



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.722573/2015-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.538 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2020  
**Recorrente** JALLES MACHADO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MAQUINÁRIO AGRÍCOLA. DEPRECIACÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SEGREGAÇÃO DE REGISTROS POR RECEITA AUFERIDA. APLICAÇÃO PROPORCIONAL DO BENEFÍCIO. IN 257/2002. RESTRIÇÃO INDEVIDA. AFASTAMENTO.

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

A delimitação conceitual e a restrição ao gozo de tal benefício fiscal à proporção das receitas auferidas com atividades exclusivamente rurais, promovidas com base nas disposições da IN nº 257/2002, em relação às máquinas e equipamento empregados exclusivamente nas atividades agrícolas, por produtor rural que também se afigura como agroindústria, não encontram o devido respaldo legal.

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. COMPROVAÇÃO REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR 160/2017.

Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017. Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica aplica-se à decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL, PIS e a Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação n.º 02-068.062 da 10ª Turma da DRJ/BHE, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração constantes das fls. 3196 a 3249, que exigem, respectivamente, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e a Contribuição para o Pis/Pasep, no montante a seguir demonstrado, em relação aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012:

<b>Tributo</b>	<b>Principal</b>	<b>Juros</b>	<b>Multa (75%)</b>	<b>Multa isolada</b>	<b>Valor do crédito apurado</b>
<b>IRPJ</b>	12.506.165,26	5.788.022,61	9.379.623,95	8.794.150,66	36.467.962,48
<b>CSLL</b>	5.160.378,95	2.292.147,60	3.870.284,22	3.161.660,47	14.484.471,33
<b>COFINS</b>	1.347.101,95	495.412,99	1.010.326,46	-	2.852.841,40
<b>PIS</b>	292.462,92	107.563,31	219.347,19	-	619.373,42
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>					<b>54.424.648,54</b>

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3250 a 3284), a autoridade autuante apurou as seguintes infrações tributárias: SUBVENÇÃO E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS – CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DA SUBVENÇÃO; DEPRECIACÃO ACELERADA INCENTIVA;

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS;  
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS E MULTA ISOLADA  
PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL.**

As verificações da fiscalização partiram das declarações e demonstrativos enviados pelo sujeito passivo aos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 0002-1399), dos registros do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital (fls. 1400-1626), de informações obtidas junto à Secretaria de Indústria e Comércio do Estado de Goiás, bem como de pesquisas na Internet.

Em relação à infração de dedução indevida de DEPRECIACÃO ACELERADA INCENTIVADA, a autoridade autuante inicialmente verificou, de acordo com os registros contábeis, que as **receitas do sujeito passivo são decorrentes da comercialização de álcool e açúcar** (fls. 1431-1432, 1516-1517 e 1619-1620), os quais ele mesmo produz. **A principal matéria-prima deste processo é a cana-de-açúcar, de lavoura própria e de terceiros.** Constatou, após análise de documentos apresentados pela impugnante (fls. 1689, 1714 a 1715), que os bens integralmente depreciados eram utilizados na lavoura de cana-de-açúcar e consistiam em benfeitorias e obras nos imóveis rurais e veículos, máquinas agrícolas e equipamentos agrícolas (fls. 1766 a 1768). Apontou que o art. 314 do RIR/1999, utilizado como base para a depreciação acelerada incentivada pela impugnante, impõe alguns condições para a utilização do benefício fiscal, quais sejam:

- 1 – A pessoa jurídica deve explorar a atividade rural;
- 2 – Os bens envolvidos (do ativo imobilizado) devem ser para uso na atividade rural; e
- 3 – Os bens envolvidos devem estar sujeitos à depreciação.

A autoridade autuante considerou que a impugnante não explora atividade rural e por isso não poderia aplicar a depreciação acelerada incentivada, com base no entendimento de que **explorar atividade rural é tê-la como fonte de receita da pessoa jurídica**. No caso concreto, entendeu que essa condição não ocorreu, pois “mais de 99% (noventa e nove por cento) da receita do sujeito passivo decorre da venda de álcool e açúcar. Ele detém toda a cadeia produtiva, desde a lavoura de cana-de-açúcar até os produtos industrializados, mas **não auferre receita de nenhuma das etapas anteriores à produção de açúcar e álcool. Não há venda de cana-de-açúcar**, e, portanto, não há exploração da atividade rural.” O seu entendimento foi embasado na Solução de Consulta (SC) da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit) n.º 4, de 03/07/2009, publicada no DOU de 07/07/2009 (fls. 3118), que embora trate especificamente de produtores de suco de laranja considerou que se aplica perfeitamente à indústria sucroalcooleira. Tal SC concluiu que pessoas jurídicas do ramo da agroindústria, utilizando a atividade rural apenas para alimentar de insumos a sua atividade industrial (sua verdadeira fonte de receitas), não fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada. A autoridade autuante cita, ainda, outra SC, porém da Divisão de Tributação (DISIT) da 8ª Região Fiscal, de n.º 140, publicada no DOU de 26/08/2013 (fls. 3119), respondendo a consulta de uma empresa da agroindústria sucroalcooleira, também se baseia na Solução de Consulta COSIT n.º 04/2009, para concluir no mesmo sentido.

Quanto à contabilização imprópria da SUBVENÇÃO, a autoridade autuante considerou que a impugnante **tratou indevidamente as subvenções para custeio** recebidas do Estado de Goiás **como se fossem subvenções para investimento**. Em síntese, os motivos que levaram à conclusão da autoridade autuante de que as subvenções fiscalizadas são de custeio são:

**1 - o Programa FOMENTAR nada tem a ver com subsídios para investimento**, consistindo tão somente em financiamento do capital de giro, com o objetivo de estimular a industrialização do Estado de Goiás, pois:

1.1 - o Programa Fomentar consiste em apoio financeiro a empreendimentos importantes para o desenvolvimento do Estado de Goiás, mediante concessão de empréstimos correspondentes a até 70% (setenta por cento) do ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte;

1.2 - o sujeito passivo aderiu a este programa (empréstimo), com o seu projeto inicial (fls. 1705) aprovado em 04/12/1990, pela Resolução n.º 460/90 do Presidente do Conselho Deliberativo do FOMENTAR. Posteriormente, fez sucessivas reformulações do projeto para pleitear financiamento de capital de giro e o aumento desses recursos, todas aprovadas pelo Conselho Deliberativo da Fomentar;

1.3 - o financiamento do FOMENTAR objetiva reforçar o capital de giro e o artigo 13, § 1º, do Decreto n.º 3.822/92 (fls. 1813-1848) determina que o cumprimento dos prazos estabelecidos e a efetivação dos investimentos fixos projetados serão fiscalizados e comprovados pelo Setor de Auditoria e Inspeção da Diretoria Executiva do FOMENTAR. A não realização dos investimentos fixos, nos prazos estabelecidos, acarreta a suspensão do financiamento de capital de giro concedido pelo programa. Ademais, o beneficiário tem 60 (sessenta) meses para concluir a totalidade destes investimentos, contados do início da fruição do benefício. **Ou seja, considera que para se manter no financiamento (que não pode ser confundido com subvenção), é obrigatório cumprir o cronograma de implementação dos investimentos fixos.**

2 – a Lei Estadual n.º 13.436/1998, que permitiu a quitação antecipada, com deságio, do capital de giro obtido através do programa FOMENTAR, criou, na essência, uma subvenção para custeio e não para investimento, apesar da previsão neste sentido em seu art. 1º, § 2º. Tal subvenção caracterizaria-se pelo perdão da dívida, sem a correspondente comprovação da aplicação dos recursos em investimentos. Vejam-se as conclusões da autoridade autuante registradas no TVF:

Não se vê a intenção do subvencionador de garantir que os perdões concedidos nos leilões do FOMENTAR sejam, obrigatoriamente, utilizados em implantações ou expansões de empreendimentos econômicos;

Não se garante o necessário sincronismo entre obtenção dos benefícios e a sua aplicação em projetos de implantação/expansão;

Lei n.º 13.436/98 possibilita, na verdade, que os benefícios obtidos nos leilões sejam utilizados onde os beneficiários quiserem, sem terem que prestar contas, bastando que tenham apresentado, lá atrás, algum projeto inicial de adesão ao FOMENTAR (ou de readequação deste projeto inicial), mesmo que, na ocasião dos leilões, tais projetos já estejam concluídos;

Com as sucessivas prorrogações do programa FOMENTAR (no momento, já vai até 2040, mas poderá ir além, com outras prorrogações), os participantes sabem que podem continuar obtendo financiamentos de capital de giro, os quais lhes serão perdoados nos leilões (que ocorrem regularmente), sem terem que apresentar nenhuma contrapartida.

**90. Concluimos, enfim, que o benefício em análise não é uma subvenção para investimento, mas sim uma subvenção para custeio ou operação (receita operacional), e compõe o lucro real, bem como a base de cálculo da CSLL. E mais: tal benefício não pode ser comparado a um mero "desconto obtido", porque o beneficiário resgata a sua dívida pagando apenas 11% (onze por cento) do principal, o que caracteriza "perdão de dívida", uma receita operacional, que também é tributada pelo PIS e a COFINS.**

3 – Se os perdões da dívida obtidos nos leilões do FOMENTAR fossem subvenções para investimento já teriam pago, até dezembro/2009, todos os investimentos previstos nos projetos (inicial e readequações) apresentados ao Governo de Goiás, sem que o sujeito passivo precisasse participar com nada. O Estado já teria bancado todo o investimento fixo, além de financiar a maior parte do capital de giro necessário ao empreendimento.

4. A ausência do convênio determinado pela Lei Complementar n.º 24, de 07/01/1975.

A autoridade autuante relata que o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, trata dos benefícios fiscais atrelados ao ICMS, cabendo à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A Lei Complementar n.º 24, de 07/01/75, por sua vez, determina que benefícios, tal como o perdão da dívida do FOMENTAR, devem ser concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Nesse sentido, registra que não se identificou em toda a legislação que envolve os leilões, menção a qualquer convênio celebrado em respeito à Lei Complementar n.º 24, de 07/01/1975.

Quanto à multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, a autoridade autuante considerou que a impugnante, por ter deduzido de seus resultados, indevidamente, valores a título de "subvenções para investimento" e "depreciação acelerada incentivada", o sujeito passivo deixou de recolher uma parte das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, nos anos fiscalizados, conforme determina o art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei n.º 9.430, de 1996. Entendeu que, como o lucro real foi alterado, mês a mês, com a adição das diferenças calculadas com base nas infrações apuradas, o sujeito passivo deveria ter recolhido estimativas mensais, conforme demonstra nas planilhas das fls. 3194-3195.

Inconformada com o lançamento, a interessada, por meio de seu representante, constituído por procuração às fls. 3365 a 3366, apresentou impugnação (fls. 3294 a 3364), onde se conclui pela improcedência do lançamento, por considerar que:

1 – Quanto à exclusão da subvenção da apuração da base de cálculo do Lucro Real:

*(i) - não houve no plano dos fatos e provas, qualquer elemento robusto de que inexistiu investimento para implantação ou expansão de empreendimento econômico, pela fiscalização;*

*(ii) - há nítida demonstração, desde a legislação até no plano dos fatos com provas robustas, de que se trata de subvenção para investimento;*

*(iii) - referido incentivo não configura receita para fins de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, independentemente de ser subvenção ou custeio.*

2 – Sobre a exclusão indevida da depreciação acelerada incentivada, “a impugnante exerce atividade rural e, por conseguinte, pode gozar da depreciação acelerada incentivada, conforme legislação e a própria jurisprudência do CARF, inclusive, em outro período da impugnante”.

3 – No que se refere à multa isolada decorrente da falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ e CSLL, “o CARF editou a Súmula n.º 105 no sentido da impossibilidade de sua exigência em concomitância com a multa de ofício aplicada pela falta de pagamento do IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual e que há jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido.”

Contesta, ainda, a aplicação da multa de ofício, bem como a incidência dos juros SELIC sobre ela.

Vejam-se os fundamentos apresentados para cada uma das matérias.

### **Subvenção e recuperação de custos – contabilização imprópria de subvenções**

A impugnante comenta sobre conceitos e legislação relacionada à subvenção.

Comenta que pela Lei n.º 4.506/1964, a subvenção para custeio seria uma receita tributável para fins de imposto sobre a renda e que pelo Decreto-Lei n.º 1.598/1974 a subvenção para investimento não seria computada na determinação do lucro real. O Decreto n.º 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – dispôs sobre a tributação das subvenções correntes para custeio (art. 392) e da não tributação das subvenções para investimento (art. 443). Pontua que a legislação imponha certas condições que, antes da Lei n.º 10.637/2008 e Lei n.º 12.973/2014, estariam voltadas “para: (i) - estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, quando se realizar mediante isenção ou redução de impostos; e (ii) - ser registrada em conta de reserva de capital.”

Cita a seguinte afirmação de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA: “Vê-se que a combinação dos dois dispositivos do RIR/99 admite a não tributação apenas das

subvenções para investimento, e a isto acresça-se o fato de que a Lei n. 6.404, no parágrafo 1º original do art. 182, também só aludia às subvenções para investimento, entre os ingressos ou entradas no patrimônio que deviam ser creditadas à reserva de capital, e, portanto, não transitavam pela receita."

Entende que:

A legislação tributária de maneira expressa distingue a subvenção para custeio e para investimento. A subvenção para custeio não possui previsão legal de exclusão, sendo objeto de tributação.

Já a subvenção para investimento, antes da alteração realizada pelas Leis ns. 11.638/2007 e 12.973/2014, não seria computada na determinação do lucro real, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, desde que registradas em reserva de capital, podendo somente ser utilizada para absorver prejuízo ou incorporar ao capital social.

Com as alterações estabelecidas pela Lei n. 11.638/2007 e, principalmente, do ponto de vista tributário, em virtude da Lei n. 12.973/2014, a subvenção para investimento continuou sem tributação, no entanto, é preciso, a partir desta última legislação, registro como reserva de lucros, na conta reserva de incentivos fiscais, de conformidade com o art. 195-A, da Lei n. 6.404/76, o que não se aplica ao caso concreto.

Da mesma forma, somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos fiscais ou aumento do capital social. Neste aspecto, todavia, o legislador inovou ao estabelecer hipóteses exemplificativas onde há presunção de desvio em referida finalidade, (...)

Argumenta que, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos em lei, não há tributação na hipótese de subvenção para investimento a título de imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro.

Cita, ainda, jurisprudência do CARF que evidencia entendimento sobre a diferenciação entre subvenções de custeio e investimento e negam item do Parecer Normativo CST nº 112/78 o qual dispõe que a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. Nesse contexto, o Acórdão nº 1101-00.661 é no sentido de que "para caracterização da subvenção para investimento, irrelevante é a análise da destinação real dada aos fundos correlatos. O regime contábil a ser outorgado aos montantes desta espécie está prescrito pela legislação, sem margens de escape. Logo, a verificação do escopo investidor da concessão da subvenção deve ser feita de maneira abstrata, desvinculada do emprego prático dos importes subvencionados. Reitere-se: a subvenção se toma para investimento, então, se está é o escopo visionado pela entidade pública concedente. Deve-se analisar, pois, se a instituição do incentivo tem por fim desenvolver o setor ou a região abrangidos, de um lado, ou se tem simples finalidade não desenvolvimentista, de auxilia ao contribuinte no suporte de suas despesas usuais."

Considera que a decisão proferida no Acórdão CARF nº 1101-00.661 é de grande relevância, uma vez que: (i) - reconhece a possibilidade de configurar subvenção para investimento a concessão de incentivos fiscais de ICMS; (ii) - não há imposição lei para se tenha uma exata vinculação entre o incentivo e os valores

empregados no empreendimento, dada inclusive a impossibilidade fática, razão pela qual afirmar que o "dinheiro não precisa ser carimbado", (iii) - a análise da caracterização com o subvenção de investimento ou custeio se dá por meio da intenção ou "*animus*" do Fisco descrita nos instrumentos legais (análise abstrata), não sendo cabível o questionamento da efetiva destinação; (iv) - não é condição para caracterizar a subvenção o cumprimento de eventuais exigências relacionadas ao gozo do incentivo, não se devendo confundir "o escopo" daquele com as contrapartidas requeridas.

Cita outros acórdãos do CARF e finaliza com a decisão n.º 9101-00.566 da 1ª turma da CSRF para concluir que:

A **decisão da Câmara Superior**, portanto, de forma clarividente em referido precedente reconhece que: (i) - os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados podem ser considerados subvenção para investimento; (ii) - há necessidade da intenção de subvencionar visando a expansão ou implantação de empreendimentos; (iii) - as contrapartidas exigidas pelos Estados não fixam o destino da aplicação dos recursos para investimento, não tendo tais contraprestações portanto o condão de levar ao entendimento de que seriam para custeio.

Apresenta, ainda, ponderações adicionais sobre a subvenção para investimento. Nesse contexto, discorre sobre o conceito de renda e necessidade de ocorrer verdadeiramente acréscimo patrimonial, para que seja tributável. Defende que “não será suficiente o simples poder de dispor, pois este deve ser exercido, daí a necessidade da renda com disponibilidade jurídica ser atual.” Cita jurisprudência do STF para reforçar seu argumento e conclui que “O que se nota, portanto, é que somente se tributa o acréscimo patrimonial a partir da existência da disponibilidade jurídica e/ou econômica, inexistindo possibilidade a exigência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pela mera expectativa de ingresso de valores no patrimônio do contribuinte.”

Trata, ainda, da realização da renda, por entender, a partir de Ricardo Mariz de Oliveira, que "quando se fala em “realização da renda”, como conceito que deva ser informador do fato gerador do imposto de renda, se está falando no momento a partir de quando existe renda consumada, que possa ser usada, e, portanto, momento desde o qual ela pode ser tributada". “Em tais condições, possível afirmar como premissa que é possível a tributação do acréscimo patrimonial, desde que exista disponibilidade jurídica/econômica, devidamente realizada, caracterizando renda efetiva, atual e incondicional.”

Nessa linha de entendimento, aproveita as mesmas premissas aplicáveis ao IRPJ para a CSLL e retoma que “a subvenção para investimento, ao contrário daquela para custeio destinada ao pagamento dos custos e despesas em geral da atividade empresarial, é uma transferência de capital destinada a um empreendimento econômico. É uma contribuição pecuniária com destinação específica, não havendo retorno ou exigibilidade, não tendo a natureza jurídica de renda ou mesmo lucro.”

Argumenta, ainda:

Para se reconhecer uma transferência de capital como **subvenção para investimento**, o **primeiro passo** seria avaliar a **vontade objetiva** do Poder Público no sentido de pretender transferir capital à iniciativa privada sem qualquer contraprestação (ausência de exigibilidade).

Em regra, esta avaliação se dá por meio dos instrumentos normativos que criam e disciplinam a subvenção (Lei, decretos, atos declaratórios, entre outras).

O **segundo passo** decorre da própria natureza da subvenção como **investimento**. Portanto, a **transferência de capital há de ser destinada à expansão ou implantação de empreendimento econômico**.

Por outro lado, temos ainda como **terceiro passo** a necessidade de o beneficiário ser uma pessoa jurídica de direito privado titular do empreendimento econômico.

**Ademais**, a **subvenção** poderá ser inclusive por meio de **benefícios ou isenções tributárias**, embora tecnicamente não possuam esta natureza.

Muito bem. Estes seriam os principais elementos para se permitir a conclusão no sentido de que se trata de uma subvenção para investimento.

Sem embargo disso, como o benefício recebido tem como destino um empreendimento econômico, há o entendimento de que este deve ser aplicado efetivamente no projeto que justifica a subvenção estabelecida.

Portanto, apesar de não exigir a legislação uma sincronia absoluta entre o investimento e o benefício, diante da **finalidade** da subvenção para **investimento**, tem-se entendido que haveria esta obrigatoriedade. **Acreditamos, todavia, que inexistente esta imposição legal, de sorte que a ausência de sincronia não levaria à descaracterização como subvenção para investimento.**

O gozo do benefício **antes, durante e depois da realização do investimento destinado à expansão ou implantação não** leva à desconsideração da subvenção como investimento, pois, como já afirmado pelo próprio **CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**, *o dinheiro não precisa ser carimbado*.

Alega, também, que há outras fragilidades no lançamento. Nessa linha, defende que a caracterização como subvenção para investimento do incentivo financeiro de ICMS, nos termos da legislação em favor da impugnante, é resultante da avaliação de diversos requisitos, a saber:

1 – “animus” de transferência de capital à iniciativa privada, identificado pela legislação estadual de Goiás que concede benefício fiscal financeiro com o objetivo de incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás. Ademais, tal animus se identificaria no Decreto que regulamenta a lei, pois, deixaria claro a utilização deste benefício para investimento de projetos de implantação e expansão de empreendimentos econômicos, com compra por exemplo de ativos, entre outros aspectos e também no art. 1º, § 2º da Lei nº 13.436/1998, que seria explícito em afirmar que se trata de uma subvenção para investimento.;

2 – A necessidade de apresentação de projeto ao Governo do Estado de Goiás, para a concessão do incentivo e sua confirmação, além de uma posterior auditoria

quanto aos investimentos realizados para referida finalidade de expansão do empreendimento econômico.

3 – A natureza fiscal, segundo jurisprudência reiterada do STF, dos incentivos financeiros como o do caso concreto;

4 – A titularidade, da pessoa jurídica de direito privado, do empreendimento econômico beneficiado, conforme informações prestadas, projetos, atos concessórios, contabilidade e demais documentos;

5 – A demonstração no plano fático (apresentação do projeto, sua aprovação, investimentos em ativos entre outros, voltados para a atividade econômica da impugnante e sua expansão – comprovados sobretudo por relatórios de auditoria de investimentos feito pela Secretaria do Estado de Goiás) e das provas (projetos de implantação e expansão de empreendimentos econômicos da impugnante, resoluções estaduais habilitando ao gozo do incentivo em virtude dos projetos cumprirem tecnicamente os requisitos legais, inclusive, com destino à expansão da unidade industrial, relatórios de auditoria de investimento do governo, onde atestam expressamente o cumprimento dos requisitos legais, mas, sobretudo, o fato de que foram empreendimentos de implantação e expansão de empreendimento econômico), de que houve efetiva destinação de recursos para tais empreendimentos. Nesse ponto, alega que tal fato “foi totalmente ignorado pela Receita Federal, que se restringiu exclusivamente ao plano normativo de impugnar o FOMENTAR como incentivo caracterizado como subvenção para investimento.” E que “não houve qualquer questionamento no plano das provas e fático por parte da fiscalização, pois não realizou qualquer análise do perfil dos projetos, respectivos investimentos, diligência “in loco” para se constatar a existência destes e ventual desvio de finalidade”.

Em resumo, argumenta que: “(i) havia intenção de subvencionar com destinação para investimento; (ii) houve efetiva aplicação pelo beneficiário em investimentos, conforme ativo imobilizado, inclusive, em valor superior ao incentivo gozado, juntando nota da auditoria; (iii) a pessoa jurídica é titular do empreendimento econômico; (iv) houve no período de fiscalização, investimento inclusive superiores ao incentivo.”

Defende que no ano de 1996, obteve solução de consulta da Receita Federal da 1ª Região favorável quanto a natureza do incentivo e que enquanto não for reformada, produz efeitos e impede o lançamento.

Enfim, a impugnante entende que possui um incentivo que é caracterizado como subvenção para investimento, sem tributação para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sendo improcedente o lançamento.

Quanto à tributação reflexa do PIS e da Cofins, discorre longamente sobre o conceito de faturamento e receita bruta e argumenta que não se pode considerar receita a transferência patrimonial, pois não é resultado da atividade empresarial do contribuinte. Nessa linha, assim considera:

Possível reconhecer, assim, que receita será aquele ingresso ou entrada financeira primária e definitiva, decorrente da atividade empresarial do contribuinte, que leve ao incremento patrimonial positivo, ou melhor dizendo, "agrega um elemento positivo ao patrimônio".

Em tais condições, não resta dúvida de que somente o faturamento e receita podem ser objeto de tributação de PIS e COFINS, uma vez que nem toda entrada ou ingresso financeiro configurará hipótese de incidência ou fato jurídico tributário de tais contribuições.

De conformidade com as razões expostas, a subvenção para investimento - e ate mesmo a subvenção para custeio : não pode ser considerada receita, uma vez que se trata de transferência patrimonial, sem qualquer participação da atividade empresarial, o que leva à IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO A TÍTULO DE SUBVENÇÃO. SEJA CUSTEIO OU INVESTIMENTO.

Cita, ainda, jurisprudência do CARF no sentido de que não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal concedido pelo Estado, para redução na apuração do ICMS devido.

Ressalta que embora a jurisprudência pacífica do STJ esteja voltada para o crédito presumido na exportação quanto ao ICMS, o referido tribunal vem reiteradamente decidindo que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Por fim, argumenta que após a Lei nº 12.973, de 2014, há expressa determinação legal para a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, não cabendo qualquer tentativa de tributação, e que tal lei teria natureza declaratória.

#### **Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real – Depreciação Acelerada Incentiva**

A impugnante delimita o objeto da discussão relativa ao acolhimento da depreciação acelerada incentiva restringindo-o ao exercício ou não da atividade rural por ela.

Nessa linha, discorre sobre os requisitos previstos na legislação para configuração da atividade rural, apresentando a evolução histórica dos diplomas normativos que disciplinaram a tributação da exploração da atividade rural, a saber: Decreto-Lei nº 902/1969, Decreto-Lei nº 1.382/1974 e Lei nº 8.023/1990 (com alterações pelo art. 6º da MP nº 2.159/2001 e Lei nº 10.256/2011), a qual foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 257/2002 e Decreto nº 3.048/1999. Cita, ainda, a art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, para mencionar a definição de agroindústria.

Comenta que “a interpretação e aplicação da legislação, para a solução de um caso concreto, deve partir do texto, mas se preocupar com sua adequação e pertinência com todo o sistema jurídico, bem como valores e princípios vigentes, sem ignorar, ainda, a realidade fática e a evolução social.” Nesse contexto, afirma que “é

preciso ter como premissa o fato de que a noção de atividade rural não é rígida e imutável, mas sujeita alternância, segundo a realidade, diante da interpretação finalística, sistemática e evolutiva.” Entende que, “segundo a legislação vigente (inclusive à época dos fatos do lançamento), a noção de atividade rural envolve a interpretação dos seguintes elementos: (i) - exploração de atividade descrita como rural no art. 2º, da Lei n. 8.023/90 (incisos I a V); (ii) - tais atividades descritas em lei, não são exaustivas, permitindo-se outras assemelhadas; (iii) - podem ser exercidas por pessoa física como também jurídica.” E continua:

Portanto, em um **primeiro momento**, pode-se reconhecer a **atividade rural** como toda aquela exercida, por pessoa física e/ou jurídica, nos casos exemplificativamente descritos em lei, tais como **agricultura**, pecuária, avicultura, entre outras.

Por força de nosso **caso concreto**, delimitaremos nossa análise ao **art. 2o, inciso I, da Lei n. 8.023/90**.

Dentro desta perspectiva, aquela **pessoa física e/ou jurídica que exerce agricultura obtém receita considerada de atividade rural**.

Equivale dizer: se **agricultura** é a arte cultivar os campos; cultivo da terra; lavoura; cultura<sup>69</sup>, toda pessoa física ou jurídica que exerça economicamente a atividade de cultivo ou lavoura, como regra, **pratica uma atividade rural**. No caso, a **cana-de-açúcar**.

*Convém, neste ponto, assinalar que a lei não impõe exclusividade no exercício desta atividade, o que permite a prática de outra, mesmo que não caracterizada como rural.*

*Mais do que isso, inexistente qualquer impedimento para que se faça por meio de parceria ou outro meio não vedado em lei de associação.*

*Também não existe qualquer proibição ou imposição quanto aos meios que se utilizará para o exercício desta atividade. Portanto, qualquer meio de permita o cultivo da cana-de-açúcar permite ser considerado pela lei como atividade rural.*

Por fim, este dispositivo **não exige que** se exerça como pessoa física, **podendo ser pessoa jurídica**.<sup>70</sup>

A **mais disso**, dentro desta perspectiva, a partir de uma **interpretação sistemática**, o **art 22-A, da Lei n. 8.212/91** considera a **agroindústria produtor rural pessoa jurídica**. Na medida em que a **lei** expressamente reconhece que **agroindústria é produtor rural pessoa jurídica**, significa afirmar que **exerce atividade rural**.

Aliás, este dispositivo legal é de alta relevância para o deslinde do presente caso concreto.

**Não olvidemos, ainda**, que o **art. 6o**, da Medida Provisória enuncia como **requisitos: (i)** - ser ativo permanente imobilizado; **(ii)** - ser pessoa jurídica; **(iii)** - explorar atividade rural; **(iv)** - utilizar tais bens em referida atividade rural.

Ora, no caso concreto: (i) - trata-se de pessoa jurídica - agroindústria -; (ii) - são bens do ativo imobilizado (não circulante); (iii) - explora atividade rural (não há dúvida seja pelo contrato social, CNPJ, contabilidade, entre outros documentos sem qualquer questionamento do fisco); (iv) - são bens utilizados na fase agrícola da impugnante (não há questionamento sobre este ponto).

Alega que não há fundamento legal para negar o incentivo sob o argumento de que a impugnante é possuidora de outra etapa da cadeia do processo produtivo, na qual produz açúcar e álcool, que entende ser decorrentes da fase agrícola. Argumenta que o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 reconhece a agroindústria como atividade rural e que, se não fosse assim, bastaria à impugnante segregar em duas pessoas jurídicas as atividades, dentro do mesmo grupo econômico, uma exclusivamente da fase agrícola e outra exclusivamente fase industrial ou mista.

Conclui que o entendimento decorrente de uma interpretação finalística, sistemática e evolutiva é o de que a agroindústria (cana-de-açúcar) pode explorar atividade rural, tornando possível a depreciação acelerada incentivada e transcreve acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes (CC) e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com esse mesmo entendimento. Afirma que a própria impugnante possui decisão favorável no CARF quanto à matéria para outro período, formalizada no acórdão nº 1202-000.795.

Pontua, ainda, que a fiscalização, em momento algum, questionou os valores e itens depreciados, ou mesmo se seria o caso de exaustão e que tampouco questionou a resposta da impugnante à intimação fiscal de que sua atividade preponderante é agrícola, o que tornaria incontroverso tal fato.

Repisa que o ponto controvertido é o fato de que a agroindústria não exerce atividade agrícola com exclusividade, já que possui também processo industrial. Nesse ponto, vale-se de entendimento do CARF no sentido de que a “tributação beneficiada dos resultados obtidos na atividade rural, não é privativa apenas do setor primário da economia” para suscitar a improcedência do lançamento.

Em relação à multa isolada aplicada sobre o não recolhimento mensal da estimativa do IRPJ e CSLL, cita posicionamento pacífico e reiterado do CARF, consubstanciado na sua súmula nº 105, bem como jurisprudência do STJ, todos no sentido de afastar a concomitância na aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre a falta de pagamento dos referidos tributos e pede a sua improcedência.

Contesta, ainda, a taxa de juros aplicada, sob o fundamento de que “o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, é expresso no sentido de que se a Lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.” Ademais, alega que é impossível incidir juros sobre a multa, pois não haveria previsão legal para isso. Cita os art. 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996 para sustentar que “não existe previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com o contribuição (tributo) supostamente devido, como no caso concreto.” Transcreve, também, acórdão do CARF com o mesmo entendimento.

Alega, ainda, que as multas aplicadas ofendem os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

### **Do pedido**

A impugnante requer que seja julgada procedente a impugnação a fim de reconhecer a nulidade ou total improcedência do lançamento. Requer, ainda, a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário."

O Acórdão da DRJ/BHE manteve o crédito tributário e julgou improcedente a Impugnação do contribuinte. Conforme a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

#### SUBVENÇÃO E INSUBSISTÊNCIA DO PASSIVO. DIFERENÇAS.

Subvenção é o enriquecimento do patrimônio da empresa beneficiada, sem a correspondente assunção de uma dívida ou obrigação, e se concretiza com a percepção dos recursos transferidos. Insubistência do passivo é a extinção de uma obrigação sem o equivalente e concomitante desaparecimento de um ativo e se concretiza no momento da extinção da dívida.

#### DESÁGIO EM SALDO DEVEDOR DE FINANCIAMENTO. INSUBSISTÊNCIA DO PASSIVO.

Incentivos fiscais concedidos sob a modalidade de deságio em saldo devedor de financiamento que a pessoa jurídica recebe do poder público para a implantação e expansão de empreendimentos industriais são considerados insubistência do passivo.

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

Os valores contabilizados a título de deságio na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR, que não possuam 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.

#### AGROINDÚSTRIA. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. ATIVIDADE RURAL.

Em se tratando de pessoa jurídica do ramo agroindustrial, detentora de toda a cadeia produtiva até o produto final industrializado e que aufera receita decorrente exclusivamente da venda do referido produto, a mesma não explora atividade rural, não fazendo jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, ainda que quaisquer das etapas anteriores à industrialização refiram-se a atividade rural.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais concomitantemente com multa proporcional referente ao imposto devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de hipóteses punitivas distintas.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 BASE DE CÁLCULO PARA A COFINS A base de cálculo da Cofins é o faturamento, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressaltadas exceções expressamente previstas, entre as quais não se inclui os perdões de dívida e as subvenções de custeio.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP A base de cálculo do PIS é o faturamento, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressaltadas exceções expressamente previstas, entre as quais não se inclui os perdões de dívida e as subvenções de custeio.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos Tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos JUROS de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Exercício: 2010, 2011, 2012"

Inconformado com a decisão a Recorrente interpôs recurso voluntário, no qual, em geral, repisa as razões apresentadas em sua impugnação para a reforma do Acórdão de 1ª Instância.

### **Sobrestamento do julgamento**

Através da resolução 1402-000.674– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária o julgamento foi sobrestado nos seguintes termos:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos determinar o retorno dos autos à Unidade Local a fim de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado de Goiás, das providências estabelecidas na cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato ou até 28/12/2018, data limite para esse procedimento, o que ocorrer em primeiro lugar.

Conforme o voto condutor da resolução, embora já houvesse sido verificado o depósito dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, entendeu-se pela necessidade de depósito dos atos concessivos dos incentivos fiscais de ICMS instrumentalizados através de Termos de Acordo de Regime Especial (TARES):

Verifica-se ainda que o Estado de Goiás 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. Reproduz-se a seguir o Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ Nº 3/2018.

[...]

Muito embora cumprida a providência pela Unidade Federativa tem-se que, além da convalidação tratar-se de ato complexo, no sentido de demandam uma integração de vontades e providências de outras unidades federativas e do próprio CONFAZ, há, ainda, a necessidade de depósito dos atos concessivos dos incentivos fiscais de ICMS instrumentalizados através de Termos de Acordo de Regime Especial (TARES).

No caso dos TARES mais antigos, não vigentes em 8 de agosto de 2017, também foi alterada a data para publicação dos atos, que deveria ser feita até 30 de setembro e passou para 28 de dezembro deste ano. Já o registro e depósito dos Tares junto ao Confaz teve o prazo alterado de 28 de dezembro para 31 de julho de 2019. Os atos estão relacionados à lei que permite a convalidação dos benefícios fiscais concedidos em todo o País sem o aval do Confaz até o ano passado.

A recorrente em resposta ao sobrestamento, apresentou petição (fls. 3678 a 3680) em que requer a comprovação da convalidação dos incentivos de ICMS nos termos da Lei Complementar n. 160/2017, contudo dentre os documentos apresentados (3681 a 3764) não se encontra a comprovação do depósito dos atos concessivos dos incentivos fiscais de ICMS.

### **Voto**

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

### **Da natureza jurídica da subvenção recebida do poder público**

A subvenção para investimentos era tratada no Decreto-lei n.º 1.598/77, alterado pelo Decreto-lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.730, 1979) (Vigência)

Destaca-se que referidos dispositivos não foram revogados pela Lei n.º 12.973/2014, mas sua aplicação já se encontrava afetada pela Lei n.º 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 n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei n.º 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 irrevogável, 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, e permaneceram vigentes até serem revogados a partir de 01/01/2015 pelo art. 117, inciso X da Lei nº 12.973/2014.

A Lei nº 12.973/2014 prestou-se 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 estipulada da seguinte forma:

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 irrevogável 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 irrevogável 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 art. 30 da Lei no 12.973/2014, 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.

Ressalta-se que o regramento das subvenções para investimentos foi significativamente alterado pela edição da Lei Complementar nº 160/2017, que assim dispôs:

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 infra-estrutura 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.

Observa-se que foram fixados novos limites para interpretação do conceito de subvenção para investimentos, mediante alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Verifica-se que o presente lançamento foi formalizado em 2015 e tem por referência os anos-calendário 2010, 2011 e 2012, 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.

Neste contexto, a primeira questão a ser dirimida 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 no ano-calendário 2011.

Verifica-se que a 1ª Turma da CSRF já teve a oportunidade de analisar lançamento formalizado em 2007 e referente a infração constatada nos anos-calendário 2002 e 2003, decidindo, por 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 em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Conclui-se que deve ser admitida a aplicação retroativa da nova redação atribuída ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 pela Lei Complementar nº 160/2017, cumprindo verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160/2017, se os requisitos expressos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estão presentes no caso sob análise. Ou seja, nas palavras da Conselheira Cristiane Silva Costa:

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.

Observa-se na acusação fiscal que as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora repousam na falta de sincronismo entre os investimentos e os benefícios auferidos pelo sujeito passivo, em especial porque *a Lei Estadual n.º 13.436/98 possibilita, na verdade, que os benefícios obtidos nos leilões sejam utilizados onde os beneficiários quiserem, sem terem que prestar contas, bastando que tenham apresentado, lá atrás, algum projeto inicial de adesão ao FOMENTAR (ou de readequação deste projeto inicial), mesmo que, na ocasião dos leilões, tais projetos já estejam concluídos.*

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve o entendimento de que os investimentos anteriores à subvenção recebida não alterariam a conclusão de que ela se caracteriza como subvenção para custeio.

Ao apreciar incentivo semelhante também concedido pelo Estado de Goiás no Acórdão n.º 9101-003.167, a 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, acompanhou o voto condutor do Conselheiro André Mendes Moura, do qual destaca-se:

A qualificação dos recursos como "subvenção para investimento" deu-se de maneira expressa pelo Estado em dezembro de 2004. Contudo, na medida em que se considerou que 89% do saldo devedor (incluindo juros, correções e demais atualizações monetárias incidentes desde as décadas de oitenta e noventa do século passado, quando a Contribuinte contraiu o empréstimo) seria objeto de subvenção, na realidade o subvencionador tentou conferir aos recursos oriundos da **primeira fase** a natureza de subvenções para investimento.

A tentativa de **retroagir** os efeitos do empréstimo para que pudessem ser considerados como subvenção para investimento fica ainda mais nítida quando se observa a nota do § 1º do art. 1º da Lei Estadual n.º 13.436, de 30 de dezembro de 1998. Sim, porque o dispositivo dispõe que os recursos deveriam 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. Ocorre que tal condição foi relativizada pelo art. 3º da Lei n.º 15.518, de 05/01/06 (com vigência a partir de 10.01.06), ao pregar que do montante a ser aplicado, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR.**

Ou seja, valores de investimentos a serem realizados na segunda fase poderão ser "diminuídos" pelos valores que já foram aplicados na primeira fase.

Veja que não há ingresso de recursos que guardam correlação com a produção derivada da implementação ou expansão do investimento, mas sim **uma nova qualificação de valores que já haviam sido concedidos por meio de um empréstimo.**

E mais, numa acepção generosa, o art. 4º da Lei Estadual n.º 15.518, de 2006, dispôs que **se a pessoa jurídica** (1) promovesse a incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) cumprisse as obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR, **ficaria desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.** Não se fala em **nenhuma espécie de controle** do Estado para verificar a efetiva aplicação dos recursos na fase final do programa.

[...]Verifica-se, com clareza, que a qualificação conferida pelo ente subvencionante de que os recursos seriam subvenção para investimentos não encontra amparo na legislação tributária federal.

Assim, tendo sido descumprido o exame da **primeira verificação**, conclui-se que as subvenções em debate não são para investimentos.

Enfim, com a devida vênia, não se mostra adequada a premissa exigida pela decisão recorrida, de que, como o Estado concede um "prazo" de **vinte anos** para aplicação dos recursos, não **poderia** a União se manifestar durante o período. Ora, admitir tal entendimento ampararia a tese de que o Estado teria a prerrogativa de, **unilateralmente**, estabelecer uma hipótese de redução na base de cálculo de tributo de **competência federal, em completa afronta ao pacto federativo**. E mais, pelo entendimento esposado, poderia o Estado determinar (!) que a União não poderia, no caso concreto, fiscalizar a hipótese de incidência dos tributos federais pelo prazo de quinze anos. Isso porque, como o Fisco Federal encontra-se submetido a prazo decadencial para o lançamento de ofício de cinco anos, a União estaria **impedida** de verificar os lançamentos contábeis efetuados a título de subvenção para investimento no decorrer dos primeiros quinze anos. **Não há como se acolher tal interpretação**.

A questão, portanto, cinge-se a definir se, no novo contexto legal, o referido sincronismo integra os requisitos previstos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ou se representa *exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*.

Ocorre que o *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 reporta-se a **subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, expressão da qual também é possível extrair o entendimento de que a motivação da concessão deve ser aquela citada, e que a sincronia, neste contexto, seria um requisito adicional para confirmar, materialmente, a vinculação da subvenção a um investimento em empreendimento econômico. Conclui-se que, no contexto legislativo atual, derivar tal requisito do dispositivo legal representa acréscimo de exigência vedada pelo §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Observa-se que com referência à regular contabilização das receitas e sua destinação às reservas, a autoridade julgadora de 1ª instância ponderou que:

Pontue-se que ainda que se admita que tal parcela é uma subvenção, ela não poderia ser uma subvenção para investimento, pois para que assim fosse considerada e para que não fossem tributados pelo imposto de renda, deveria obedecer aos requisitos impostos pelo art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, quais sejam:

a) devem ser destinados especificamente à implantação e expansão de empreendimentos econômicos;

b) devem ser registrados como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social;

De fato, ao firmar o entendimento de que a subvenção seria de custeio, e não de investimento, a autoridade julgadora está dispensada de investigar sua destinação. Esta prova somente se faz necessária quando se cogita da classificação da subvenção como investimento, hipótese na qual a legislação exige a manutenção em reserva, passível de ser destinada, apenas, a aumento de capital ou à absorção de prejuízos.

O julgamento foi então convertido em diligência para confirmação da regular destinação das receitas de subvenção a reserva, e a comprovação do depósito dos atos concessivos dos incentivos fiscais de ICMS.

A recorrente apresentou documentação a fim de comprovar a regular destinação das receitas de subvenção a reserva, assim como a comprovação do depósito dos atos concessivos dos incentivos fiscais de ICMS.

Ressalta-se que a Autoridade Fiscal não questionou as conclusões e documentos apresentados pela Recorrente, limitando-se a informar que o contribuinte solicitou a juntada da documentação e devolvendo o processo ao CARF para apreciação.

Estando presentes os atos legislativos de convalidação e a adequada contabilização na reserva de incentivo, entende-se estarem comprovados os requisitos para o a caracterização do incentivo como subvenção para investimentos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017.

Destarte, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da recorrente nessa questão.

### **Da depreciação acelerada incentivada**

A autoridade fiscal acusa o sujeito passivo de haver excluído indevidamente valores do seu lucro líquido, a título de “Depreciação Acelerada Incentivada”, ao apurar o lucro real dos anos de 2010, 2011, e 2012. Conforme extrai-se do Termo de Verificação de Infração:

124. Como vimos acima, o artigo 314 do Regulamento do Imposto Renda impõe que a pessoa jurídica explore a atividade rural, se quiser aplicar a depreciação acelerada incentivada aos bens do seu ativo permanente imobilizado adquiridos para uso nessa atividade (aqui, o cultivo da cana-de-açúcar). Entretanto, a jurisprudência citada pelo sujeito passivo (no CARF e na COSIT) não fala dessa exigência.

125. Obviamente, se não fosse necessário explorar a atividade rural, o RIR/99 teria dito apenas que os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica, para uso na atividade rural, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Seria bem diferente, uma vez retiradas as palavras “que explore a atividade rural”.

126. Outra conclusão a que chegamos, de imediato, é que o legislador lembrou da possibilidade de a pessoa jurídica adquirir ativos para uso na atividade rural, sem, necessariamente, explorar tal atividade. E, nessa hipótese, está claro que não se aplica a “depreciação acelerada incentivada”.

127. Explorar a atividade rural não significa, simplesmente, utilizar bens do ativo fixo nessa atividade, mas sim tê-la como fonte de receita da pessoa jurídica.

128. No caso em análise, o sujeito passivo não explora a atividade rural, e, por isso, não pode aplicar a depreciação acelerada incentivada aos bens do ativo fixo utilizados na lavoura de cana-de-açúcar, como veremos a seguir.

129. De acordo com a contabilidade (fls. 1413-1623) e a escrita fiscal (fls. 1893-3117) enviadas ao SPED, além das DIPJs transmitidas (fls. 0002-0219), mais de 99% (noventa

e nove por cento) da receita do sujeito passivo decorre da venda de álcool e açúcar. Ele detém toda a cadeia produtiva, desde a lavoura de cana-de-açúcar até os produtos industrializados, mas não auferir receita de nenhuma das etapas anteriores à produção de açúcar e álcool. Não há venda de cana-de-açúcar, e, portanto, não há exploração da atividade rural.

131. A COSIT, Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, esclarece, de modo irrefutável, na Solução de Consulta n.º 4, de 03/07/2009, publicada no DOU de 07/07/2009 (fls. 3118), que pessoas jurídicas do ramo da agroindústria, utilizando a atividade rural apenas para alimentar de insumos a sua atividade industrial (sua verdadeira fonte de receitas), não fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada.

134. Em 25/06/2013, a DISIT (Divisão de Tributação) da 8ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta n.º 140, publicada no DOU de 26/08/2013 (fls. 3119), respondendo a consulta de uma empresa da agroindústria sucroalcooleira, também se baseia na Solução de Consulta COSIT n.º 04/2009, para dizer que "Em se tratando de pessoa jurídica do ramo agroindustrial, detentora de toda a cadeia produtiva até o produto final industrializado e que auferir receita decorrente exclusivamente da venda do referido produto, a mesma não explora atividade rural, não fazendo jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, ainda que quaisquer das etapas anteriores à industrialização refiram-se a atividade rural.

135. Então, concluímos que são indevidas as exclusões efetuadas pelo o sujeito passivo, a título de "depreciação acelerada incentivada", nas apurações do lucro real, em 2010, 2011 e 2012, porque o mesmo não explora atividade rural, sendo que tais exclusões devem ser glosadas, e as diferenças decorrentes devem ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, em lançamento de ofício."

A título de "Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada" foram excluídos os seguinte montantes: em 2010, R\$ 54.982.179,46 (cinquenta e quatro milhões, novecentos e oitenta e dois mil, cento e setenta e nove reais, e quarenta e seis centavos); em 2011, R\$ 44.782.792,23 (quarenta e quatro milhões, setecentos e oitenta e dois mil, setecentos e noventa e dois reais, e vinte e três centavos); e, em 2012, R\$ 10.923.992,24 (dez milhões, novecentos e vinte e três mil, novecentos e noventa e dois reais, e vinte e quatro centavos).

A autoridade fiscal afirma que, no caso em análise, o sujeito passivo não explora a atividade rural, e, por isso, não pode aplicar a depreciação acelerada incentivada aos bens do ativo fixo utilizados na lavoura de cana-de-açúcar, como base nos seguintes argumentos: De acordo com a contabilidade (fls. 1413-1623) e a escrita fiscal (fls. 1893-3117) enviadas ao SPED, além das DIPJs transmitidas (fls. 0002-0219), mais de 99% (noventa e nove por cento) da receita do sujeito passivo decorre da venda de álcool e açúcar. Ele detém toda a cadeia produtiva, desde a lavoura de cana-de-açúcar até os produtos industrializados, mas não auferir receita de nenhuma das etapas anteriores à produção de açúcar e álcool. Não há venda de cana-de-açúcar, e, portanto, não há exploração da atividade rural.

A autoridade fiscal argumenta que explorar a atividade rural não significa, simplesmente, utilizar bens do ativo fixo nessa atividade, mas sim tê-la como fonte de receita da pessoa jurídica.

A autoridade fiscal considerou que a impugnante não explora atividade rural, ao teor do art. 314 do RIR/1999, e que o legislador possibilitou à "pessoa jurídica adquirir ativos para uso na atividade rural, sem, necessariamente, explorar tal atividade." Partiu da premissa

maior de que a exploração da atividade rural não significa, simplesmente, utilizar bens do ativo fixo nessa atividade, mas sim tê-la como fonte de receita da pessoa jurídica.

Constata-se que a RFB já se pronunciou, por atos normativos, sobre a questão no sentido de que quando a pessoa jurídica do ramo da agroindústria utilizar-se da atividade rural apenas para alimentar de insumos a sua atividade industrial (sua verdadeira fonte de receitas), não faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada. Cita-se a Solução de Consulta COSIT n.º 04, de 03/07/2009, publicada no DOU de 07/07/2009, e a Solução de Consulta da Disit da 8ª RF, n.º 140, publicada no DOU de 26/08/2013, utilizadas pela autoridade fiscal como fundamento do lançamento.

Verifica-se que o entendimento em ambas soluções de consulta é que o benefício da depreciação acelerada incentivada é limitado às pessoas jurídicas que auferem receitas da atividade rural, não compreendendo as pessoas jurídicas detentoras de toda a cadeia produtiva até o produto final e que auferem receitas apenas decorrentes da venda dos produtos industrializados.

A recorrente alega que não há fundamento legal para se sustentar que o fato de possuir outra etapa da cadeia do processo produtivo, dentro da noção de atividade rural e agronegócio, o incentivo não seria aplicável. Ora, na fase agrícola exerce sem dúvida atividade rural e é neste momento que se utiliza de tais equipamentos, maquinários, entre outros itens. Portanto, utiliza tais bens dentro de atividade rural. Além disso, o produto da fase agrícola é utilizado em outra etapa do processo produtivo, tornando açúcar e álcool. Ora, são produtos decorrentes da fase agrícola, onde a cana-de-açúcar é seu principal componente, de tal sorte que sua fonte de receita se inicia claramente na fase agrícola, onde os insumos e demais itens representam mais de 80% dos custos e despesas.

Observa-se que esse colegiado já se manifestou sobre o tema, no Acórdão n.º 1402-002.821, Relator Caio Cesar Nader Quintella, cuja ementa e dispositivo são transcritos a seguir:

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

Ano-calendário: 2009

**ATIVIDADE RURAL. LAVOURA DE CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. NATUREZA E EMPREGO DO ATIVO. PREVALÊNCIA POR DIVERSOS CICLOS PRODUTIVOS. SUJEIÇÃO À DEPRECIÇÃO. POSSIBILIDADE.**

A natureza e o uso dos ativos biológicos da lavoura canavieira, que sobrevivem por diversos ciclos produtivos com a renovação natural do objeto da colheita, