE.
APRECIÇÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

DECADÊNCIA MULTA ISOLADA O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência dos fatos geradores.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizado com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo."

Os recursos especiais foram, inicialmente, submetidos a este colegiado em 05 de junho de 2018, proferindo-se a Resolução nº 9101-000.057 (fls. 3193-3112), por meio da qual resolveram seus membros, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Dipro/Cojul, para que fossem anexados os novos documentos apresentados pelo patrono do contribuinte em sede de sustentação oral, com abertura de prazo para ciência e manifestação da PGFN.

Por bem resumir as discussões dos recursos especiais interpostos e as fases processuais, peço vênica para reproduzir o relatório constante da referida Resolução nº 9101-000.057, *verbis*:

No voto vencedor do aresto recorrido, quando se apreciou a aplicação concomitante entre a multa de ofício proporcional e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, assentou-se o seguinte:

a) encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, pois prevalece, desde então, a exigência do tributo efetivamente devido, apurado com base no lucro real anual;

b) a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal é etapa preparatória do ato de reduzir o imposto ao final do ano-calendário. Ou seja, a primeira conduta é meio de execução da segunda. Logo, a aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada implica penalizar duas vezes o mesmo contribuinte com penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao cumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (não conhecidos pela Turma embargada), indicando a existência de vício de obscuridade que supostamente atingira o acórdão recorrido.

Despacho de encaminhamento à PGFN no dia 01/07/2016, à e-fl. 2.795. Recurso Especial interposto no dia 08/08/2016, à e-fl. 2.819. Nessa oportunidade, asseverou-se que o acórdão recorrido diverge dos acórdãos nº 1202-000.964 e 1302-001.080, no tocante à interpretação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Afirmou-se, ainda, o que segue, quanto ao mérito:

a) o não recolhimento do IRPJ e da CSLL, por estimativa, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, é infração diversa da omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário. Assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas;

b) após o término do ano-calendário, deve ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica, ressaltando-se que não existe limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto.

Ao final, requereu-se o provimento do presente apelo, clamando-se pela reforma do acórdão recorrido com vistas à manutenção da multa isolada.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar contrarrazões em 16/09/2016, à e-fl. 2.841.

Contrarrazões do sujeito passivo apresentadas em 27/09/2016, conforme e-fl. 2.854. Nessa oportunidade, salientou-se que a Fazenda Nacional não distinguira especificamente o ponto do acórdão nº 1302-001.080 que estivesse em conflito com o aresto recorrido, o que deve conduzir o julgador ao não conhecimento do apelo à instância especial. No mérito, enfatizou-se que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional implica dupla penalidade para a mesma infração, a teor da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça e do próprio CARF. Além disso, destacou-se que o princípio da consunção repele a incidência da multa isolada, no caso em julgamento, e que, após o término do ano-calendário, só há espaço para a multa de ofício proporcional.

Por derradeiro, pleiteou-se o desprovimento do Recurso Especial fazendário.

Quanto ao Recurso Especial do sujeito passivo, é indispensável consignar, antes de tudo, a descrição fática e as conclusões da Fiscalização, narradas no relatório da DRJ, assim sintetizadas no acórdão recorrido:

"Em ação fiscal, constatou-se que o contribuinte havia feito adesão ao FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, programa de incentivo no qual o Governo do Estado de Goiás concedeu aos participantes um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando fomentar atividades industriais. Foi criado pela Lei Estadual nº9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Por sua vez, a Lei Estadual nº 13.436, de 30/12/1998, veio dispor sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR, ocasião no qual a fiscalizada beneficiou-se de um abatimento no montante de R\$67.691.841,56 (sessenta e sete milhões, seiscentos e noventa e um mil, oitocentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), equivalente a 88% do saldo devedor original, como se pode observar no quadro a seguir:

[...]Verificou a Fiscalização que tal montante foi considerado pela contribuinte como subvenção para investimento, tendo sido contabilizado no patrimônio líquido como reserva de capital, razão pela qual não foi computado na apuração do lucro real.

Analisando a legislação estadual que dispõe sobre o FOMENTAR, constatou a autoridade tributária que a subvenção do qual se beneficiou a contribuinte não era aquela prevista no art. 443 do RIR/99, qual seja, a subvenção para investimento. Na realidade, tratava-se daquela disposta no art. 392 do RIR/99, referente às subvenções Tomando como base o Parecer Normativo nº 112, de 1978, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), e da Decisão COSIT nº 04/99, proferida em razão de consulta formulada pela Confederação Nacional de Indústrias, concluiu a Fiscalização que:

25.1. A subvenção para investimento, concedida por pessoa jurídica de direito público, tem que ser direcionada à implantação ou expansão de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (item 22, acima);

25.2. A subvenção deve ser liberada mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador.

Há necessidade de algum sincronismo entre a concessão da verba e a execução do projeto. Se a "lei específica" de concessão do benefício não prever tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico que tanto interessa ao Estado.

(...)

32.5. Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, com condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

Nesse sentido, no que concerne ao IRPJ e a CSLL, constatou a Fiscalização que o benefício em análise não seria uma subvenção para investimento, mas, pelo contrário, uma subvenção para custeio ou operação, receita operacional regularmente tributável.

Para o ano-calendário de 2006, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada foram lançados pela contribuinte a crédito da conta de Patrimônio Líquido 242101 - INCENTIVO DO ESTADO DE GOIÁS, do grupo RESERVAS DE CAPITAL e subgrupo SUBVENÇÕES PARA

INVESTIMENTOS. Assim, a autoridade fiscal identificou a infração CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES, para acrescer, de ofício, os mencionados valores ao LALUR.

Por sua vez, para os anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada foram lançados pela fiscalizada em conta de receita 354121 - DESÁGIO FOMENTAR, referente a Outras Receitas Operacionais. Em seguida, a contribuinte efetuou a exclusão das referidas receitas no LALUR. Diante de tal situação, a autoridade tributária tipificou a infração EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL -EXCLUSÕES INDEVIDAS, razão pela qual adicionou de ofício os mencionados valores de receita no LALUR.

Sendo a fiscalizada optante do lucro real anual, os acréscimos no LALUR também tiveram como consequência o lançamento de ofício de multa isolada por estimativa referentes aos meses de junho/2006, junho/2008 e dezembro de 2010.

Quanto ao PIS e a Cofins, concluiu a Fiscalização que o benefício no importe de R\$67.691.841,56 caracterizaria um perdão de dívida, já que o Estado estaria abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido, sendo reconhecida como "outras receitas operacionais". Assim, não teria ocorrido um simples desconto, o que caracterizaria uma receita financeira o qual, diga-se de passagem, não é tributável pelo PIS e Cofins.

Concluiu a autoridade tributária que, formalmente, o abatimento pela liquidação antecipada do financiamento poderia até ser admitido como um desconto. Contudo, de fato, o Estado de Goiás estaria perdendo uma dívida, já que a essência da transação deve prevalecer sobre seus aspectos formais, conforme previsão no art. 1º, § 2º da Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade. Nesse embalo, tendo sido caracterizado um "perdão de dívida", tratar-se-ia de receita considerada como operacional, e não financeira, entendimento das Soluções de Consulta nº 305, de 2007, da SRRF/Disit da 9ª Região Fiscal e nº 17, de 2010, da SRRF/Disit da 1ª Região Fiscal.

Nesse contexto, os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento, referentes aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, foram acrescidos às bases de cálculo do PIS e da Cofins. Dessa maneira, o aproveitamento dos créditos não cumulativos informados em DACON pela contribuinte foi revisto, de maneira a serem utilizados prioritariamente em períodos de apuração mais antigos, o que resultou em PIS e Cofins a recolher para fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2010.

Em suma, foram efetuados lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2006, 2008, 2009 e 2010, multa isolada por estimativa referentes aos meses de junho/2006, junho/2008 e dezembro de 2010, além de PIS e Cofins para os P.A. dos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2010."

No julgamento do Recurso Voluntário, averbou-se, no voto condutor do acórdão recorrido, que os descontos oriundos da liquidação antecipada do empréstimo, ainda que estivesse submetida a um encargo, não cumprem os requisitos necessários para serem considerados subvenções para investimento, pois não restou demonstrada a efetiva aplicação dos recursos decorrentes do abatimento para atender às condições estabelecidas em lei.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido no dia 16/09/2016, conforme efl. 2.841, por meio de intimação à efs. 2.835, que nada menciona sobre o direito a interpor Recurso Especial. A despeito de tal omissão, o apelo a esta instância foi interposto no dia 26/09/2016, à efl. 3.152. Nessa oportunidade, salientou-se que o acórdão recorrido

diverge dos acórdãos n.º 1402-002.207 e 108-09.767, quanto à topologia contábil dos valores recebidos a título de incentivo concedido pelo poder público estadual. No mérito, discorreu-se sobre o Programa Fomentar, instituído pela Lei estadual n.º 9.489/1984, depois alterada pela Lei n.º 11.180/1990, que tornara mais clara a intenção do ente subvencionador e do apoio aos beneficiários do Programa. Aduziu-se, contudo, que a Fiscalização atuara a pessoa jurídica ora recorrente, escorando-se, para tanto, no Parecer Normativo n.º 112/1978, sem sequer investigar se a autuada estava controlando, ou não, os recursos financeiros obtidos com base no citado programa, negando-se vigência à lei de regência, bem como a jurisprudência do CARF.

Também se externou que a Lei n.º 11.638/2007, ao modificar a Lei n.º 6.404/1976, passou a exigir o registro das subvenções em conta de resultado para, em seguida, serem transferidas à conta de Reserva de Incentivos Fiscais, do Patrimônio Líquido. Explicou-se que, pelas novas regras, ao mesmo tempo em que são contabilizadas como receita operacional, as subvenções por investimento podem ser excluídas do cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, assim assegurando-se as isenções respectivas. Ressaltou-se, nessa ordem de ideias, que a legislação correlata traçara com clareza que os requisitos para a não incidência: (i) a intenção do subvencionador em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) a aplicação dos recursos em prol do estabelecimento subvencionado, com a implantação ou expansão do empreendimento. Aditou-se, ainda, que tais requisitos estão inseridos na legislação do Programa Fomentar, isto é, Leis n.º 9.489/1984, 11.180/1990 e 13.436/1998, acrescentando-se que, não obstante tal arcabouço legal, o Fisco agira como se fosse legislador positivo, considerando os recursos recebidos a esse título como subvenção para custeio, nos termos do relatório fiscal, para o qual a glosa do benefício se deu ao entendimento de que os descontos então obtidos merecem equiparação a perdão de dívidas.

Referiu-se, por oportuno, ao fato de que, para o Parecer Normativo n.º 112/1978, os recursos fornecidos pelo subvencionador deveriam ser destinados exclusivamente à aquisição de bens do ativo permanente, de forma "carimbada", embora tal exigência não esteja presente no artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda, o que, aliás, é reconhecido pela Nota Explicativa CVM n.º 59/1986. Ademais, expôs-se que o sentido da norma que concede isenção é impedir que a política de estímulo ao desenvolvimento regional seja anulada por meio da tributação que favoreça à União, sorvendo do particular boa parte do recurso concedido pelo ente subvencionador, sob pena de caracterizar burla, por via oblíqua, à imunidade recíproca e à invasão da competência, por parte da União, por interferência em políticas fiscais dos entes federados.

Em seguida, mencionou-se que a Fiscalização não comprovara a ausência de aquisição de ativos, mormente porque os recursos, permanecendo registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, não foram distribuídos a sócios. Assim, sustentou-se a improcedência dos lançamentos, recordando-se que o artigo 21 da Lei n.º 11.941/2009 explicita a não incidência da tributação da CSLL, PIS/PASEP e Cofins sobre as subvenções.

Ao final, requereu-se a reforma do acórdão recorrido, postulando-se a declaração de nulidade do crédito tributário constituído.

Despacho de encaminhamento à PGFN para contrarrazões, exarado no dia 09/01/2017, à efl. 3.166. Contrarrazões da PGFN apresentadas no dia 23/01/2017. Nessa oportunidade, alegou-se que somente as subvenções para investimento poderiam ser registradas diretamente em conta do patrimônio líquido, consoante o disposto no artigo 443 do RIR/99. Nessa linha, assinalou-se que a concessão de subvenção para investimentos é vinculada, necessariamente, à implementação da política de desenvolvimento industrial subjacente, característica fundamental para diferenciá-la das demais formas de transferência de verbas do Estado ao particular. Nesse escopo, anotou-se que é preciso ter em vista (1) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade; (2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos

na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (3) o beneficiário da subvenção deve ser à pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. De acordo com essa perspectiva, destacou-se que os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (desconto de 86,39% a 89% sobre a quitação de dívidas do Programa FOMENTAR), não tendo vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

Por derradeiro, requereu-se o desprovemento do Recurso Especial do sujeito passivo, rogando-se a manutenção do acórdão, nos termos supradeclinados.

Em petição do sujeito passivo datada de 29/11/2017, às e-fls. 3.188/3.191, sublinhou-se que a Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu que os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal gozam de isenção fiscal, devendo-se observar apenas se as importâncias respectivas estão registradas em reserva de lucros, as quais só podem ser utilizadas para aumento de capital social e absorção de prejuízos.

No voto condutor da resolução, o relator à época, i. Conselheiro Flavio Franco Correa principiou a análise pelo recurso especial do contribuinte, reconhecendo a existência do dissídio jurisprudencial.

No mérito, o então relator aponta “que a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve curvar-se a certos requisitos”, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, fazendo ponderações sobre seu alcance.

Não obstante, observou que em face da aprovação da Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, ocorreu uma mudança na perspectiva do reconhecimento da subvenção de investimento decorrentes de benefícios fiscais do ICMS, *verbis*:

[...]

Ocorre que, recentemente, aprovou-se a Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Eis o antedito artigo 30 em sua integralidade:

[...]

A partir da inserção dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tornou-se vedada qualquer exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, distinta daquelas que constam no caput: (i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros. E mais: essa vedação se estende aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Consoante o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a nova disciplina asselada pelos §§ 4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 também deve ser aplicada aos benefícios fiscais referentes a ICMS concedidos em desacordo com o artigo 155, inciso XII, alínea "g", da vigente Constituição da República, decorrentes de legislação estadual anterior, desde que atendidas as exigências de registro e depósito fixadas nos termos do artigo 3º da mesma Lei Complementar nº 160/2017, *verbis*:

[...]

Para a melhor compreensão deste voto, seguem as regras do artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017:

[...]

Em 2017, editou-se o Convênio ICMS nº 190/2017, que dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160/2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Conforme § 1º da cláusula primeira deste Convênio, as referências a benefícios fiscais consideram-se relativas a isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS.

À luz da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 190/2017, a publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação do ato normativo instituidor do benefício fiscal editado até 8 de agosto de 2017 deve ocorrer até as seguintes datas: (i) 29 de março de 2018, se vigente em 8 de agosto de 2017; (ii) 30 de setembro de 2018, se não vigente em 8 de agosto de 2017.

Já a cláusula quarta do Convênio ICMS nº 190/2017 estabelece que o registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente ao ato concessivo de benefício fiscal editado até 8 de agosto de 2017 devem ocorrer até 29 de junho de 2018, se vigente na data do registro e do depósito, ou até 28 de dezembro de 2018, se não vigente na data do registro e do depósito.

Após a publicação do ato normativo no Diário Oficial do Estado, a teor inciso I da cláusula segunda, e o registro no CONFAZ, como prevê o inciso II da mesma cláusula, a publicação deverá estar disponível no Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, em consonância com o disposto na cláusula quinta.

Vale ponderar que não há notícias sobre o registro e o depósito do ato instituidor do benefício em lume. Em circunstâncias semelhantes, esse Colegiado decidiu por sobrestar o processo até 29/12/2018, dia seguinte ao fim do prazo mais longo dentre os que estão acima mencionados, determinando-se a baixa dos autos à unidade de origem, que deve intimar desde já o sujeito passivo a comprovar, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos firmados nas cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS nº 190/2017.

No entanto, o contribuinte, em sustentação oral, manifestou-se no sentido de ter em mãos documentação comprobatória do registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal aqui discutido. **Em face do exposto e com o objetivo de se assegurar uma decisão justa e a participação equânime das partes, na defesa das respectivas pretensões, proponho a conversão do julgamento em diligência, determinando a remessa dos autos à Dipro/Cojul para que sejam anexados os novos documentos apresentados pelo patrono do contribuinte em sede de sustentação oral, com abertura de prazo para ciência e manifestação da PGFN.** (destaquei e grifei)

[...]

A contribuinte juntou aos autos (fls. 3215/3216), “o ***Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ N° 3/2018***, para fins que cumprimento da condição imposta pelo art. 9º, da Lei Complementar nº 160/2017, que exige o registro, publicação e depósito dos atos legais junto ao CONFAZ”.

Encaminhados os autos à d. PGFN para ciência e manifestação, esta propugnou que caberia “à **UNIDADE DE ORIGEM** examinar o certificado, e verificar se contempla todos os atos normativos de benefícios fiscais, acompanhado da correspondente documentação comprobatória, incluindo-se, nesse rol, o benefício discutido nos presentes autos”, o que foi determinado pela presidente do Colegiado, conforme despacho (fl. 3220).

Em 17 de março de 2020, foi juntada aos autos a Informação Saort/DRF-Anápolis/GO Nº 8/2020 (fls. 3305/3307) confirmando o registro e depósito junto ao CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos mencionados benefícios fiscais, *verbis*:

[...]

O programa FOMENTAR foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, tendo sido regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Já o benefício fiscal concedido ao Contribuinte (liquidação antecipada com desconto dos contratos de financiamento do FOMENTAR) foi instituído pela Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998.

[...]

O Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, do Estado de Goiás, publicou a relação dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual e vigentes em 8 de agosto de 2017.

Da análise do Decreto Estadual nº 9.193/2018, e dos respectivos anexos (folhas 3.223/3.289), observa-se que a Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, encontra-se relacionada no Anexo V do mencionado Ato (fl. 3.258) e o Decreto nº 3.822 de 10/07/1992 está relacionado no Anexo VI (fl. 3.263).

Já a Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, que instituiu o benefício fiscal concedido à Interessada, também foi relacionada no Anexo V do Decreto Estadual nº 9.193, de 20 de março de 2018 (folha nº 3.260).

O registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais relacionados no Decreto Estadual nº 9.193, de 20 de março de 2018 foram efetuados através do Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ Nº 3/2018, emitido pela Secretaria Executiva do CONFAZ, juntado pelo Contribuinte à folha 3.215 e que se encontra publicado no Site do CONFAZ (fl. 3.290).

A documentação referente ao registro consta do processo nº 12004.100940/2018-84, no Sistema Específico de Informações – SEI (fls. 3.291/3.304), conforme informado no citado ato.

Na sequência, tendo em vista que o relator original não integra mais este colegiado, os autos foram distribuídos por sorteio para este relator, para a continuidade do julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Do Conhecimento

Recurso especial da Contribuinte

Conforme relatado, este colegiado, na composição existente em 05 de junho de 2018, houve por bem conhecer do recurso, nos termos do voto do relator à época, que se pronunciou, *verbis*:

Com efeito, é incontestável que o apelo é tempestivo, porém impõe-se averiguar a demonstração do dissídio jurisprudencial.

De início, colhe-se a razão de decidir do acórdão ofertado como paradigma nº 1402-002.207, *verbis*:

O primeiro detalhe que passa a distanciar o caso concreto do entendimento da RFB é que o programa de incentivos, historicamente, desenvolveu-se em duas etapas: a primeira, mediante financiamento de 70% do valor do ICMS devido em suas operações, em até vinte anos, com condições vantajosas de juros e correção monetária; a segunda, mediante descontos de até 89% na quitação antecipada, em operações de oferta pública feitas por meio de leilões, dos impostos anteriormente financiados.

É justamente nesta segunda etapa que se foca a discussão sobre a natureza da subvenção, se para investimento ou custeio, porque foi sobre os valores dos descontos obtidos com operações de quitação antecipada que se basearam as autuações efetuadas pela fiscalização.

[...]Portanto, a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado (na 1ª etapa) dentro de vinte anos a contar da data da realização dos leilões respectivos (2ª etapa). (grifei)

Além disso, a mesma lei tratou de enquadrar o incentivo (da 2ª etapa) no conceito de subvenção para investimento e determinar a incorporação da contrapartida do montante beneficiado ao capital social ou sua contabilização como reserva de lucro, bem como vedar sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

[...]Nada obstante, no presente caso, a fiscalização agiu de forma diferente. Ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. (grifei)

Neste sentido, analisou os termos do contrato e aditivos celebrados no âmbito da primeira etapa do programa de incentivos (o financiamento de 70% do valor do ICMS devido) para concluir que o citado contrato e aditivos declaram

explicitamente a destinação do benefício como reforço do capital de giro do contribuinte e não à realização de investimento, ainda que o reforço tenha sido necessário em função de investimento realizado em projetos em decorrência da implantação de unidade industrial.

Nesse ponto, é bom lembrar que a discussão neste processo é focada na segunda etapa do programa porque foi sobre os valores dos descontos obtidos com operações de quitação antecipada que se basearam as autuações efetuadas pela fiscalização. Então, de nada adianta argumentar que os recursos da primeira etapa poderiam ser utilizados como reforço do capital de giro. O que importa é saber como foram utilizados os recursos da segunda etapa, ou seja, os valores equivalentes aos descontos obtidos nas operações de oferta pública feitas por meio de leilões. Sobre isso, não há qualquer menção, nem nos termos de intimação, nem na descrição dos fatos que acompanharam os autos de infração.

Nunca é por demais lembrar que a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento (1ª etapa) na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado (na 1ª etapa) dentro de vinte anos a contar da data da realização dos leilões respectivos (2ª etapa).

[...]

Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. É certo que com um prazo de vinte anos para a consecução do objetivo final do programa, a empresa dispõe de um bom tempo para iniciar os investimentos necessários. Neste sentido, é sensata a observação da autoridade fiscal sobre a necessidade de existir algum tipo de prestação de contas. Mas, se a legislação estadual não a criou, isso não significa que a empresa, para fins de usufruir o benefício instituído na lei federal, não possa fazê-lo. (grifei)

Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o "dinheiro não precisa ser carimbado". **Entretanto, algum controle precisa ser feito** porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio.

Aqui então surge a principal peculiaridade do caso concreto. Este controle, ou os valores investidos, não foram sequer analisados pela DRJ.

[...]Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado e nem configurou como o objeto da acusação fiscal."

À vista do exposto, verifica-se que o acórdão ofertado como paradigma não acolheu a pretensão fiscal por entender que a Fiscalização não aprofundou a investigação o suficiente, deixando de provar que o fiscalizado não cumprira os termos da legislação estadual concessiva do benefício fiscal, embora reconhecesse a necessidade de controle. Não se disse que a legislação, por si só, é incompatível com as subvenções para investimento.

Por sua vez, no voto condutor do acórdão recorrido assentou-se que os descontos oriundos da liquidação antecipada do empréstimo, ainda que estivesse submetida a um encargo, não cumprem os requisitos necessários para serem considerados subvenções para investimento.

Nesse cenário, é inegável que há dissídio interpretativo, porquanto no acórdão paradigma firmou-se que cabia à Fiscalização fazer prova da falta de controle sobre a aplicação dos recursos obtidos com o incentivo fiscal. Em face da inexistência de tal prova, revelou-se indevida a reclassificação empreendida, conforme o rigor do voto condutor, condenando a visão de quem passou a enxergar a subvenção em consonância com o perfil daquelas que são próprias ao custeio da atividade da pessoa jurídica subvencionada. Assim, compreendeu-se que a legislação do benefício fiscal em foco é conciliável com a natureza das subvenções para investimento, ao passo que o acórdão recorrido proclamou que o próprio desenho da legislação concernente ao mesmo favor fiscal não era condizente com essa espécie de subvenção.

Já no acórdão 108-09.767 restou apregoadado que o valor da redução da conta passiva de ICMS a recolher e o crédito presumido de ICMS não podem ser tidos como subvenção para custeio. De qualquer sorte, registrou-se que a Fiscalização deveria provar que os recursos provenientes da vantagem fiscal não foram empregados nos empreendimentos a que se visavam. Diante disso, deve-se conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo.

Com efeito, a análise empreendida pelo d. relator da Resolução nº 9101-000.057 demonstrou bem o dissídio, em especial quanto ao acórdão paradigma nº 1402-002.207, que analisa autuação amparada exatamente na mesma lei estadual de Goiás, que instituiu o projeto Fomentar e, posteriormente, na lei que instituiu o benefício de descontos na quitação dos financiamentos decorrentes daquele programa e, como no presente caso, a fiscalização considerou não caracterizada a subvenção para investimentos, o que foi afastado pelo colegiado paradigma. Assim, o recurso deve ser conhecido.

Não obstante a análise acima, a maioria qualificada do colegiado entendeu que o recurso deveria ser conhecido apenas com base na divergência estabelecida com relação ao primeiro paradigma (nº 1402-002.207) indicado pela contribuinte, nos termos da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, adiante transcrito.

Recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

A recorrente alega que o acórdão recorrido diverge dos acórdãos nº 1202-000.964 e 1302-001.080, no tocante à interpretação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo o presidente da 4ª Câmara admitido o recurso conforme despacho (fls. 2821/2828), mediante a seguinte análise:

A PFN argui que podem ser exigidas a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, pois "ambas as multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional, por se tratar de hipóteses legais distintas".

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão nº 1202-000.964 de 10.04.2013:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Acórdão nº 1302-001.080 de 07.05.2013:

MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que **trazem o entendimento de que "a incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas."**

O acórdão recorrido, por seu turno, **vem considerar que "q (sic) "incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo".**

O enunciado da Súmula CARF nº 105, de 08.12.2014, determina que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício". Essa norma alcança os fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006. Ressalte-se que as decisões reiteradas e uniformes do CARF que estão consubstanciadas em súmula são de observância obrigatória pelos membros do CARF (inciso VI do art. 45 e art. 72 do Anexo II do RICARF).

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

Em suas contrarrazões o sujeito passivo que a Fazenda Nacional não distinguira especificamente o ponto do acórdão nº 1302-001.080 que estivesse em conflito com o aresto recorrido, o que deve conduzir o julgador ao não conhecimento do apelo à instância especial.

Entendo que não assiste razão à recorrida.

A divergência jurisprudencial na matéria foi expressamente indicada pela recorrente e é facilmente identificada a partir da leitura das próprias ementas do acórdão recorrido e dos paradigmas indicados.

Destarte, deve ser conhecido.

Do Mérito

Recurso especial da Contribuinte

Dada a percuente análise feita pelo i. conselheiro Flavio Franco Correa, relator deste recurso por ocasião do proferimento da Resolução nº 9101-000.057, sobre o campo de discussão desta matéria, julgo oportuno incorporá-la ao presente voto, *verbis*:

Já explicado, a Fiscalização constatou que o sujeito passivo aderira ao FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, programa de incentivo pelo qual o Governo do Estado de Goiás concede às pessoas jurídicas interessadas um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando ao fomento das atividades industriais. Tal programa foi criado pela Lei Estadual nº 9.489/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822/1992.

Num segundo momento, editou-se a Lei Estadual nº 13.436/1998, que veio dispor sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR. Com base nessa Lei, a fiscalizada beneficiou-se de um abatimento no montante de R\$ 67.691.841,56 (sessenta e sete milhões, seiscentos e noventa e um mil, oitocentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), equivalente a 88% do saldo devedor original, como se pode ver no quadro abaixo:

Data	Debito Originário (R\$)	Valor quitação (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
26/06/2006	23.753.620,68	3.196.639,77	20.556.980,91
15/12/2006	1.102.821,40	155.367,60	947.453,80
30/06/2008	15.327.846,58	1.845.290,38	13.482.556,20
17/12/2008	3.080.459,01	378.588,41	2.701.870,60
11/12/2009	17.341.665,41	1.907.583,20	15.434.082,21
15/12/2010	16.369.548,13	1.800.650,29	14.568.897,84
TOTAL	76.975.961,21		67.691.841,56

Segundo a Fiscalização, esse montante, para o sujeito passivo, fazia jus à classificação entre as subvenções para investimento, sujeitando-se ao registro no patrimônio líquido como reserva de capital, razão pela qual não foi computado na apuração do lucro real. No entanto, a Fiscalização Ao analisar a legislação estadual referente ao FOMENTAR, concluiu a autoridade fiscal que a subvenção do qual se beneficiou o sujeito passivo não era aquela prevista no artigo 443 do RIR/99, qual seja, a subvenção para investimento. Na realidade, tratava-se daquela disposta no artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979), matriz legal do artigo 392 do RIR/99, que cuida das subvenções correntes para custeio ou operação, as quais devem ser computadas na apuração do lucro operacional.

Tal é redação do § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979:

"Art. 38

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

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

exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas."

No entanto, os fatos apurados ocorreram nos anos-calendário de 2006, 2008, 2009 e 2010. Nesse interregno, surgiram as Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, que introduziram nova disciplina legal aplicável às subvenções para investimento. No que se refere à Lei nº 11.638/2007, vale lembrar, inicialmente, a revogação da alínea "d" do §1º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, que determinava a contabilização das doações e subvenções para investimentos em conta de reserva de capital. Com a alteração legislativa, esses recursos passaram a transitar pelo resultado. Isso não significa, porém, que deveriam sofrer a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em conformidade com o § 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976, incluído pela Lei nº 11.638/2007, *verbis*:

"Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...] "Art. 177

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I - em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou II - no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

[...]§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários." (NR)

É digno de nota que a Lei nº 11.638/2007, ao tempo em que revogou o dispositivo que determinava a contabilização da subvenção para investimentos em conta de reserva de capital, instituiu, dentre as reservas de lucros, a Reserva de Incentivos Fiscais, a evidenciar que essas subvenções não podem ser objeto de distribuição a acionistas. Nesse aspecto, releva ter em conta que, antes mesmo da Lei nº 11.638/2007, já se exigia que as subvenções para investimentos não fossem distribuídas a participantes no capital da sociedade. Nesse ponto, não há diferença entre a nova disciplina introduzida pela Lei 11.638/2007 e o regramento do citado artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Repare-se o artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976, introduzido pela Lei nº 11.637/2008:

"Art. 2º A Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

"Reserva de Incentivos Fiscais Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)."

Após modificações geradas pela Lei nº 11.638/2007, sobreveio a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT, que trata dos ajustes tributários decorrentes de novos métodos e critérios contábeis criados pela Lei nº 11.638/2007, e pelos artigos 37 e 28 da própria Lei nº 11.941/2009. A esse respeito, anote-se o texto dos artigos 15 e 18 da citada Lei nº 11.941/2009 (vigentes anteriormente às alterações provocadas pela Lei nº 12.973/2014), os quais aludem às inovações instituídas pelo RTT:

"Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I - a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II - a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III - no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV - na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS."

"Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, conforme a regra do artigo 15 da Lei nº 11.941/2009, a observância ao RTT era facultativa, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e obrigatória, para o ano-calendário de 2010.

Contudo, a categorização de uma transferência como subvenção para investimento deve curvar-se a certos requisitos, adequadamente expostos no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978:

"2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de Subvenções para Investimento é o Parecer Normativo CST nº 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 nº 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."

Como se pode ver, o PN CST nº 112/1978 remete o intérprete a dois níveis de verificação, para fins de certificação da classificação da transferência de recursos oriunda do Poder Público no rol das subvenções para investimentos: o primeiro, no plano legislativo, e o segundo, no plano dos fatos, como ilustra o Conselheiro André Mendes de Moura, no julgamento de Recurso Especial no qual se prolatou o acórdão nº 9101002.335 - 1ª Turma, sessão de 04/05/2016, o qual reproduzo, no essencial:

"Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem sua despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

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

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

Por sua vez, quanto aos demais itens (1, 3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta a mera intenção do subvencionador. Se os recursos devem (sic) ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos

recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento.

Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo fixo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, trata-se de assunto com repercussão na sua jurisdição. O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (o Estado subvencionador) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (a União).

Só porque o Estado "legítima" a transferência de recursos dessa natureza, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. Não há a "afronta" ao pacto federativo mencionada pela Contribuinte. Pelo contrário. Tal situação seria caracterizada, precisamente, se as condições impostas pelo Estado se prestassem a impedir a União de exercer o poder de executar as leis federais.

Estabelecidas as premissas, passo para a análise do caso concreto.

[...]Nota-se que o diploma normativo estadual estabelece várias hipóteses para o usufruto do benefício. Contudo, para o caso em debate, cabe analisar se as condições estabelecidas de fato vinculam a transferência dos recursos decorrentes da redução do ICMS a projetos cujas diretrizes sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Como já dito, não há que se falar em apenas na intenção do ente subvencionador, mas também se verificar se há efetiva preocupação em estabelecer metas claras para averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do

empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto. Tais elementos devem ser sujeitos a apreciação em duas dimensões: primeiro, em tese, mediante análise dos dispositivos da norma, e segundo, de ordem fática, mediante verificação se a empresa tem cumprido as condições dispostas na norma."

[...]

Não obstante à análise feita pelo d. relator da Resolução n.º 9101-000.057 até este ponto, ele próprio observou que a discussão ganhou novos contornos com a aprovação da Lei Complementar n.º 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, *verbis*:

Ocorre que, recentemente, aprovou-se a Lei Complementar n.º 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014. Eis o antedito artigo 30 em sua integralidade:

[...]

A partir da inserção dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, tornou-se vedada qualquer exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, distinta daquelas que constam no caput: **(i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros.** E mais: essa vedação se estende aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (destaquei)

[...]

Em 2017, editou-se o Convênio ICMS n.º 190/2017, que dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar n.º 160/2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Conforme § 1º da cláusula primeira deste Convênio, as referências a benefícios fiscais consideram-se relativas a isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS.

À luz da cláusula segunda do Convênio ICMS n.º 190/2017, a publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação do ato normativo instituidor do benefício fiscal editado até 8 de agosto de 2017 deve ocorrer até as seguintes datas: (i) 29 de março de 2018, se vigente em 8 de agosto de 2017; (ii) 30 de setembro de 2018, se não vigente em 8 de agosto de 2017.

Já a cláusula quarta do Convênio ICMS n.º 190/2017 estabelece que o registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente ao ato concessivo de benefício fiscal editado até 8 de agosto de 2017 devem ocorrer até 29 de junho de 2018, se vigente na data do registro e do depósito, ou até 28 de dezembro de 2018, se não vigente na data do registro e do depósito.

Após a publicação do ato normativo no Diário Oficial do Estado, a teor inciso I da cláusula segunda, e o registro no CONFAZ, como prevê o inciso II da mesma cláusula, a publicação deverá estar disponível no Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, em consonância com o disposto na cláusula quinta.

[...]

Em face de tal circunstância, o processo foi convertido em diligência para que o contribuinte promovesse a juntada da comprovação de cumprimento pelo Estado de Goiás dos requisitos firmados nas cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS n.º 190/2017.

A contribuinte juntou aos autos (fls. 3215/3216), “o ***Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ N° 3/2018***, para fins que cumprimento da condição imposta pelo art. 9º, da Lei Complementar n° 160/2017, que exige o registro, publicação e depósito dos atos legais junto ao CONFAZ”.

Por solicitação da d. PGFN os autos foram remetidos à unidade de origem para que fossem que fosse examinado o certificado e verificado se contemplava todos os atos normativos de benefícios fiscais, acompanhado da correspondente documentação comprobatória, incluindo-se, nesse rol, o benefício discutido nos presentes autos

De acordo com a Informação Saort/DRF-Anápolis/GO N° 8/2020 (fls. 3305/3307) o certificado contempla os atos legais que dão suporte aos incentivos fiscais discutidos nos presentes autos.

Como bem observado pelo d. conselheiro Flávio Franco Correa, a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n° 12.973/2014, as únicas exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, são as que constam no caput: **(i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros.** E que isto se aplica aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

A fiscalização não questiona o registro dos valores em conta de reservas de lucros, mas apenas a natureza do incentivo dado pelo Estado de Goiás.

Assim, incumbe analisar a natureza da subvenção concedida, de acordo com a legislação estadual.

A autoridade fiscal traz no TVF um breve histórico, com a citação da legislação, sobre o incentivo instituído pelo Estado de Goiás, por meio da lei estadual que criou o projeto FOMENTAR, com vistas à implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento do Estado de Goiás, *verbis*:

C - DO FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização

16. O FOMENTAR foi criado pela **Lei Estadual** n° 9.489, de 31/07/1984, tendo sido regulamentado pelo Decreto n° 3.822 de 10/07/1992, com o objetivo principal de criar um Fundo para incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás.

17. A forma prevista para beneficiar as atividades industriais, em Goiás, dentre as estabelecidas no Regulamento do FOMENTAR, é a **concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pelo participante**, em condições bastante favoráveis. Vejamos o que diz o Decreto n° 3.822 de 10/07/1992, em trecho obtido na Internet, já com anotações, na página da Secretaria da Casa Civil do Estado de Goiás (os grifos são nossos):

Decreto n° 3.822 de 10/07/1992

Art. 4º Os recursos do Programa FOMENTAR serão destinados ao fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico às atividades e empreendimentos considerados

prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendendo:

I - financiamento e investimentos fixos previstos em projetos enquadrados no Programa, com utilização dos recursos financeiros originários da cobrança dos emolumentos previstos no inciso II do art. 3º;

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, 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 estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de início de suas atividades produtivas, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento;

NOTA: Redação com vigência de 16.07.92 a 15.09.97.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º DO DECRETO Nº 4.825, DE 10.09.97 - VIGÊNCIA: 16.09.97.

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

NOTA: Redação com vigência de 16.09.97 a 14.05.06.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO CAPUT do INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º Do DEC Nº 6.454, DE 09.05.06 - VIGÊNCIA: 15.05.06.

II - empréstimo de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, excetuado, na forma do § 6º, o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

a) a empresa industrial poderá incluir no Programa FOMENTAR, desde que o valor contratado com o agente financeiro do Programa não seja aumentado, em decorrência desta inclusão, o imposto correspondente às entradas de bens, observado o disposto nas alíneas seguintes (Art. 7º da Lei nº 11.660/91):

1. para integração ao ativo fixo da empresa;

2. adquiridos, no exterior, para integração ao ativo fixo da beneficiária, bem como de matérias-primas, também importadas, para serem utilizadas no processo industrial, desde que não possam ser produzidas pelo Estado de Goiás;

b) a fruição dos benefícios, previstos na alínea anterior, dependerá de celebração de Termo de Acordo de Regime Especial com a Secretaria da Fazenda, que estabelecerá as condições necessárias à sua implementação;

c) o Secretário da Fazenda poderá incluir, ainda, no Termo de Acordo de Regime Especial, matérias-primas e insumos industriais importados, mesmo que produzidos em Goiás, porém, em quantidade insuficiente para atender à demanda estadual ou produzidos fora dos padrões de competitividade do mercado, mediante:

- 1. pedido conjunto das Federações da Indústria, da Agricultura e das Associações Comerciais do Estado de Goiás;*
- 2. manifestação favorável, ao atendimento do pedido, do Secretário de Indústria, Comércio e Turismo deste Estado.*

(. . .)

§ 1º Sobre os empréstimos concedidos pelo Programa FOMENTAR, através do seu Agente Financeiro, além da incidência de juros de 12% (doze por cento) ao ano, não capitalizáveis, será cobrada a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetárias mensal, ao final de cada exercício.

§ 2º Tratando-se de projetos industriais aprovados até a data de 31 de dezembro de 1992, não será devida a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetária, mencionada no parágrafo anterior, e os juros ali previstos serão de apenas 6% (seis por cento) ao ano.

§ 3º É vedada a concessão de benefícios do Programa FOMENTAR a empresas com projetos que visem a reformulação de seu plano inicial, bem como a expansão de empreendimentos ou que se proponham a reduzir a ociosidade da capacidade produtiva de indústrias já existentes no Estado.

§ 4º A vedação imposta pelo § 3º não alcança os projetos de reformulação, expansão e de redução de capacidade ociosa de indústrias, que forem aprovados pelo CD/FOMENTAR até a data de 31 de dezembro de 1992, caso em que o empréstimo de até 70% (setenta por cento) do valor do ICMS devido pela empresa será concedido nos termos indicados no inciso II do caput deste artigo.

§ 5º O apoio financeiro às empresas industriais enquadradas no Programa FOMENTAR será representado, prioritariamente, pelo empréstimo previsto no inciso II do caput deste artigo.

(. . .)

Na sequência, a autoridade fiscal descreve o novo incentivo criado por lei estadual que passou a permitir a liquidação antecipada dos contratos de financiamento firmados com recursos do **FOMENTAR**, que resultaram na constatação das infrações apontadas no caso concreto, *verbis*:

D - DA POSSIBILIDADE DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DO FOMENTAR

18. Em 30/12/1998, foi publicada a Lei Estadual nº 13.436, dispondo sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR. Vejamos um trecho desta lei, obtido na Internet, já com anotações, na página da Secretaria da Casa Civil do Estado de Goiás (os grifos são nossos):

LEI Nº 13.436, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR - poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

NOTA: Por força do art. 1º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3º deste artigo.

I - o pagamento deve ser feito em moeda corrente, no valor obtido em leilão, originário dos saldos devedores dos contratos de financiamento, observando o preço mínimo apurado na data de sua oferta;

II - o pagamento efetivar-se-á em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e sucessivas, vincenda a 1ª em 30 (trinta) dias após a assinatura do instrumento correspondente, incidindo juros equivalentes aos exigidos nos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR;

III - os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado;

NOTA: Redação com vigência de 30.12.98 a 24.06.03.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO inciso iii DO ART. 1º PELO ART. 2º DA LEI Nº 14.446, DE 20.06.031 - VIGÊNCIA: 25.06.03.

III – os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado e, excepcionalmente, conforme disposto em regulamento, e somente para apoio à realização de empreendimentos públicos, serão eles destinados ao FOMENTAR, respeitada a cota parte dos Municípios (NR)

IV - a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

V - os contratos de financiamentos são cedidos mediante leilão, nos termos deste artigo, cujas ofertas públicas deverão acontecer a cada 30 (trinta) dias, até a completa liquidação dos saldos devedores apurados nos contratos correspondentes;

VI - a liquidação antecipada dos contratos de financiamento só será permitida aos estabelecimentos beneficiários do programa FOMENTAR que não reduzirem a quantidade de empregados registrados até 31 de dezembro de 1998.

ACRESCIDO O PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 14.209, DE 04.07.02 - VIGÊNCIA: 04.07.02.

Parágrafo único. Excepcionalmente, as empresas fomentadas que efetivamente renunciarem ao benefício fiscal do crédito outorgado do ICMS de que trata o inciso II do § 4º do art. 1º da Lei nº 12.462, de 8 de novembro de 1994, podem ser autorizadas a utilizar o valor efetivamente renunciado para liquidação em oferta ao público dos saldos credores do FOMENTAR.

ACRESCIDO O § 1º AO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 15.046, DE 29.12.04 - VIGÊNCIA: 12.02.05.

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

NOTA: Redação sem vigência em função da alteração retroagir seus efeitos à 12.02.05.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO ao § 1º DO ART. 1º PELO ART. 1º DA Lei nº 15.124, DE 25.02.05 - VIGÊNCIA: 12.02.05.

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

NOTAS:

1. Por força do art. 3º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.**

2 Por força do art. 4º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste parágrafo, e o **cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.**

ACRESCIDO O § 2º AO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 15.046, DE 29.12.04 - VIGÊNCIA:

12.02.05.

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica beneficiária ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, ficando vedada sua destinação para distribuição a título de lucro.

NOTA: Redação sem vigência em função da alteração retroagir seus efeitos à 12.02.05.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO ao § 2º DO ART. 1º PELO ART. 1º DA Lei nº 15.124, DE 25.02.05 - VIGÊNCIA: 12.02.05.

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

ACRESCIDO O § 3º AO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI Nº 15.046, DE 29.12.04 - VIGÊNCIA: 12.02.05.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, nos casos de:

NOTA: Por força do art. 1º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação

antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3º deste artigo.

I - quitação antecipada de contrato de financiamento do FOMENTAR cujos direitos creditícios forem adquiridos em oferta pública feita por meio de leilões, por pessoa jurídica na condição de investidora;

II - quitação antecipada, parcial ou integral, de contratos de financiamento firmados com o FOMENTAR, na forma deste artigo."

(. . .)

Em sua análise do novo incentivo criado pelo Estado de Goiás, a autoridade fiscal aponta, *verbis*:

19. A lei estadual acima contém elementos nos quais possivelmente o sujeito passivo se baseou, para não considerar como receita o montante perdoado da sua dívida no financiamento do FOMENTAR. Sendo assim, convém destacarmos alguns pontos importantes, no seu artigo 1º, para que possamos, mais adiante, mostrar que a mesma vai de encontro com a legislação federal que trata da mesma matéria (subvenções para investimento):

19.1. Em 29/12/2004, seis anos após a publicação da lei estadual, acrescentou-se o § 1º ao artigo 1º, para dizer que a pessoa jurídica beneficiária do FOMENTAR, ***“poderá aplicar”*** o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do financiamento para a ampliação ***“e/ou modernização”*** do seu parque industrial, ***“dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos”***, a contar da data da realização do leilão respectivo;

19.2. Em 29/12/2004, ainda é incluído o § 2º do artigo 1º, determinando que o montante aplicado na forma do § 1º ***“é considerado subvenção para investimento”***;

19.3. Em 25/02/2005, a expressão ***“poderá aplicar”***, utilizada neste § 1º do artigo 1º, é substituída por ***“aplicará”***;

19.4. Com a publicação da **Lei Estadual** nº 15.518, de 05/01/2006, passa-se a admitir a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão (perdão de dívida), porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, ***“poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR”*** (vide Nota 1 do § 1º);

19.5. A mesma **Lei Estadual** nº 15.518/2006 também determina que com a incorporação do montante da dívida perdoada, no leilão, ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo FOMENTAR, a empresa beneficiária ***“fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás”***, ou seja, novamente, a “subvenção para investimento” pode ser recebida sem que haja a necessidade de ampliação “e/ou modernização” do parque industrial da empresa favorecida com o desconto pela quitação antecipada do empréstimo (vide Nota 2 do § 1º);

19.6. Por fim, determina-se que até aquelas pessoas jurídicas que adquirirem os “direitos creditícios” de financiamentos do FOMENTAR, na condição de **investidoras**, terão direito à “subvenção para investimento”, sob as mesmas condições descritas no artigo 1º da Lei Estadual nº 13.436/1998.

20. De acordo com os Documentos do Fomentar apresentados pelo contribuinte, conforme fls. 12 a 28, 30 a 88 e 94 a 98, 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\$ 23.753.620,68	R\$ 3.196.639,77	R\$ 20.556.980,91
15/12/2006	R\$ 1.102.821,40	R\$ 155.367,60	R\$ 947.453,80
30/06/2008	R\$ 15.327.846,58	R\$ 1.845.290,38	R\$ 13.482.556,20
17/12/2008	R\$ 3.080.459,01	R\$ 378.588,41	R\$ 2.701.870,60
11/12/2009	R\$ 17.341.665,41	R\$ 1.907.583,20	R\$ 15.434.082,21
15/12/2010	R\$ 16.369.548,13	R\$ 1.800.650,29	R\$ 14.568.897,84
TOTAL	R\$ 76.975.961,21		R\$ 67.691.841,56

21. Como visto acima, o sujeito passivo foi beneficiado com um “desconto” bastante significativo (cerca de 88%) sobre a sua dívida no empréstimo do FOMENTAR, por havê-la liquidado, antecipadamente, em leilões realizados nos anos de 2006, 2008, 2009 e 2010.

[...]

Ainda analisando a natureza dos incentivos fiscais, a autoridade lançadora traz as seguintes observações:

E - DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS POR PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

22. O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) faz referência a duas formas de subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito público: uma é aquela utilizada para custeio, que deve ser **computada na apuração do lucro operacional**, e a outra deve ser empregada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não sendo computada na apuração do lucro real**:

[...]

25. Com o que vimos no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), e nas explicações emitidas pela Receita Federal do Brasil, é possível asseverar que:

25.1. A subvenção para investimento, concedida por pessoa jurídica de direito público, tem que ser direcionada à implantação ou expansão de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (item 22, acima);

25.2. A subvenção deve ser liberada mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador. Há necessidade de algum sincronismo entre a concessão da verba e a execução do projeto. Se a “lei específica” de concessão do benefício não prever tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico que tanto interessa ao Estado. Vejamos o que diz, com muita propriedade, o Parecer Normativo COSIT nº 112/78, no seu item 2.12:

[...]

28. 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.

29. 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, faltando 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.

Aplicando suas conclusões ao caso concreto, a autoridade fiscal entendeu que o incentivo concedido, desta feita pela quitação antecipada dos financiamento junto ao FOMENTAR, com perdão parcial da dívida, não se caracterizaria como subvenção para investimentos, mas sim para custeio, *verbis*:

F - QUITAÇÃO ANTECIPADA DO FINANCIAMENTO E O PERDÃO DE DÍVIDA

30. Diante do exposto, concluímos que o desconto (perdão de dívida) obtido pelo sujeito passivo, com a liquidação antecipada do financiamento oferecido pelo FOMENTAR, não pode ser considerado subvenção para investimento, porque, **no caso concreto**:

31.1. (sic) Não ocorre o sincronismo mínimo necessário entre a obtenção do benefício e a execução da “expansão e/ou modernização” do parque industrial incentivado. Pelo contrário, dá-se um prazo de 20 (vinte) anos, para que essa “expansão e/ou modernização” ocorra, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada;

32.2. (sic) A redução indireta do ICMS (via perdão da dívida) pode ser justificada apenas pela “modernização” do parque industrial incentivado. Entretanto, sabemos que a subvenção para investimento com finalidade de conceder estímulo apenas à **modernização** de empreendimentos econômicos **carece de previsão legal**. Deve ocorrer, pelo menos, a expansão do empreendimento;

32.3. Observe-se, aqui, que, em qualquer dicionário, a palavra “modernizar” não guarda qualquer relação com as palavras “**implantar**” e “**expandir**”. Modernização pode ocorrer sem haver implantação ou expansão. Muitas vezes, a modernização vem somente para beneficiar o empreendimento em si, sem significar adição de qualquer vantagem para a economia local.

32.4. É permitido que um projeto antigo, que já foi beneficiado com o financiamento do FOMENTAR, seja reutilizado para a obtenção de mais um benefício (agora, o “desconto” pela liquidação do próprio financiamento). Entretanto, quando se dá a subvenção para investimento, é para acrescentar algo à economia local, e isso não se consegue com projetos já implementados por conta de outros benefícios concedidos e usufruídos anteriormente. Na interpretação literal, se o objetivo é implantar ou expandir, não estamos falando de passado. É necessário que a economia local evolua com a ajuda da subvenção concedida. De outra forma, não haveria necessidade de o Estado abrir mão de receber parte tão significativa do ICMS;

32.5. Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, com condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado

subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

32.6. Os leilões ocorrem com certa previsibilidade, e, portanto, as empresas já sabem, com antecedência, que não precisarão pagar boa parte do financiamento, e que não precisarão vincular a receita obtida (perdão da dívida) a gastos efetivos com a expansão de seus empreendimentos;

32.7. De nada adianta a lei estadual dizer que um benefício é uma subvenção para investimento, sem garantir que existam todos os requisitos para isso.

33. Depois de demonstrarmos que o benefício em análise **não é uma subvenção para investimento**, precisamos definir em que tipo de receita ele se encaixa. Não resta dúvida de que **ocorre uma subvenção para custeio ou operação** (receita operacional), e de que esta receita causará impacto no lucro da empresa, sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL. A definição clara do tipo de receita é necessária, porque disso depende a alíquota a ser aplicada no cálculo do PIS e da COFINS.

34. Como mencionado anteriormente, o benefício total de R\$ 67.691.841,56 (sessenta e sete milhões, seiscentos e noventa e um mil, oitocentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos) corresponde a 88% (oitenta e oito por cento) do saldo devedor alienado no leilão. Verdadeiramente, **o Estado está abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido** pelo sujeito passivo. Sendo assim, na essência, o que ocorre não é um simples desconto (que seria receita financeira), mas sim um perdão de dívida, receita que deve ser reconhecida em “outras receitas operacionais”, sendo tributada por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

35. Formalmente, pode-se até enxergar que o Estado está concedendo um “desconto” pela quitação antecipada do financiamento, mas, de fato, o Estado está, mesmo, perdendo uma dívida. Este é o caráter essencial da transação ora em análise, que deve prevalecer no lançamento contábil, conforme orientação contida na Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade:

[...]

36. Uma vez definido que ocorreu “perdão de dívida”, temos que esta receita deve ser considerada como receita operacional, não como receita financeira. (...)

Conforme já registrado a questão posta cinge-se a identificar se, no presente caso, está caracterizada a intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos.

Esta discussão, mesmo abstraindo-se a comprovação da realização dos investimentos pela empresa subvencionada, não é tarefa simples, o que se revela nos inúmeros casos discutidos sobre a matéria, posto que nem sempre os dispositivos legais e normativos instituidores desses programas de incentivos são claros quanto aos compromissos de investimentos que devem ser efetivamente assumidos e os longos períodos de validade dos benefícios que, em regra, superam largamente os valores que seriam, mesmo em tese, investidos.

A intensa guerra fiscal entre os Estados da federação com vistas a atração de investimentos regionais, fez com que grande parte desses Estados oferecessem vultuosos benefícios para a implantação desses investimentos em suas fronteiras, abrindo mão de receitas

com o ICMS, mediante créditos presumidos, financiamentos subsidiados dos valores devidos e facilidades e descontos na sua quitação.

Assim, as grandes empresas nacionais e multinacionais, passaram a praticamente cobrar dos Estados para que se instalassem em seus territórios, oferecendo em troca a criação de empregos e a atividade econômica dela decorrentes. As contrapartidas oferecidas pelos Estados, além da cessão de áreas próprias e de infra-estrutura, importaram em enormes renúncias fiscais que, como dito, superavam em muito os valores investidos.

Além disso, muitas vezes, para a própria manutenção dos investimentos já instalados em seus territórios era e é exigido dos Estados novos benefícios, ainda que sem contrapartida de novos investimentos ou com compromissos apenas de ampliação ou modernização.

Este modelo capitalista que ao mesmo tempo propugna a não intervenção do Estado na economia exige dele subsídios que, extrapolando em muito os investimentos privados feitos, servem, muitas vezes, tão somente para financiar seus custos e engordar seus lucros e não para subsidiar o investimento feito, sugando mais e mais os cofres públicos em prol do lucro privado.

Em tese, a LC. nº 160/2017, ao incluir os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 visou eliminar as discussões relacionadas à natureza dessas subvenções concedidas pelos Estados com base em incentivos fiscais e financeiros-fiscais relativos ao ICMS, tratando-as todas como subvenções para investimentos.

Na prática, persiste a necessidade da análise das disposições legais que instituíram os incentivos e/ou dos atos concessórios dos incentivos, com vistas a aferir a intenção do ente subvencionador.

Feitas estas considerações, passo a analisar o caso concreto.

A Lei estadual nº 13.436/1998, que implantou o novo benefício, originalmente, não estabeleceu novas condições de investimento para a adesão ao mesmo pelas empresas que já se beneficiavam dos financiamentos subsidiados pelo projeto FOMENTAR, condicionando-a apenas “à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR” (art 1º, inc. IV).

Apenas as leis que promoveram alterações subsequentes no novo incentivo criado passaram a prever (no § 1º do art. 1º) que os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos, primeiro, **poderiam ser aplicados** na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo; e, posteriormente, nova alteração do dispositivo passou a determinar a aplicação na ampliação e/ou modernização do parque instalado, no prazo de 20 anos, substituindo a expressão “**poderá aplicar**” por “**aplicará**”.

Mais adiante, nova alteração legal por meio da o art. 3º da Lei nº 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, dispôs que, “**do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.**”

E, por fim, com base no art. 4º da última lei citada, passou a dispor que “**com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste parágrafo, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subseqüentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás**”.

Ou seja, ao fim e ao cabo, a lei que instituiu este novo incentivo não condicionou a realização de qualquer investimento novo por parte dos beneficiários.

Por outro lado, poder-se-ia cogitar que, na verdade, trata-se de um novo benefício em face dos compromissos de investimentos já assumidos pela empresa no projeto FOMENTAR, uma vez que exigia a manutenção do compromisso de realização daqueles investimentos fixados no projeto. E, ainda, pelo fato de dar-se como satisfeita a condição com o cumprimento das obrigações assumida no FOMENTAR e a incorporação da reserva ao capital social.

Registre-se, ainda, que o § 2º do art. 1º, introduzido pela Lei nº 15.046/2004, dispôs que o montante referente ao desconto obtido “**é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica beneficiária ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, ficando vedada sua destinação para distribuição a título de lucro**”.

Não obstante o disposto no dispositivo acima referido, a mera auto-proclamação do incentivo como subvenção para investimento não tem o condão de dar-lhe tal roupagem jurídica, ao menos para fins fiscais, se não atende ao disposto na legislação de regência.

Com efeito, tanto o art. 38, § 2º do DL. 1598/1977, que regia a matéria ao tempo dos fatos apurados, como o art. 30 da Lei 12.973/2014, determinam que podem ser excluídos da 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**”.

Ora, não se pode extrair da Lei nº 13.436/1998, que concedeu os benefícios pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR com deságio, qualquer objetivo de estímulo à implantação de novos investimentos ou mesma a expansão de empreendimentos econômicos já existentes. Tanto que não se exige a formalização de qualquer ato concessório com a fixação de contrapartidas.

Mesmo as alterações introduzidas em seu texto a partir do ano de 2004 que, em tese apontariam para a necessidade de aplicação dos montantes equivalentes aos descontos obtidos em ampliação ou modernização de seu parque industrial num prazo de vinte anos, foram posteriormente desfeitas, de sorte que o mero cumprimento das condições do projeto aprovado no âmbito do FOMENTAR desonera a empresa beneficiária de qualquer comprovação perante o Estado de Goiás.

Desta feita, entendo que o subsídio concedido tem nítido caráter de subvenção para custeio das atividades no empreendimento já estabelecido, mediante a concessão de

descontos na quitação dos financiamentos obtidos no âmbito do projeto FOMENTAR, com este não se confundindo. Assim, deve integrar o seu resultado tributável do IRPJ.

No tocante ao reflexo sobre as contribuições sociais: CSLL, PIS e a Cofins, a recorrente invoca, ao final do seu recurso especial, o disposto no art. 21 da Lei nº 11.941/2009, que prevê a exclusão da subsvenção para investimentos da base de cálculo das contribuições sociais, além da aplicação de alíquota zero para receitas financeiras

Ocorre que trata-se de matéria autônoma que somente seria passível de ser apreciada pelo colegiado, em sede de recurso especial, se a recorrente tivesse suscitado divergência jurisprudencial específica quanto à mesma. Assim, deixa-se de apreciar tal alegação.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e de negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

Tendo em vista o provimento do recurso especial interposto pela contribuinte, restou prejudicado o recurso interposto pela PFN, deixando-se de reproduzir o voto sobre a matéria.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Luiz Tadeu Matosinho Machado, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda, agora submetido a julgamento, referente à *natureza* dos valores percebidos no âmbito do programa FOMENTAR, instituído pelo estado de Goiás, e, conseqüentemente, sua tributação.

Inicialmente, esse tema da tributação das *subvenções* percebidas por empresas pelos tributos federais – há muito tratado neste E. CARF - justifica uma breve introdução e análise histórica de sua evolução legislativa, até a o momento da edição da Lei Complementar nº 160/17, que auxiliará na delimitação do objeto jurídico remanescente do feito, a determinação das normas aplicáveis, estabelecendo aquilo que é oponível à Contribuinte nesse momento processual para o reconhecimento de seu direito alegado.

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

Logo após, ainda no mesmo ano, ganhando pertinência no Direito Tributário, o instituto das *subvenções* é estampado no inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64¹ (ainda vigente, correspondente ao inciso I do art. 392 do RIR/99 e, agora, ao inciso I do art. 441 do RIR/18).

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

¹ Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
(...)

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

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

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

Sequencialmente, novamente no âmbito do Direito Tributário, é editado o Decreto-Lei nº 1.598/77, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, que no §2º do seu art. 38³ (antes, correspondente ao art. 443 do RIR/99) estipula que as *subvenções para investimento* não serão computadas na apuração do Lucro Real, sob a condição de que tal valor seja devidamente registrado em conta de Reserva de Capital, em obediência à regra contábil, e somente seja utilizado para absorver prejuízos ou em incorporação ao Capital Social, podendo também ser empregado para ajustar o balanço, fazendo frente a *superveniências passivas ou insuficiências ativas*.

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

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

Tal matéria foi diretamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, que também veiculou uma mais profundada conceituação da figura das *subvenções de investimento*,

² Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
§ 1º - Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:
(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

³ § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

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

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

submetendo-a às ideais de *efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.*

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

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

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 182⁴ da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei nº 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/2007⁵, e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das

⁴ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

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

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

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

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

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

empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (especificamente sob a rubrica de *Reserva de Incentivos Fiscais*).

Confira-se os termos do referido art. 18:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

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

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

A norma veiculada se assemelha muito àquela antes presente no art. 18 da Lei nº 11.941/09, determinando que *não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei das S/A.*

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

Observa-se que em 2014, no que tange à (des)oneração tributária federal das *subvenções para investimento*, não houve alterações ou mesmo modificações relevantes na dinâmica contábil e fiscal, antes instituídas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09.

Ao seu turno, foi editada a Lei Complementar nº 160/17 a qual, por meio de seu art. 9º, inseriu novos parágrafos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, referentes à delimitação legal e ao tratamento das *subvenções de investimento*:

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

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

Este *novel* §4º incluído no dispositivo deixa claro que incentivos e benefícios de ICMS concedidos são *subvenções para investimento*, não podendo mais ser exigido outros requisitos ou condições além daquilo estipulado no próprio art. 30.

Ainda, o art. 10 da referida Lei Complementar determinou que os incentivos fiscais estaduais, cerne da chamada *guerra fiscal*, concedidos sem a anuência e a unanimidade dos Estados, exigidas pela Lei Complementar nº 24/75, também estão abrangidos pelas novas determinações da delimitação jurídica das *subvenções de investimento* – devendo, então, ser objeto dos requisitos de um Convênio CONFAZ, para a remissão dos créditos tributários ou reinstituição dos benefícios:

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."

Claramente houve aqui o total *afastamento* de qualquer disposição contida ou fundamento baseado no Parecer Normativo CST nº 112/78 e frise-se que o convênio a que as normas dos arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 160/17 se referem *materializou-se* por meio da edição do Convênio ICMS nº 190/17 pelo CONFAZ.

Como vimos anteriormente, após a introdução do IFRS no Brasil, restou legal e expressamente determinado que as benesses de ICMS concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal serão consideradas *subvenção para investimento*, demandando apenas a devida escrituração em conta de reserva de lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento das Reservas de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado o seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios – sob pena de adição no cálculo do Lucro Real.

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

Diversamente daquilo que entendeu o I. Relator, está claro para este Conselheiro que, após a vigência da Lei Complementar nº 160/17, as Autoridades de Fiscalização tributária federal e os próprios Julgadores do contencioso administrativo tributário não possuem mais competência para analisar normativos locais e, assim, decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de *subvenção de custeio* ou de *investimento*.

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.

Posto isso, é certo e incontroverso que a Autuação, agora sob escrutínio, foi fundamentada em acusação totalmente baseada no superado Parecer Normativo CST nº 112/78, especificamente na ausência de sincronismo no mecanismo de concessão, gozo e destinação dos benefícios. Confira-se trechos do TVF:

A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) detalhou o que se entende por subvenção para investimento, no Parecer Normativo nº 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.”

(...)

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, faltando 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.

(...)

Depois de demonstrarmos que o benefício em análise não é uma subvenção para investimento, precisamos definir em que tipo de receita ele se encaixa. Não resta dúvida de que ocorre uma subvenção para custeio ou operação (receita operacional), e de que esta receita causará impacto no lucro da empresa, sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL. A definição clara do tipo de receita é necessária, porque disso depende a alíquota a ser aplicada no cálculo do PIS e da COFINS. (fls. 2.437 a 2.440 - destacamos)

Em termos contábeis e tributários, a própria Autoridade Fiscal relata, comprova e certifica que, antes da vigência Lei nº 11.638/2007, os valores do FOMENTAR foram contabilizados diretamente na conta 242101 – INCENTIVO DO ESTADO DE GOIÁS do grupo de RESERVAS DE CAPITAL e subgrupo SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS, e conseqüentemente não foram considerados na determinação do lucro real no referido exercício, e nos anos seguintes, computados contabilmente como receita, mas excluídos do LALUR para

fins fiscais. Não há notícia de desvio dos valores ou utilização indevida, amoldando-se o tratamento tributário dado pela Contribuinte àquilo legalmente destinado às *subvenções de investimento* (vide fls. 2.442 a 2.445).

Superado isso, como já registrado na v. Resolução nº 9101-000.057, que precedeu este julgamento, entendeu-se que existiria *documentação comprobatória do registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal aqui discutido*, determinando-se que esta deveria ser trazida aos autos e, depois, *aberto prazo para ciência e manifestação da PGFN*.

Em atendimento à *diligência* determinada, a Contribuinte prontamente trouxe (fls. 3.223 a 3.291) a comprovação de *registro e depósito*, instituídas no art. 3º da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações. Na sequência, foi dada vista para a Fazenda Nacional, que se manifestou afirmando que *cabe à UNIDADE DE ORIGEM examinar o certificado, e verificar se contempla todos os atos normativos de benefícios fiscais, acompanhado da correspondente documentação comprobatória, incluindo-se, nesse rol, o benefício discutido nos presentes autos*(fls. 3.218).

Impulsionado o feito por r. Despacho de Saneamento da I. Presidente desta C. 1ª Turma da CSRF (fls. 3.220), determinou-se o encaminhamento do autos à *unidade da RFB de origem para ciência da manifestação e providências cabíveis*.

Diante disso, a Autoridade Fiscal da Unidade Local responsável, analisando a documentação acostada, concluiu que:

O registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais relacionados no Decreto Estadual nº 9.193, de 20 de março de 2018 foram efetuados através do Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ Nº 3/2018, emitido pela Secretaria Executiva do CONFAZ, juntado pelo Contribuinte à folha 3.215 e que se encontra publicado no Site do CONFAZ (fl. 3.290).

A documentação referente ao registro consta do processo nº 12004.100940/2018-84, no Sistema Específico de Informações – SEI (fls. 3.291/3.304), conforme informado no citado ato. (fls. 3.305 a 3.307)

Analisando tal documentação, é inquestionável o atendimento à exigência do art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

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

Mais do que isso: a própria Receita Federal do Brasil reconheceu a devida submissão das normas instituidoras do FOMENTAR aos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/17 e daquilo previsto no Convênio ICMS nº 190/17.

Desse modo, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado de Goiás, nos ano-calendário de 2008, 2009, 2010, como legítima *subvenções de investimentos*, cancelando-se o lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1401-001.041, para cancelar o lançamento de ofício. Prejudicado o *Apelo* fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Nos termos do art. 63, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, *no caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.*

Assim, passa-se ao exame do conhecimento dos recursos especiais admitidos nestes autos.

O voto condutor do acórdão recorrido, adotando as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância, analisou os valores classificados, pela Contribuinte, como subvenções para investimento, correspondente à *fase final* do programa FOMENTAR do Estado de Goiás. A decisão de 1ª instância, com mais vagar, descreveu a fase inicial, cujos atos instituidores teriam por objetivos *o estímulo à industrialização e apoio ao desenvolvimento de empreendimentos industriais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico, por meio de vários modalidades de ingressos de recursos, dentre as quais a concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pelo contribuinte participante do programa.* Mencionou a existência da Solução de Divergência COSIT nº 15/2003, bem como de julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes e da 1ª Turma da CSRF contrários à classificação, como subvenção, quer de investimento, quer de custeio, da *despesa financeira correspondente ao benefício da dispensa da atualização monetária do financiamento, lançada pela recorrente em contrapartida da reserva de capital.* Quanto à segunda fase, observou que:

Nesse contexto, a Lei Estadual nº 13.436/1998 veio dispor sobre uma nova opção de adimplemento dos contratos de financiamento do FOMENTAR, a critério da empresa, que poderia liquidar antecipadamente o empréstimo contraído, tendo como benefício um abatimento sobre o valor principal, sob a condição de que a destinação dos recursos liberados continuasse direcionada à implantação ou expansão do empreendimento econômico, como se pode observar da leitura do art. 1º do diploma legal:

[...]

No caso em tela constata-se que o impugnante aproveitou-se da opção prevista pela Lei Estadual nº 13.436/1998 para liquidar, de maneira antecipada, uma série de empréstimos contraídos pela adesão ao programa FOMENTAR.

O quadro elaborado pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal à fl. 2436 demonstra o débito originário, a valor da quitação antecipada e o abatimento obtido:

[...]

Este o contexto fático no qual a maioria do Colegiado *a quo* discorda da pretensão do sujeito passivo de que baste a lei estadual ou atos regulamentares demonstrarem *a intenção de subvencionar do Estado*, afirmando cômoda a situação da Contribuinte de *que poderia dispor do prazo de vinte anos para prestar satisfações sobre a destinação dos recursos obtidos pela liquidação antecipada do financiamento.* Incorporando as razões de decidir da autoridade

julgadora de 1ª instância, conclui que ausente prova da efetiva aplicação dos recursos, inexistindo obrigação de prestar contas ao final do prazo e sendo exigível sincronismo entre recebimento e aplicação, e presentes meras alegações de aplicação em ativos, sem a apresentação de registros contábeis para prova-los, rejeitou-se a caracterização dos valores como subvenção para investimento, mantendo-se as exigências de IRPJ e CSLL. A decisão de 1ª instância também negara a caracterização dos valores como redução de custo, afirmando tratar-se de receita, correspondente a perdão de dívida, e o voto condutor do acórdão recorrido traz, em acréscimo, que não se trata de receita financeira, para negar a aplicação de alíquota zero no cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa.

A Contribuinte, para demonstrar o dissídio jurisprudencial, parte da premissa que o acórdão recorrido está fundado no entendimento de que *o benefício fiscal concedido pelo Estado, consistente na dispensa do ICMS devido pela via do financiamento em longo prazo, com descontos pela antecipação, não se encarta no conceito de subvenção para investimento, especialmente porque não bastaria que a lei estadual concessora do benefício demonstre a intenção do ente federal do subvencionar, demandando perfeita sincronia dessa intenção com a ação do subvencionado, além de prova da efetiva e específica aplicação da subvenção por parte do beneficiário*. E, sob esta ótica, indica o paradigma nº 1402-002.207 para o qual bastaria o Estado editar lei impondo a obrigatoriedade de a beneficiária do favor fiscal aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento na ampliação ou modernização de seu parte industrial, deixando de exigir, também, qualquer sincronia entre aplicação e gozo do benefício.

Confirma-se no referido paradigma que a acusação fiscal ali analisada dizia respeito, também, à 2ª fase do Programa FOMENTAR, constatando-se que *não se encontram presentes as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por ausência de vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico*. Exigiu-se, assim, os valores não recolhidos a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS. Analisando as imposições da lei estadual, aquele Colegiado concluiu pela obrigatoriedade de aplicação dos descontos obtidos, determinando sua incorporação ao capital social ou registro em reserva de lucros, vedando a distribuição de lucros e, neste contexto, caberia à União Federal examinar aspectos como os referidos no *Parecer COSIT 112/78 e Decisão COSIT nr. 4/99*, tendo o sujeito passivo, ali, inclusive se empenhado em demonstrar as aplicações. Ao final, decidiu que a Fiscalização, *ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal com base na sua configuração legal*, inclusive dirigindo questionamentos à contratação promovida na 1ª etapa do programa, sem perquirir *como foram utilizados os recursos da segunda etapa, ou seja, os valores equivalentes aos descontos obtidos nas operações de oferta pública por meio de leilões*. O voto condutor do paradigma conclui, então, que:

Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. É certo que com um prazo de vinte anos para a consecução do objetivo final do programa, a empresa dispõe de um bom tempo para iniciar os investimentos necessários. Neste sentido, é sensata a observação da autoridade fiscal sobre a necessidade de existir algum tipo de prestação de contas. Mas, se a legislação estadual não a criou, isso não significa que a empresa, para fins de usufruir o benefício instituído na lei federal, não possa fazê-lo.

Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o "dinheiro não precisa ser carimbado". Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio.

Aqui então surge a principal peculiaridade do caso concreto. Este controle, ou os valores investidos, não foram sequer analisados pela DRJ

Há clara similaridade entre os casos comparados, especialmente quando se vê a conclusão da acusação fiscal destes autos, reproduzida no relatório do acórdão recorrido:

32.5. Vale ressaltar que existem, claramente, dois momentos distintos. No primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, com condições bastante favoráveis, apresentando, para isso, um projeto de incremento de suas atividades industriais. Algum tempo depois, lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente e com desconto. Neste segundo momento, não podemos concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para investimento, sem que se exija um novo projeto que, ao menos, expanda o empreendimento beneficiado. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no artigo 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

[...]

Quanto ao PIS e a Cofins, concluiu a Fiscalização que o benefício no importe de R\$67.691.841,56 caracterizaria um perdão de dívida, já que o Estado estaria abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido, sendo reconhecida como "outras receitas operacionais". Assim, não teria ocorrido um simples desconto, o que caracterizaria uma receita financeira o qual, diga-se de passagem, não é tributável pelo PIS e Cofins.

Confirma-se, assim, a divergência jurisprudencial apresentada em face do paradigma nº 1402-002.207. Registre-se que referido paradigma não foi reformado. O recurso especial contra ele interposto pela PGFN não enfrentou esta matéria, nos termos do exposto no Acórdão nº 9101-004.637, que apreciou referido recurso.

Quanto ao paradigma nº 108-09.767, a Contribuinte indica a divergência em razão de referido julgado firmar a *tese de que seria subvenção para investimento, por estar presentes os seguintes requisitos: (i) intenção da pessoa jurídica de direito público, ex legis, em subvencionar determinado empreendimento, e (ii) aumento do estoque de capital da pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio.*

Contudo, trata-se ali de incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia (PROBAHIA), e a acusação fiscal seria *de que os benefícios não estão atrelados contratualmente à aquisição de bens do ativo imobilizados na montagem ou ampliação dos empreendimentos traduzindo-se em subvenção para capital de giro, tributáveis, portanto, cos valores redutores da conta passiva de ICMS a Recolher*. Logo, foi ali analisada redução direta do ICMS a recolher, distinta do benefício aqui concedido, e hábil a influenciar a decisão do Colegiado acerca da caracterização do valor como subvenção para investimento. Além disso, o voto condutor do paradigma traz em acréscimo que:

Com efeito, colhe-se do Relatório de Fiscalização (fls. 119), que a recorrente foi instada a comprovar os requisitos necessários à caracterização do crédito presumido do ICMS como subvenção de investimento.

Em resposta a interessada confirmou os atos reguladores do benefício fiscal anteriormente apresentados à fiscalização, aduzindo:

3) Os projetos estão anexos. Suas efetivas execuções estão integralmente refletidas na contabilidade da empresa, bem como nos respectivos documentos que a suportam, os quais se encontram à disposição de Vossa Senhoria.

No particular, os atos de fiscalização não tiveram continuidade Entendeu o autor do feito que da leitura dos atos reguladores do benefício fiscal não se observava qualquer mecanismo de vinculação e sincronismo existente entre os valores obtidos e a efetiva e específica aplicação desses recursos.

Entendendo ter havido inversão do ônus da prova, a interessada, ao formular sua impugnação, postulou a realização de perícia, formulando quesitos e indicando assistente técnico, de acordo com as prescrições do PAF.

Ora, se para a fiscalização, os registros contábeis e os documentos que os fundamentam não se mostravam suficientes, de que outra forma a interessada poderia atender aos termos da intimação para tal fim? Unicamente através da perícia requerida.

Sem o aprofundamento da auditoria fiscal, a tributação, tal como levada a efeito não pode subsistir, já que realizada apenas no plano teórico e subjetivo, com grave cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Veja-se, inclusive, que referido julgado foi mantido por esta 1ª Turma, ao negar provimento ao recurso especial contra ele interposto pela PGFN, no Acórdão nº 9101-001.094, que restou assim ementado:

IRPJ. Subvenção para Investimento. Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação.

Do voto condutor do ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior merece destaque a seguinte observação:

Por sua vez, ao se compulsar os autos, verifica-se que para obter o benefício fiscal em questão, a recorrida, após apresentar projeto de instalação de um empreendimento econômico em Itabuna-BA, assinou com o Estado da Bahia o Protocolo de Intenções mediante o qual se comprometeu a realizar, inicialmente, investimentos de pelo menos R\$60.000.000,00 no aludido complexo industrial. Todavia, não havia o compromisso expresso de aplicar todas as receitas de subvenção na ampliação ou expansão do empreendimento.

Há, portanto, evidências de que as exigências do Estado para concessão do benefício fiscal foram distintas das analisadas nestes autos, inclusive tendo a Contribuinte apresentado ao Fisco os projetos de expansão do empreendimento, o que deslocou a discussão para a ausência de sincronismo, sendo tal argumento, ao final, refutado nesta 1ª Turma.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em suas conclusões pelo CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte, e expressamente afastar a admissibilidade do paradigma nº 108-09.767.

Quanto ao recurso especial da PGFN, cabe adicionar que a insurgência da recorrente está expressamente dirigida à exclusão da multa de ofício isolada *em razão da aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício*, e foi por ela afirmado que os paradigmas *mantiveram a cobrança de multa isolada exigida de contribuinte, devido ao não recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, e, também, mantiveram a cobrança da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido*.

Logo, o dissídio jurisprudencial está regularmente demonstrado, devendo ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN.

No mérito do recurso especial da Contribuinte, esta Conselheira já se manifestou contrariamente à caracterização, como subvenção para investimento, mesmo depois da Lei Complementar nº 160/2017, de incentivo fiscal estadual, no caso do Acórdão nº 9101-004.486, do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN/FDI), dada a inexistência de qualquer contrapartida estipulada nos atos concessórios.

Diversa era a situação quando esta Conselheira acompanhou as decisões favoráveis a sujeitos passivos nos Acórdãos nº 9101-004.276 e 9101-004.336, nos quais os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Paraná estavam condicionados a investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento. Para maior clareza, transcrevo a declaração de voto proferida no Acórdão nº 9101-004.276:

A matéria em litígio nestes autos foi significativamente afetada pela edição da Lei Complementar nº 160/2017, que assim dispõe:

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.

[...]

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: *(Parte mantida pelo Congresso Nacional)*

"Art. 30.

.....

§ 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."

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. *(Parte mantida pelo Congresso Nacional)*

O Congresso Nacional manteve os arts. 9º e 10 acima, apesar de alertado, em razões de veto do Presidente da República, que *os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional no 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la.*

Dessa forma, portanto, o Congresso Nacional fixou novos limites para interpretação do conceito de subvenção para investimentos, mediante alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Referida lei ordinária se prestou a extinguir o Regime Tributário de Transição instituído em razão das alterações promovidas na escrituração contábil a partir da Lei nº 11.638/2007. Publicada em 14/05/2014, a lei teve sua vigência foi assim estipulada:

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. *(Vide artigo 119§1)*

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

[...]

Art. 96. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 76 a 92 desta Lei para o ano-calendário de 2014. *(Vide artigo 119§2)*

§ 1º A opção de que trata o caput será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 76 a 92 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições para a opção de que trata o caput.

§ 3º Fica afastado, a partir de 1º de janeiro de 2014, o disposto na alínea "b" do § 1º e nos §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no

art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para as pessoas jurídicas que exerceram a opção de que trata o caput.

[...]

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 76 a 92; e II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

O citado art. 30, cuja vigência poderia ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2014 ou 2015, conforme a opção do sujeito passivo, foi assim redigido originalmente:

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

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

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

A matéria era tratada no Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-lei nº 1.730/79, nos seguintes termos:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

Referidos dispositivos não foram revogados pela Lei nº 12.973/2014, mas sua aplicação já se encontrava afetada pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

Estes procedimentos eram de observância obrigatória por todos os sujeitos passivos a partir do ano-calendário 2010 e, opcionalmente, nos anos-calendário 2008 e 2009, permanecendo vigentes até serem revogados a partir de 01/01/2015 pelo art. 117, inciso X da Lei nº 12.973/2014.

O presente lançamento foi formalizado em 2013 e tem por referência a apuração dos anos-calendário 2009 a 2011, assim reportando-se às disposições do art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79 e aos procedimentos estipulados no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, inclusive porque a contribuinte optou pelo Regime Tributário de Transição - RTT, como citado no Termo de Verificação Fiscal.

Neste contexto, a primeira questão a ser enfrentada é se o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com os acréscimos feitos pela Lei Complementar nº 160/2017, produziria efeitos em relação a subvenção contabilizada nos anos-calendário 2009 a 2011. A jurisprudência administrativa está consolidada no sentido da retroatividade destes efeitos.

Este Colegiado já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendário 2002 e 2003, decidindo, à unanimidade, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo em sessão de julgamento de 3 de outubro de 2018, nos seguintes termos do voto condutor da Conselheira Cristiane Silva Costa:

O recurso especial do contribuinte trata dos incentivo fiscal (Distrito Federal) como subvenção para investimento.

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

[...]

No caso destes autos, trata-se de benefício distrital, regulado pelas normas estaduais acima referidas (Lei distrital 1.254/1996, Lei distrital 2.381/1999, Decretos distritais 20.322/1999 e 25.372).

Ocorre que foi aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

[...]

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. 195A 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.

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

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

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

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

No mesmo sentido são outras decisões das Turmas Ordinárias da 1ª Seção de Julgamento, que analisaram exigências anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, quais sejam, os acórdãos nº 1302-002.804 (ano-calendário 2011); 1302-003.085 (anos-calendário 2012 e 2013); e 1302-003.230 (ano-calendário 2011).

Registre-se que nas Turmas Ordinárias da 1ª Seção de Julgamento também foram proferidos outros acórdãos nos quais os litígios não demandaram a análise da Lei Complementar nº 160/2017 no ponto em questão:

- Acórdão nº 1201-002.352: analisando subvenção do Programa Fomentar do Estado de Goiás nos anos-calendário 2008 a 2010, a decisão supera a dispensa de comprovação das aplicações pelo Estado e, a partir de informações reunidas em diligência, conclui que houve *aumento e melhoria do parque industrial* suficiente para caracterização da subvenção como de investimento;
- Acórdão nº 1301-003.360: desqualifica como subvenção regime diferenciado de apuração de ICMS instituído pelo Estado de Santa Catarina;
- Acórdão nº 1301-003.361: admite a classificação das subvenções como de investimento frente aos compromissos firmados com os Estados do Maranhão e Ceará, bem como em razão do controle exercido por estes Estados, e rejeita o trabalho fiscal na parte em que acusa de falta de sincronismo, declarando desnecessária a análise dos efeitos da Lei Complementar nº 160/2017;
- Acórdão nº 1302-002.558: desqualifica como subvenção os benefícios fiscais FUNDAP e INVEST concedidos pelo Estado do Espírito Santo; e Acórdão nº 1302-002.726: remete os incentivos à Zona Franca de Manaus a hipótese distinta da Lei Complementar nº 160/2017.

A conclusão que se impõe, assim, é no sentido de que a vedação à exigência de outros requisitos, que não os previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aplica-se a todos os processos administrativos e judiciais em curso, ainda que correspondentes a períodos de apuração não regidos, originalmente, pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Até porque, os termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pouco se distinguem do exposto no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79: ambos mencionam que as subvenções para investimento devem ser *concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, e mantidas em reserva com destinação específica (absorção de prejuízos, com reposição posterior, ou aumento do capital social).

Ou seja, na medida em que a Lei Complementar nº 160/2017 se prestou a sanear os vícios do passado, estipulando requisitos para regularizar benefícios fiscais antes concedidos pelos Estados em desacordo com a legislação de regência, impõe-se interpretar que as disposições inseridas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 não se destinaram, apenas, às subvenções escrituradas sob a vigência da referida lei. Reforça esta conclusão a redação do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, que vincula as disposições inseridas nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, genericamente, aos incentivos que venham a ser regularizados na forma estipulada pela Lei:

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.

Neste sentido também foi o posicionamento desta Conselheira, integrando a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, ao apreciar, em segunda oportunidade, os incentivos fiscais detidos pela Contribuinte em tela, conforme Acórdão nº 1402-003.711, exarado na sessão de julgamento de 24 de janeiro de 2019, em face de lançamento formalizado em 2015 para exigência de crédito tributário correspondente ao ano-calendário 2012.

Registre-se que na primeira oportunidade de análise destes benefícios, exposta no Acórdão nº 1101-00.661, esta Conselheira manifestou a posição vencida no sentido de que se tratariam de subvenções para custeio, a qual, inclusive, foi invocada na motivação do presente lançamento, conforme e-fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal. Contudo, a matéria foi novamente analisada, já neste novo contexto jurídico, por ocasião do julgamento do processo administrativo nº 10903.720017/2015-51, objeto do Acórdão nº 1402-003.711, no qual restaram superadas as dúvidas quanto à eventual distribuição de parte das receitas de subvenção, que se demonstrou submetidas à tributação, bem como foi comprovado o cumprimento dos requisitos do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, consoante os seguintes excertos do voto do Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella:

A figura das subvenções, que pode ser tida de maneira geral como um auxílio econômico prestado pelo Estado, é antiga no Direito nacional, sendo figura presente já na Lei nº 4.320/64, que diferencia as *subvenções sociais das econômicas*, habitando a regulamentação das finanças públicas, assim como a Lei das S/A, quando esta trata do patrimônio líquido das companhias, determinando a classificação e registro como reserva de capital das *subvenções de investimento* percebidas nas contas das companhias.

Ganhando pertinência tributária, mais especificamente para o Imposto de Renda, o Decreto-Lei nº 1.598/77, logo depois alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, previu a exclusão dos valores relativos às *subvenções para investimento* da apuração do lucro real, na condição de instrumento estatal financeiro de fomento econômico e de patrocínio do desenvolvimento da iniciativa privada. Tal matéria foi imediatamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78.

Até esse referido momento, as subvenções de investimento não transitavam pelo *resultado* das companhias, restando registradas apenas nas *contas patrimoniais*, especificamente em reserva de capital (conta Capital Social, dentro do Patrimônio Líquido) a teor daquilo expresso no art. 443 do RIR/99.

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

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

Posto isso, como dito, no ano-calendário de 2012, a Contribuinte estava sujeita às regras do RTT, trazidas pelas Lei nº 11.941/2009, que regulava o tratamento da oneração tributária das *subvenções de investimento*, nos termos do seu art. 18:

[...]

Como se observa, a legislação vigente ao tempo dos fatos colhidos, que já regulava o trânsito de tais valores pelo resultado e a sua exclusão (ou adição) no cálculo do Lucro Real, determina a sua tributação em face apenas de *destinação* diversa da hipótese do inciso III, do art. 18 colacionado, que simplesmente menciona *manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*.

Porém, não só era o art. 195-A da Lei das S/A uma inovação inaugurada pela Lei nº 11.638/07, como o próprio § 2º deste art. 18 vincula sua aplicação ao disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (correspondente integral ao art. 443 do RIR/99), que ainda mencionava a nomenclatura contábil da reserva de capital e permitia a sua utilização para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, remetendo aos limites do art. 545 do RIR/99, que, igualmente, já previa a tributação de tais valores em casos de destinação diversa.

O próprio TVF, em tópico que especificamente versa sobre o ano-calendário de 2012, menciona que os valores recebidos pelo Estado do Paraná foram utilizados para a absorção de prejuízos da Recorrente:

Ora, se a origem de recursos teria tem natureza de subvenção e a aplicação desta receita é feita em despesas (despesas de P&D, por exemplo), temos um fato contábil qualitativo ou comutativo, isto é, sem alteração na situação patrimonial líquida da empresa. Se a subvenção em questão para investimento fosse, necessariamente a situação patrimonial líquida da entidade deveria alterar, para maior, em montante igual ou próximo ao da subvenção concedida. Caso contrário, se utilizada de forma costumeira e contumaz apenas para amortização de prejuízos do próprio exercício, necessariamente trata-se de subvenção para custeio (manutenção), sem a qual a subvencionada já teria falido.

Se não há expansão mediante ampliação de imobilizado e/ou intangível que representem incremento de fluxos de caixa futuros, há, então, meramente, subvenção para custeio. (fls. 22)

Mesmo sendo fato incontroverso, o que dispensaria prova, a própria Recorrente esclarece melhor e quantifica em sua Manifestação posterior à diligência tal destinação do valor de subvenções sob debate para a absorção de prejuízos, referente ao ano de 2012:

A parcela da subvenção para investimento usufruída pela Requerente em 2012 que não foi destinada à formação de dividendos distribuídos, foi parte utilizada para absorção do prejuízo do próprio ano-calendário, como devidamente admitido pelo artigo 38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, sendo o restante registrado em reserva de incentivos fiscais.

A Requerente apresenta abaixo a destinação dada aos valores de crédito presumido de ICMS usufruídos, no ano-calendário 2012:

Subvenção p/ Investimento (A)	205.270.828,85
Prejuízo do Período Absorvido (B)	175.080.616,34
Lucro Líquido do Período (C) = (A) - (B)	30.190.212,51
Parcela destinada a Dividendos oferecida à tributação (D)	7.547.553,13
Montante registrado em Reserva (E) = (C) - (D)	22.642.659,38

(fls. 1787)

Desse modo, considerando a legislação competente sobre a matéria, vigente no ano-calendário de 2012 (especialmente o art. 18 da Lei nº 11.941/09 e os arts. 443 e 545 do RIR/99), dentro da sua devida interpretação sistemática, somente pode-se exigir da Contribuinte a tributação dos valores de subvenção de investimento que tiveram a efetiva destinação diversa da absorção de prejuízos e manutenção em reserva de capital.

E exatamente, tendo em vista tal comando, que este Conselheiro determinou que a Unidade Local apurasse e quantificasse os valores oriundos de subvenção de investimento que foram distribuídos como dividendos.

Em face de tais questionamentos, assim se posicionou a Fiscalização no Relatório de Diligência:

Do pedido do CARF Quanto aos quesitos específicos do despacho, seguem as considerações:

1.a) Qual parcela valores recebidos a título de suposta subvenção de investimento, reduzidos das BC do IRPJ e da CSLL ref AC 2012 fora utilizada para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos Resposta: **o total dos R\$ 205 milhões contabilizados pela POSITIVO como “Subvenções para Investimento” foram utilizados para a formação dos dividendos efetivamente distribuídos (que podem ser pagos ou apenas creditados no Passivo da S/A).**

Foi a POSITIVO quem afirmou que usou “parte da receita de subvenção para investimentos” para distribuir dividendos. Isto consta do Termo de Verificação Fiscal:

Quanto aos dividendos observa-se à página 41 da DF de 2014, em parágrafo já transcrito neste TVF, e agora com destaques:

O registro do crédito tributário está suportado pelos planos de negócios da Companhia, os quais consideram a ampliação das atividades comerciais que demonstra lucros tributáveis em exercícios futuros, em montantes suficientes para a realização de tais valores, além da **decisão da Administração de distribuir dividendos, em níveis dos montantes distribuídos historicamente, utilizando parte da receita de subvenção para investimentos**, o que irá gerar lucro tributável suficiente para compensar o referido crédito tributário diferido.”

Ou seja, a POSITIVO tem utilizado, sistematicamente, parte das receitas de subvenções para poder distribuir dividendos a seus acionistas. Sem considerar as receitas ditas de subvenção para investimento, a POSITIVO mesmo afirma que teria outro resultado líquido em 2012. Teria prejuízo, e não teria dividendos a distribuir. Portanto, depreende-se que, ao programar e efetuar o pagamento (em 2012) dos dividendos relativos a 2012, a POSITIVO acabou por distribuir, para seus acionistas, as receitas de subvenção percebidas pela empresa.

Concordando com a declaração da POSITIVO, a Fiscalização demonstrou que a empresa de fato destinou uma parte (R\$ 7,5 milhões) da receita (R\$ 205 milhões) de subvenção para investimentos para formação de dividendos.

Os dividendos de R\$ 7.547.553,13 propostos em AGO da POSITIVO equivalem a exatamente 25% do Lucro Líquido de R\$ 30.190.212,51 (vide resumo a seguir, vide Anexo 1 deste Relatório, e vide Demonstração do Resultado do Exercício – DRE).

Desconsiderando-se a Receita de Doações e Subvenções para Investimento (linha 33 da Ficha 06A – vide Anexo 1), a POSITIVO passa de um Lucro Líquido de R\$ 30,2 milhões para um prejuízo de R\$ 175 milhões, conforme resumo a seguir:

LUCRO LÍQUIDO com as SUBVENÇÕES P/ INVEST.	30.190.212,51
(-) Doações e Subvenções para Investimento	-205.270.828,85
LUCRO LÍQUIDO sem as SUBVENÇÕES P/ INVEST.	-175.080.616,34

Sem a “Receita de Subvenções para Investimento” não há Lucro Líquido e, não havendo Lucro Líquido, não há Dividendos a distribuir. Não há apuração de Dividendos sobre prejuízo contábil ou “Lucro Líquido Negativo”. Cada um milhão de reais a menos em Receitas de Subvenção representariam R\$ 250.000 a menos em dividendos.

Com R\$ 175 milhões de Subvenção para baixo, em 2012 a POSITIVO não teria apurado Lucro Líquido nem teria formado e distribuído Dividendos.

Antes de prosseguir, cabe esclarecer que como, objetivamente, consta do Relatório de Diligência apenas R\$ 7.547.553,13 foram distribuídos aos sócios da Empresa como dividendos.

O fato do valor total das subvenções ter composto o Resultado da Empresa, estando este expresso no cálculo do DRE, simplesmente se amolda à nova dinâmica do trânsito contábil de tal modalidade de receitas, que, à época, não mais se restringia às contas patrimoniais. E o valor corresponde precisamente com a indicação de absorção de prejuízos apontada pela Contribuinte, promovida em tal período, como também se extrai do DRE. Não há aqui ilegalidade ou irregularidade.

Assim, apenas aquilo que fora distribuídos aos sócios pode ser considerado como *destinação* diversa.

As respostas dos outros subitens da *diligência* solicitada deixam mais clara ainda tal circunstância:

1.b) Detalhe como procedeu contabilmente o Contribuinte para tal manobra O procedimento contábil encontra-se evidenciado:

1. Nos registros das contas contábeis 3301003010, 3301003026, 3301004009 e 4206008005 (apropriação de receitas) transcritos no LALUR 2012, especialmente às fls. 322 a 325, com destaque para a fl. 324.

2. Nas páginas 149, 152, 154, 168, 185, 190 e 211 nas “Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2012” (fls. 154 a 213).

3. Nas Fichas 06A e 09A da DIPJ 2013 ref. AC 2012 às fls. 552 e 553, e fls. 556 e 557:

a. O valor de R\$ 205.270.828,85 na linha 33 Doações e Subvenções para Investimento no grupo “outras receitas” da Ficha 06A (fl. 553).

b. O valor de R\$ 194.173.641,60 na linha 61.(-) Doações e Subvenções para Investimento da Ficha 09A (fl. 557).

Sem a contabilização das receitas de “Subvenções para Investimento”, não haveria Lucro Líquido nem tampouco Dividendos a distribuir. Cada R\$ 1,00 a menos em receitas de “Subvenções para Investimento” implica, necessariamente, em igual diminuição no Resultado Líquido e R\$ 0,25 a menos em Dividendos para distribuição.

De acordo com suas demonstrações contábeis e o declarado à Ficha 06A - Demonstração do Resultado da DIPJ, a autuada apurou Lucro Líquido de R\$ 30,2 milhões em 2012 (vide anexo 1 deste relatório) conforme coluna “Valor na DIPJ” (linha 78):

(...)

Desconsiderando-se a Receita de Doações e Subvenções para Investimento (linha 33 da Ficha 06A – vide Anexo 1), a POSITIVO passa de um Lucro Líquido de R\$ 30,2 milhões para um prejuízo de R\$ 175 milhões, conforme resumo a seguir:

(...)

Os Dividendos de R\$ 7.547.553,13 referentes ao AC 2012 foram provisionados e constam creditados no Passivo da POSITIVO:

(...)

Esses fatos de 2012 se repetiram em todos os anos de 2005 a 2014.

Nas notas explicativas de suas Demonstrações Financeiras (DF) a POSITIVO vem ano após ano reafirmando que tanto a sua geração de caixa como seus resultados de exercício precisam ser ajustados mediante a evidenciação dos efeitos do expurgo das receitas de subvenção.

Entre os anos de 2005 a 2014, ou durante dez anos, a POSITIVO teve:

(os termos a seguir são irrelevantes para a Autuação em análise não foram solicitados por este E. CARF)

2.a) Responda se a parcela das supostas subvenções de investimentos, referente ao presente processo, que foi objeto de formação de dividendos efetivamente distribuídos, também foi ofertada a tributação?

Resposta: sim, a parcela das supostas subvenções de investimentos, referente ao presente processo, que foi objeto de formação de dividendos distribuídos, foi ofertada à tributação.

Conforme consta à página 37 do LALUR 2012 a POSITIVO, na apuração do Lucro Real, excluiu do Lucro Líquido o valor de R\$ 194 milhões a título de Subvenções para Investimento.

Este valor equivale à soma dos valores em destaque a seguir, onde as quatro primeiras linhas somam R\$ 205 milhões e, deduzindo-se o ajuste de R\$ 11 milhões, chega-se aos R\$ 194 milhões a título de Subvenções para Investimento. Vide páginas 37 e 38 do LALUR 2012 da POSITIVO, fls. 324 e 325 do PAF, com a Demonstração da Apuração do Lucro Real.

(...)

Em resposta ao termo de intimação nº 03 (da diligência a pedido do CARF), a respeito desta diferença de R\$ 11 milhões entre as receitas de subvenção de R\$ 205 milhões e a exclusão de R\$ 194 milhões levada a efeito no LALUR 2012 (fls. 324 a 325, e 1618) e “novo” LALUR 2012 (fl. 1615), a POSITIVO esclareceu que (fls. 1616 a 1619 do PAF):

(...)

2.b.1.) Se positivo em relação ao item 2.a, de que forma foi tributada? (não efetuando a exclusão nos registros do LALUR ou promovendo sua adição ou, ainda, por outro meio, que resultou em sua oneração fiscal pelo IRPJ e pela CSLL);

Foi tributada mediante uma exclusão a menor na apuração do Lucro Real, como exposto no quesito anterior. Poderia excluir R\$ 205 milhões, mas excluiu R\$ 194

milhões, sendo que os dividendos de R\$ 7,5 milhões fazem parte da diferença de R\$ 11 milhões não excluída do Lucro Real.

2.b.2.) Se positivo em relação ao item 2.a, em qual ano-calendário/ exercício houve tal tributação?

A tributação ocorreu no mesmo ano-calendário de 2012.

Posto isso, tendo em vista que a base de cálculo da Autuação é referente aos precisos R\$ 194.173.641,60, que não foram adicionados ao cálculo do Lucro Real, e a própria Autoridade Fiscal atesta a oferta à tributação do montante que teve destinação diversa (distribuição de dividendos aos sócios), tal fundamento não pode sustentar a exigência fiscal pelo contrário, reforça a lisura da postura contábil-fiscal da Recorrente.

Em face disso, apenas resta, agora, enfrentar finalmente o fundamento *cerne* da Autuação, referente à natureza dos valores recebidos do Estado do Paraná através do Decreto Estadual nº 1922/2011, confirmando ou infirmando a condição de *subvenção de investimento*.

Considerando que já se esclareceu que não compõe a acusação fiscal o *registro* de tais valores em conta contábil diversa daquela legalmente obrigada e, principalmente, já tendo este Conselheiro enfrentado as exigências e requisitos da *utilização* de tais valores, sob a égide da legislação vigente no ano-calendário de 2012 - também não vislumbrando postura que corrobore a infração apurada - fica a análise do tema sujeito aos efeitos da Lei Complementar nº 160/17.

Posto isso, temos que tal tema foi tratado na recém editada Lei Complementar nº 160/2017, especificamente em seus arts. 3º, 9º e 10, fazendo expressa menção às demandas administrativas em curso, como a presente. É inquestionável a incidência de tais normas ao presente feito. Confira-se:

[...]

Como se verifica da leitura do art. 10 acima colacionado, a *produção de efeitos* do conteúdo normativo do art. 9º (inserção dos §§ 4o e 5o no art. 30 da Lei no 12.973/14) ficou condicionada ao atendimento dos requisitos arrolados no art. 3º.

E, em face de tal alteração legislativa e condicionamento legal, veio a edição do Convênio CONFAZ ICMS nº 190/2017, regulando as alterações promovidas no art. 30 da Lei no 12.973/14 pela novel Lei Complementar e os procedimentos a serem adotados pelas *partes* envolvidas.

Assim dispõe tal normativo infralegal nacional nas suas Cláusulas Segunda, Terceira, Quarta e Quinta:

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

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no

inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

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

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

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

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

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017; II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta *O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:*

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Cláusula quinta *A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.*

Esclareça-se que não podem as determinações expressas na Lei Complementar nº 160/17 ficarem condicionadas à vigência da Lei nº 12.973/14, que trata de Lei Ordinária, cuja temporalidade, efeitos e alcance lhes são próprios e típicos, claramente diversos daqueles inerentes às Leis Complementares.

Nessa esteira, o alcance daquilo veiculado pela Lei Complementar nº 160/17 é profundamente abrangente, trazendo norma interpretativa e determinação expressa de incidência nos processos administrativos em curso inclusive, amoldando-se aos termos do art. 106 do CTN.

Nos processos ainda em curso, a regularidade determinada no caput e nos 3 (três) primeiros parágrafos do art. 30 da Lei nº 12.973/14 (não trazidos pela Lei Complementar) deve ser interpretada de forma racional, sistemática e considerando as exigências e requisitos da legislação correspondente, vigente ao tempo dos fatos gerados tratados - o que já fora enfrentado.

E lembre-se que, não obstante tal fato estar fora do fundamento acusatório, original e legítimo, do lançamento de ofício, a própria Recorrente, incidentalmente provocada pela N. Autoridade fiscal, esclarece que procedeu à permitida absorção de prejuízos (fato reconhecido pela Autoridade Fiscal) e manteve os valores restantes em conta de *reserva de lucros*, afirmando ter posteriormente *reclassificando* tal conta para *reserva de incentivos*.

Superado isso, entende-se que, tratando de benefício concedido sem a devida anuência e conformidade com as regras do CONFAZ, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 160/17, devendo, então, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, serem *atendidas as respectivas exigências de registro e depósito*.

Ocorre que, antes mesmo deste E. CARF intimar a Contribuinte a tal comprovação de *registro e depósito*, instituídas no art. 3 da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações, foram trazido aos autos, na oportunidade na Manifestação em face do Relatório de Diligência tais documentos (fls. 1760 a 1782).

Analizando tal documentação, temos a Resolução SEFA nº 297/2018, exarada de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, bem como a presença do Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 27/2018, comprovando o atendimento total ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 27/2018

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

Que o **ESTADO DO PARANÁ** representado pelo seu Secretário de Fazenda José Luiz Bovo, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado do Paraná, por meio da Resolução SEFAZ N. 297/2018, de 22 de março de 2018, no dia 26 de março de 2018.

Os depósitos foram efetuados nos dias **25, 26 e 28 de junho de 2018** por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA, respectivamente, acompanhados de correios eletrônicos na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Paraná declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.100821/2018-21, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio dos Ofícios 338/2018-GAB/SEFA, 353/2018-GAB/SEFA e 358/2018-GAB/SEFA acompanhados de correios eletrônicos.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 27/2018.

Brasília/DF, 19 de julho de 2018.

Desse modo, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado do Paraná, através do Decreto Estadual nº 1922/2011, no ano-calendário de 2012, como *subvenções de investimentos*.

Neste cenário, esta Conselheira votou por dar provimento ao recurso voluntário e admitir as subvenções como de investimento. Mas isto também porque o incentivo em questão, em razão de recurso especial interposto em face do Acórdão nº 1101-00.661, fora apreciado por este Colegiado nos Acórdãos nº 9101-002.393 e 9101-003.035, oportunidades nas quais, apesar de afastar o acórdão recorrido que classificara a subvenção como de investimento apenas em razão da intenção do concedente, esta Turma não encerrou o litígio acerca do caso mediante acolhimento do voto vencido desta Conselheira que apontara para a inexistência de exigência de qualquer investimento. Admitiu-se que, considerando os atos concessivos, fossem caracterizadas como investimento as destinações a Pesquisa e Desenvolvimento, bem como para cumprimento do Processo Produtivo Básico - PPB. Dessa forma, o processo foi devolvido para prosseguimento das análises pela Turma Ordinária que, assim, sobrestou o julgamento, na forma da Resolução nº 1201-000.637, até recebimento da prova do cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017.

Sob a premissa de que, provada a existência de atos concessivos condicionados a condutas consideradas como de investimento pela 1ª Turma da CSRF, descabe cogitar outros requisitos, como a efetiva aplicação das receitas nestes compromissos, esta Conselheira concordou com a conclusão assim expressa na ementa do Acórdão nº 1402-003.711:

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. INTERPRETAÇÃO RACIONAL E SISTEMÁTICA COM AS NORMAS VIGENTES À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 e 10. CANCELAMENTO DA EXAÇÃO.

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

Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

No presente caso, ressalte-se que não há evidências de destinação imprópria dos recursos, especialmente considerando a possibilidade de sua utilização para absorção de prejuízos fiscais na forma exposta no voto condutor do Acórdão nº 1402-003.711.

Por todo o exposto, admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, e evidenciado, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, a presença dos requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o presente voto é no

sentido de acompanhar a Conselheira Relatora em suas conclusões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN. (*destaques do original*)

Aqui está-se frente a lançamento formalizado em 2011, tendo por referência a apuração dos anos-calendário 2006 a 2010, em face de sujeito passivo que contabilizou a subvenção questionada em reserva de capital, razão pela qual seria reiterada a premissa de que a vedação à exigência de outros requisitos, que não os previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aplicar-se-ia a todos os processos administrativos e judiciais em curso, ainda que correspondentes a períodos de apuração não regidos, originalmente, pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Contudo, como também registrado acima, os termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pouco se distinguem do expresso no art. 38, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79: ambos mencionam que as subvenções para investimento devem ser *concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, e mantidas em reserva com destinação específica (absorção de prejuízos, com reposição posterior, ou aumento do capital social). Por sua vez, nos casos acima referidos, havia manifestação desta 1ª turma da CSRF admitindo que fossem caracterizadas como investimento as destinações a Pesquisa e Desenvolvimento, bem como para cumprimento do Processo Produtivo Básico - PPB.

Já nestes autos, superada a questão de escrituração do incentivo em conta de reserva, tem-se que não foi provada a existência de atos concessórios condicionados a condutas consideradas como de investimento, como detalhado na análise do conhecimento ao norte e também demonstrado pelo I. Relator. Toda a discussão gira em torno do alcance da expressão “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. E compreende-se, aqui, que não há como afirmar que a concessão tem esta finalidade se não estiver associada à exigência de uma conduta específica de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. A referência vaga posta neste caso, sem indicação do retorno esperado, impede qualquer controle futuro e não pode ser interpretada como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em tais circunstâncias, a cogitação de outros requisitos, como a efetiva aplicação das receitas nestes compromissos, na forma da Lei Complementar nº 160/2017 em nada aproveita ao sujeito passivo. Como bem exposto pelo I. Relator, nada nos atos concessórios em debate evidencia exigências que pudessem ser interpretadas como *concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*. A indicação genérica, sem exigências específicas ou controle estatal, de que os valores serão aplicados em investimento, não se prestam a tanto. Irrelevante, também, se houve tal aplicação, porque elas não foram consignadas como contrapartida na concessão do benefício. Em consequência, o trabalho fiscal não pode ser considerado insuficiente.

No mais, no que se refere às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, fato é que desde a acusação fiscal houve motivação fiscal para caracterizar os valores como perdão de dívida e afirmar a incidência das contribuições em referência. Mantido este entendimento no acórdão recorrido, com acréscimo da apreciação acerca da aplicação de alíquota zero para receitas financeiras, cumpria à Contribuinte constituir dissídio jurisprudencial específico para estes fundamentos, os quais, uma vez mantido o primeiro nos termos do presente voto, subsistem de forma autônoma para sustentar tais exigências. Logo, ausente divergência jurisprudencial

demonstrada quanto a este segundo ponto, este Colegiado não tem competência para apreciar a matéria, subsistindo o que decidido no acórdão recorrido.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, não sem antes pedir a devida licença, divergi do i. Conselheiro Relator quanto ao mérito do recurso especial do sujeito passivo, tendo votado para dar-lhe provimento.

Nesse ponto, observo que tenho manifestado uma visão diferente do restante desta 1ª Turma da CSRF acerca da natureza jurídica de benefícios fiscais tais como o crédito presumido de ICMS.

Isso porque, compreendo, os créditos presumidos de ICMS não são, a rigor, subvenções, daí porque sequer cabe a discussão sobre classificar o benefício fiscal como subvenção para investimento ou para custeio, para efeito de definir a tributação aplicável.

É que o crédito presumido de ICMS tem a natureza de renúncia de receita estatal - a qual, *exclusivamente para fins de registro contábil*, recebe o mesmo tratamento de subvenção para investimento, nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e artigo 18 da Lei 11.941/2009.

Dito de outra forma, o benefício **é tratado**, pela legislação acima citada, como subvenção, mas isso não significa dizer que ele **é** subvenção, no sentido estrito do termo. Por analogia, é o mesmo que dizer que, para determinados fins, o morango será tratado como -- e de fato costuma ser tratado como -- uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de flor⁶).

É que para que algo possa ser considerado **subvenção**, é necessário que haja uma **efetiva transferência de recursos**, o que em regra não ocorre com incentivos fiscais tais como o crédito presumido de ICMS. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “transferências de renda” e as subvenções para investimento como “transferências de capital”⁷. Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

É assim que leio o Parecer Normativo CST 112/1979, eis que o documento, tanto ao conceituar subvenção para custeio quanto para investimento, faz menção à transferência de recursos, veja-se (grifamos):

“(…) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. **SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.** SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.”

“(…) SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a **transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la**, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou

⁶ <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 11 de abril de 2019.

⁷ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685

direitos para implantar ou **expandir empreendimentos econômicos**. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38. do D. L. 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."

Ressalte-se que este mesmo diploma, ao tratar especificamente das isenções e reduções de impostos, esclarece que, "Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.". E, mais adiante, ressalta: "o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representado efetivamente uma redução no custo do bem adquirido" (grifamos).

O PN CST 112/1979 continua, ressaltando que, em alguns casos específicos, a redução ou isenção de impostos pode ser tratada como subvenção para investimento. Cita então alguns exemplos -- todos eles, destaque-se, envolvendo a efetiva transferência de recursos ao beneficiário -- valendo destacar o seguinte (grifamos):

Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

O próprio PN CST 112/1979 alerta para o risco das generalizações e para a importância do exame específico do benefício:

É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

Daí a conclusão deste diploma de que "*As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características (...)*".

Compreendo que o PN CST 112/1979 é claro em conceituar as subvenções como "transferência de recursos", bem como em afirmar que a rigor, isenções e reduções de tributos não são subvenções, não obstante possam ser tratadas como subvenções -- neste caso se, e quando, se revestirem das características destas.

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento⁸, a isenção ou redução de impostos poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será considerado subvenção para custeio.

Como visto, existe a terceira via, que é a hipótese de não se tratar de uma subvenção, sendo que é isso o que ocorre, por exemplo, quando o beneficiário não recebe diretamente quaisquer recursos do poder público -- o que, por sua vez, é o caso, em regra, do crédito presumido de ICMS.

A distinção é importante sobretudo em termos orçamentários porque, nos termos da Lei 4.320/1964, a transferência de recursos está na esfera da **despesa pública**, de forma que depende de dotação orçamentária. O crédito presumido de ICMS, por outro lado, não importa transferência de recursos, tratando-se de benefício fiscal que não exige dotação orçamentária e que é caracterizado como **renúncia de receita** por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1o da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/2000 (grifamos):

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)

§1o **A renúncia compreende** anistia, remissão, subsídio, **crédito presumido**, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Vemos, portanto, que também em linguagem orçamentária as subvenções não se confundem com o crédito presumido de ICMS, sendo este uma forma de renúncia de receita que independe de dotação orçamentária, ao contrário das primeiras, que são despesas públicas caracterizadas pela transferência de recursos.

Acontece que a legislação tributária tratou de forma equivalente, inclusive no mesmo dispositivo legal, tanto as subvenções para investimento em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características mencionadas no PN CST 112/1979) quanto as renúncias de receita concedidas sob a forma de reduções e isenções de tributos e, ainda, as doações feitas pelo poder público.

De fato, o artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) denominou tanto as primeiras quanto as últimas de "subvenções" -- seriam, no caso, subvenções em sentido amplo, isto é, não técnico. Veja-se (grifos nossos):

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

⁸ Quais sejam: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

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

Mas o fato de o art. 443 do RIR/99 ter dado o mesmo tratamento tributário, e ter denominado como “subvenção para investimento”, tanto as subvenções em sentido estrito (i.e., transferências de recursos por parte do poder público revestidas das características das subvenções para investimento mencionadas no PN CST 112/1979) quanto recursos que não são tecnicamente subvenções (i.e., as renúncias de receitas via reduções e isenções e tributos) não faz com que estes últimos, apenas por tal razão, passem a ter a natureza de subvenções -- assim como o fato de o morango ser vendido na banca de frutas e não na floricultura não faz dele, biologicamente, uma fruta.

Por tal motivo, no caso de isenções e reduções de tributos (assim como no caso de doações efetuadas pelo Poder Público), o tratamento tributário previsto no artigo 443 do RIR/99 é aplicável independentemente do preenchimento das condições previstas no PN CST 112/1979 - - eis que estas são aplicáveis exclusivamente às subvenções *stricto sensu*, ou seja, às transferências de recursos por parte do poder público (despesa pública).

Pretender o contrário poderia resultar, inclusive, em impor condição impossível ao contribuinte, eis que, em não havendo a transferência de valores por parte do poder público, o beneficiário do incentivo sequer recebe recursos subvencionados passíveis de serem assim aplicados. Ainda nos paralelos com as frutas, seria o mesmo que, diante de uma regra hipotética de que “morango deve ser tratado como laranja”, exigir que, para ser tratado como laranja, o morango tenha casca alaranjada...

Vale notar que, de acordo com as regras contábeis em vigor antes das modificações promovidas pela adoção dos padrões contábeis internacionais, a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos (ou seja, as "subvenções em sentido amplo", ou não-técnico, nos termos do art. 443 do RIR/99) podiam ser contabilizadas de duas maneiras: a contrapartida do aumento do ativo ou redução do passivo podia ser registrada como (i) receita, ou (ii) reserva de capital.

No entanto, com as modificações providas pela Lei nº 11.638/2007 no artigo 182 da Lei nº 6.404/1976, a possibilidade de se contabilizar esse valor em conta de reserva de capital deixou de existir, fazendo com que o referido montante passasse a ser contabilizado apenas contra resultado. Porém, objetivando a **manutenção do tratamento tributário anteriormente dispensado** aos valores que eram contabilizados como reserva de capital, o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 estabeleceu que, após a apuração do lucro, os valores correspondentes às subvenções para investimento e às reduções e isenções de tributos seriam destinados à conta de reserva de incentivos fiscais, até o limite do lucro líquido do exercício.

Logo, mesmo após a extinção da possibilidade de se registrar a subvenção para investimento e as reduções e isenções de tributos em contrapartida de uma conta patrimonial (reserva de capital), ainda assim esses valores não deveriam compor a base tributária do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o supracitado artigo 18.

E foi nesse contexto que, anos depois, foi editado o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com o seguinte teor (grifamos):

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.

(...)

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

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

De se notar que a Lei 12.973/2014 é resultado da conversão da MP 627/2003, e a exposição de motivos desta norma esclarece que o dispositivo que acabou sendo publicado como artigo 30 (ali referido como artigo 29) não teve a pretensão de trazer qualquer novidade, sendo apenas a manutenção de um tratamento tributário que já se aplicava -- ou pelo menos já deveria ser aplicável -- aos valores que cumprissem o requisito (único) de serem rastreáveis por meio da manutenção em reserva de lucros específica. *In verbis* (grifamos):

40. O art. 29 **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.

Não por acaso, o *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 tem em sua *hipótese normativa* o mesmo texto do artigo 443 do RIR/99 (§2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977), tratando portanto das (i) subvenções para investimento (em sentido amplo, não-técnico) e das (ii) doações feitas pelo poder público. Traz, então, em seu *consequente normativo*, o dever (único) de registro dos valores em reserva de lucros específica.

Nesse contexto, o §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 vem, em uma relação de genérico/específico com o *caput*, esclarecer que os incentivos fiscais de ICMS devem receber o mesmo tratamento tributário das subvenções para investimento previstas no *caput* (que, como vimos, se refere às subvenções em sentido amplo, não técnico), "*vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*", ou seja, **sendo irrelevantes, para tal fim, o exame específico da legislação do Estado, a verificação de uma suposta vinculação no caso concreto entre os recursos e os projetos, assim como o atendimento de quaisquer outras condições que não o dever-ser único previsto no caput, que é o registro em reserva.**

Assim, a menção no *caput* ao fato de as subvenções para investimento serem aquelas "*concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*" somente pode ser lida como condição se se tiver como referencial a necessidade de se registrar os valores em conta de patrimônio líquido (isto é, o dinheiro deve ficar na empresa, não pode ser distribuído).

Assim, buscando uma síntese de todo o exposto, compreendo -- com a devida vênia aos posicionamentos em sentido diverso --, que o crédito presumido de ICMS consiste em renúncia de receita estatal que apenas pode ser considerada subvenção para investimento na acepção ampla (não técnica) deste termo, de acordo com art. 443, I, do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Por isso, para o crédito presumido de ICMS **não se deve exigir a vinculação**, isto é, aplicação direta e exclusiva dos recursos a **projetos determinados**, eis que tal requisito é aplicável apenas às subvenções para investimento em sentido estrito (isto é, às transferências de recursos por parte do Poder Público, despesa pública).

Nesse contexto, é suficiente, para a não tributação pelo IRPJ e CSLL dos valores relativos a crédito presumido de ICMS, o respectivo controle e registro em reserva de lucros nos termos do artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) e, mais recentemente, referendado pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

De se notar, inclusive, que pode-se considerar que o posicionamento acima exposto, apesar de partir de premissas diferentes (quanto à natureza do crédito presumido), tem uma parte de suas razões que coincide com as razões do voto vencedor deste acórdão, no sentido de que, no caso, a não tributação decorre, diretamente, da aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (ante a leitura que se faz de tal dispositivo, isto é, por se considerar que ele nada mais fez do que condicionar a não tributação dos valores relativos a crédito presumido de ICMS ao respectivo controle e registro em conta de reserva de lucros).

São estas as razões pelas quais, no caso dos autos, compreendo que o auto de infração não deve subsistir quanto à matéria acima tratada – o que, por consequência, leva a considerar prejudicado o recurso especial da Fazenda Nacional, o qual pretendia discutir a aplicação de multa.

Ante o exposto, orientei meu voto para, divergindo do i. Relator, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, acompanhando o voto vencedor em suas conclusões em virtude de partirmos de premissas diferentes quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, mas coincidindo com este no entendimento de que o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 condiciona a não tributação dos valores relativos a crédito presumido de ICMS exclusivamente ao respectivo controle e registro em reserva de lucros.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Em que pesem os judiciosos argumentos do ilustre Conselheiro Relator, ousou discordar de seu voto.

Em relação ao tratamento das subvenções, no que atine ao tratamento contábil, o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 07 define esses incentivos fiscais como sendo espécie de assistência governamental, em geral de natureza pecuniária, concedidas a determinadas entidades, em regra, com o compromisso passado ou futuro do cumprimento de determinadas condições sempre relacionadas às suas atividades operacionais⁹.

Contudo, conforme bem delineado no voto do Relator, as normas contábeis e tributárias se alteraram no que diz respeito ao registro e efeitos dessas subvenções.

Na seara tributária, o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978 diferenciou as subvenções para custeio (e para operações), das subvenções para investimentos: estas destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos –, enquanto que aquelas dizem respeito a incentivos por da destinação de recursos a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações.

Em relação às subvenções para custeio, a ciência contábil e a legislação tributária sempre as trataram de maneira similar: essas devem ser compor o resultado do período, uma vez que se caracterizariam como receitas. Nesse sentido, o art. 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/99) determinava que as subvenções correntes para custeio ou operação deveriam ser computadas na determinação do lucro operacional (entendimento mantido no art. 441 do RIR/2018).

Por outro lado, as subvenções para investimento não compunham o resultado do exercício, devendo ser então registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do art. 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76). Tal cenário se manteve até o advento da Lei nº 11.638/2007.

Nesse mesmo sentido, o art. 443 do RIR/99 determinava que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos - não seriam computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital que somente poderiam ser utilizadas para absorver prejuízos ou ser incorporadas ao capital social.

Entretanto, com o advento da Lei nº 11.638/2007, o CPC 07, em seu item 12, determinou que as todas subvenções, inclusive as para investimento, deveriam ser contabilizadas como receitas, ou seja, deveriam compor o resultado do exercício.

⁹ CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC- 07 R1: Subvenção e assistência governamentais. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2019.

Sob o ponto de vista tributário, e frente ao novo tratamento contábil dado às subvenções para investimento, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (base legal do art. 523 do RIR/2018) determinou que as subvenções para investimento – concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público - não serão computadas na determinação do lucro real desde que registradas posteriormente no Patrimônio Líquido, mais especificamente na conta Reserva de Incentivos Fiscais¹⁰, condicionando ainda sua utilização apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

No que concerne ao PIS e à Cofins, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram alteradas pelos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, passando a constar expressamente que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos, “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”¹¹⁻¹², - não deveriam integrar as bases de cálculo dessas contribuições.

Assim sendo, embora as subvenções para investimento tenham passado a ser registradas como receitas, desde que cumpridas as exigências fiscais, não se sujeitariam à incidência de tributos federais.

No que diz respeito ao PN CST nº 112/78, 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.

Contudo, com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o art. 9º dessa Lei Complementar inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se 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” no *caput* de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, **inclusive**, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Nesse novo contexto, na primeira oportunidade em que esta 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema (sessão de 18/01/2018 e com composição significativamente distinta da atual), por meio da Resolução nº 9101-000.039, decidiu-se, ainda que de modo precário, que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que houvesse o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária

¹⁰ Nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76

¹¹ O § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dispõe ainda que as subvenções para investimentos serão tributadas inclusive quando houver capitalização da subvenção em caso de redução de capital já realizada nos cinco anos anteriores à data da subvenção, ou ainda posterior restituição aos sócios da pessoa jurídica em caso de futuras reduções de capital, e, por fim, se o montante percebido integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

¹² Durante a vigência do denominado Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/2009 (anos-calendário de 2008 a 2013), as subvenções para investimento também puderam ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 18), praticamente nas mesmas condições posteriormente adotadas pela Lei nº 12.973/2014. No que diz respeito ao PIS e à Cofins, em seu art. 21 determinou-se que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas de suas bases de cálculo.

(Confaz), nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplicar-se-ia o novel tratamento dado às subvenções para investimento: para que o benefício fiscal estadual fosse considerado subvenção para investimento somente poderia ser exigido o cumprimento dos requisitos contidos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber: (a) **intenção** do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; (b) registro em Reserva de Lucros. Entretanto, antes da análise do mérito, o colegiado achou por bem converter o julgamento em diligência a fim de aguardar o prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/17 para que o Estado subvencionador promovesse o registro e depósito exigidos pela nova legislação.

Nesse mesmo sentido decidiu no Acórdão nº 9101-003.841 (sessão de 03/10/2018): por unanimidade de votos o recurso especial do contribuinte foi provido, cancelando-se integralmente a exigência em razão de o ente subvencionador já ter promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se o efeito retroativo absoluto dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003. Ademais, por se tratar de exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, refutou-se a possibilidade de dar tratamento distinto ao de subvenção para investimento ao incentivo fiscal percebido pelo contribuinte pela ausência de aplicação desses valores em Ativo “Permanente”.

Nessa mesma linha de raciocínio, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em julgamentos realizado nas sessões de março de 2019, converteu dois julgamentos em diligência: na Resolução nº 1402-000.833, afastou-se a discussão sobre sincronismo entre a subvenção e o efetivo investimento por ser exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, consignando-se que somente haveria necessidade de examinar se a lei estadual que concedeu a subvenção previa o “estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”, sendo necessário ainda constatar se os registros contábeis da subvenção referem-se à absorção de prejuízos ou aumento de capital. Para tanto, converteu-se o julgamento em diligência para a averiguação do cumprimento de tais requisitos. Na Resolução nº 1402-000.835, por sua vez, constatou-se que os atos concessórios não traziam qualquer referência que permitisse o colegiado extrair a intenção de incentivar empreendimentos econômicos, convertendo-se o julgamento em diligência a fim de se averiguar se o incentivo concedido teria como propósito o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Diversos outros julgados da 1ª Turma da CSRF voltaram a se debruçar sobre o tema, envolvendo benefícios fiscais de diversos Estados, e reafirmando a jurisprudência sobre a aplicação da Lei Complementar nº 160 aos processos pendentes, diante do registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, quando cumpridos os requisitos referidos pelo artigo 30, da Lei nº 12.973/2014.

No Acórdão nº 9101-004.108 (sessão de 10/04/2019), por exemplo, cancelou-se a exigência que dizia respeito à tributação do montante recebido a título de benefício concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul. O julgamento se deu após o registro e depósito de tal benefício junto ao CONFAZ. O lançamento dizia respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009 – portanto anteriores à edição da Lei nº 12.973/2014 -, e tinha como fundamento a ausência de sincronismo entre investimento e subvenção. Nesse caso, por unanimidade de votos, julgou improcedente a exigência de IRPJ e tributos reflexos, aplicando o citado artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, concluindo-se que a “sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento”.

Já no Acórdão 9101-004.196 (sessão de 09/05/2019), que dizia respeito a benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia, a conclusão do colegiado foi diversa, mantendo-se a exigência em razão de ausência de previsão em legislação daquele Estado que revelasse o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito que foi expressamente mencionado na motivação do lançamento e que consta do artigo 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014.

Reafirmando a aplicação da Lei Complementar nº 160, o Acórdão nº 9101-004.336 (sessão de 07/08/2019) reexaminou o benefício concedido pelo Estado do Paraná. A exigência também envolvia a possibilidade de tributação de incentivo fiscal semelhante concedido pelo Estado de Santa Catarina. Os dois incentivos concediam crédito presumido de ICMS aos contribuintes como contrapartida de investimentos em pesquisa e desenvolvimento. Novamente a 1ª Turma da CSRF reconheceu a legitimidade da classificação como subvenção para investimento quanto aos anos de 2007 e 2008, mas manteve a exigência quanto ao ano-calendário de 2006, pois havia fundamento adicional e autônomo no lançamento: o contribuinte não houvera contabilizado a subvenção em reserva de capital, como exigida a legislação então vigente.

Examinando o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará, no Acórdão nº 9101-004.486 (sessão de 05/11/2019) concluiu-se que o referido incentivo previa a modernização da unidade industrial e implementação da produção industrial em conformidade com cronograma definido. A exigência dizia respeito a fatos geradores ocorridos nos anos de 2007 e 2008, fundamentando-se em suposta ausência de *“vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo”*. Considerando-se que vinculação e efetiva aplicação de valores não são requisitos exigidos pelo art. 30, da Lei nº 12.973/2014 para classificação a subvenção como sendo para investimento, e uma vez demonstrada a intenção do legislador estadual na expansão de empreendimentos econômicos, cancelou-se a exigência.

Pois bem, feito esse necessário introito, passo à análise do caso concreto.

A questão atinente ao registro e depósito do benefício fiscal junto ao Confaz foi confirmado em sede de diligência.

Conforme bem salientado pelo ilustre Conselheiro Relator

[...] a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, as únicas exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, são as que constam no *caput*: **(i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros.** E que isto se aplica aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

A fiscalização não questiona o registro dos valores em conta de reservas de lucros, mas apenas a natureza do incentivo dado pelo Estado de Goiás.

Especificamente em relação ao incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás (“FOMENTAR”), assim consta no Termo de Verificação Fiscal:

C - DO FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização

16. O FOMENTAR foi criado pela **Lei Estadual nº 9.489**, de 31/07/1984, tendo sido regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992, com o objetivo principal de criar um Fundo para incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás.

17. A forma prevista para beneficiar as atividades industriais, em Goiás, dentre as estabelecidas no Regulamento do FOMENTAR, é a **concessão de empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido pelo participante**, em condições bastante favoráveis. Vejamos o que diz o Decreto nº 3.822 de 10/07/1992, em trecho obtido na Internet, já com anotações, na página da Secretaria da Casa Civil do Estado de Goiás (os grifos são nossos):

Decreto nº 3.822 de 10/07/1992

*Art. 4º **Os recursos do Programa FOMENTAR serão destinados ao fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais**, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico às atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendendo:*

I - financiamento e investimentos fixos previstos em projetos enquadrados no Programa, com utilização dos recursos financeiros originários da cobrança dos emolumentos previstos no inciso II do art. 3º;

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, 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 estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de início de suas atividades produtivas, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento;

NOTA: Redação com vigência de 16.07.92 a 15.09.97.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º DO DECRETO Nº 4.825, DE 10.09.97 - VIGÊNCIA: 16.09.97.

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

NOTA: Redação com vigência de 16.09.97 a 14.05.06.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO CAPUT do INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º Do DEC Nº 6.454, DE 09.05.06 - VIGÊNCIA: 15.05.06.

*II - **empréstimo de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte**, excetuado, na forma do § 6º, o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer*

jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

a) a empresa industrial poderá incluir no Programa FOMENTAR, desde que o valor contratado com o agente financeiro do Programa não seja aumentado, em decorrência desta inclusão, o imposto correspondente às entradas de bens, observado o disposto nas alíneas seguintes (Art. 7º da Lei nº 11.660/91):

1. para integração ao ativo fixo da empresa;

2. adquiridos, no exterior, para integração ao ativo fixo da beneficiária, bem como de matérias-primas, também importadas, para serem utilizadas em processo industrial, desde que não possam ser produzidas pelo Estado de Goiás;

b) a fruição dos benefícios, previstos na alínea anterior, dependerá de celebração de Termo de Acordo de Regime Especial com a Secretaria da Fazenda, que estabelecerá as condições necessárias à sua implementação;

c) o Secretário da Fazenda poderá incluir, ainda, no Termo de Acordo de Regime Especial, matérias-primas e insumos industriais importados, mesmo que produzidos em Goiás, porém, em quantidade insuficiente para atender à demanda estadual ou produzidos fora dos padrões de competitividade do mercado, mediante:

1. pedido conjunto das Federações da Indústria, da Agricultura e das Associações Comerciais do Estado de Goiás;

2. manifestação favorável, ao atendimento do pedido, do Secretário de Indústria, Comércio e Turismo deste Estado.

(. . .)

§ 1º Sobre os empréstimos concedidos pelo Programa FOMENTAR, através do seu Agente Financeiro, além da incidência de juros de 12% (doze por cento) ao ano, não capitalizáveis, será cobrada a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetárias mensal, ao final de cada exercício.

§ 2º Tratando-se de projetos industriais aprovados até a data de 31 de dezembro de 1992, não será devida a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetária, mencionada no parágrafo anterior, e os juros ali previstos serão de apenas 6% (seis por cento) ao ano.

§ 3º É vedada a concessão de benefícios do Programa FOMENTAR a empresas com projetos que visem a reformulação de seu plano inicial, bem como a expansão de empreendimentos ou que se proponham a reduzir a ociosidade da capacidade produtiva de indústrias já existentes no Estado.

§ 4º A vedação imposta pelo § 3º não alcança os projetos de reformulação, expansão e de redução de capacidade ociosa de indústrias, que forem aprovados pelo CD/FOMENTAR até a data de 31 de dezembro de 1992, caso em que o empréstimo de até 70% (setenta por cento) do valor do ICMS devido pela empresa será concedido nos termos indicados no inciso II do caput deste artigo.

§ 5º O apoio financeiro às empresas industriais enquadradas no Programa FOMENTAR será representado, prioritariamente, pelo empréstimo previsto no inciso II do caput deste artigo.

[...]

Posteriormente instituiu-se novo incentivo por meio de lei estadual (Lei nº 13.346/1998), permitindo-se a liquidação antecipada dos contratos de financiamento firmados, sendo que, nesse segundo contexto, é que se deu a autuação.

Ao que interessa ao deslinde do caso concreto, a Lei nº 15.046/2004 inseriu o § 1º no art. 1º da Lei nº 13.346/1998, permitindo, mas não impondo, a aplicação do montante equivalente ao desconto obtido na ampliação ou modernização do parque industrial do contribuinte beneficiário desse incentivo. Veja-se:

Art. 1º [...]

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

Entretanto, esse dispositivo não chegou a surtir efeitos, pois, se inicialmente previa vigor a partir de 01/01/2005, foi alterado pela Lei nº 15.124/2005, que, além de retroagir seus efeitos a 01/01/2005, deu nova redação ao § 1º do art. 1º da Lei nº 13.346/1998, agora, de maneira cogente, *exigindo* do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial:

Art. 1º [...]

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

Conforme se observa, sem sombra de dúvidas, a lei estadual, à época dos fatos geradores, possuía como *intuito* o “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Se por um lado, concordo inteiramente com o ilustre Conselheiro Relator no sentido de que a autoproclamação do incentivo como subvenção para investimento introduzido pela Lei Estadual nº 15.046/2004 ao inserir o § 2º no art. 1º da Lei nº 13.346/1998 não tem o condão de surtir efeitos para fins de incidência de tributos federais, discordo, respeitosamente, de seu raciocínio em examinar circunstâncias de fato e a efetividade do investimento realizado pelo contribuinte, ou ainda os aspectos temporais da legislação estadual quanto a realização de novo investimento a partir de determinada data futura ou do início do benefício fiscal em questão, assim como os efeitos da sua incorporação ao capital social.

Isso porque, como não há dúvidas de que o benefício fiscal em questão diz respeito ao ICMS, incide o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973/2014, inserido pela Lei Complementar nº 160/2017, *verbis*:

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

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

II - aumento do capital social.

[...]

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

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

Ocorre que no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que as subvenções para investimento ***concedidas*** como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão determinadas na apuração do lucro real.

Ora, conforme se observa, com o evidente intuito de resolver a litigiosidade entre o Fisco Federal e os contribuintes, em especial no que diz respeito à aplicação de diversas exigências e requisitos contidos no Parecer Normativo CST nº 112/1998, o legislador acabou por determinar que se observe tão somente ***o intuito do legislador estadual*** quanto à concessão de benefício fiscal envolvendo o ICMS: se tiver como escopo o estímulo da implantação ou expansão do investimento (aliado a questões de caráter formal de registro e destinação desse incentivo, matérias não litigiosas no presente caso), não há que se falar em cômputo desses benefícios na apuração do lucro real.

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou por meio da Solução de Consulta nº 145/2020, conforme se extrai de sua ementa:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160/2017 os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real ***desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*** [destaques inseridos]

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/ 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160/2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112/1978; IN RFB nº 1.700/2017, art. 198, § 7º.

É de se destacar que, nessa interpretação trazida pela Receita Federal, esclarecem-se e demonstram-se, inclusive, as alterações introduzidas na IN RFB nº 1700/2017 em razão da edição da Lei Complementar nº 160. Pede-se vênia para reproduzir-se partes dos fundamentos dessa importante Solução de Consulta. Confira-se:

21 Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item “II”, as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

22 Vale destacar que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, em sua publicação original incorporou em seu texto a compreensão acima manifestada, a qual, diga-se, vigora desde a década de 70:

Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual 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 prevista no 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 No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. [destaques da própria Solução de Consulta]

23 Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos, os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.

24 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de Solução de Consulta n.º 145 Cosit Fls. 10 10 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:

(...)

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

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

25 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, dentre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

26 Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

Art. 198.

.....

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no *caput* e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019) [grifos da Solução de Consulta]

27 Por força desta alteração implementada na IN RFB 1.700, de 2017, não se pode exigir que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a que alude o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devam observar o prescrito pelo § 7º do art. 198 daquela IN, ainda que as disposições ali contidas não representem requisitos, mas sim características inerentes ao próprio conceito de subvenção para investimento.

28 Destaque-se, entretanto, que nem o § 8º do art. 198 da IN 1700, de 2017, nem o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastaram integralmente as exigências previstas em seus artigos, ou seja, as determinações ali dispostas continuam a ser exigíveis, inclusive para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

29 Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam as demais prescrições previstas naquele artigo.

Com efeito, a própria Receita Federal reconhece que, tratando-se de benefícios fiscais relativos ao ICMS, esses são considerados subvenção para investimentos e terão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 caso *tenham sido concedidos* como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Por conseguinte, tratando-se de benefícios fiscais de ICMS concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, particularidades do programa - e as condições e controle utilizados pelo ente estadual para aferir o cumprimento dos requisitos para

fruição do benefício - , e desde que cumpridos os demais requisitos de caráter foram prescritos nesse próprio dispositivo, não alteraram a não incidência de tributos federais sobre os valores usufruídos pelo contribuinte no âmbito desse benefício fiscal estadual.

Ao se interpretar o novel tratamento quanto à incidência de tributos federais sobre as subvenções para investimento, é importante observar-se o cenário dos debates que redundaram na Lei Complementar nº 160 e os objetivos das alterações por ela introduzidas: o objetivo do legislador federal, de forma nítida e cristalina, foi o de encerrar os litígios envolvendo o tema. Qualquer interpretação que fuja desses anseios, por mais que possa parecer harmonizar-se com o sistema histórico de interpretação dada pelo Parecer Normativo CST 112/1978, há de ser sopesada diante das alterações introduzidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

E, no caso concreto, não há dúvidas de que o § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.346/1998, de maneira cogente, *exigiu* (“aplicará”) do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial.

Entendo que tal circunstância é mais do que suficiente para dar a esse benefício fiscal o tratamento dado pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de modo a não permitir a incidência de IRPJ e de CSLL sobre os valores registrados pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO para cancelar os lançamentos de IRPJ e de CSLL, e, conseqüentemente, considerar prejudicado o Recurso Especial da PGFN quanto à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto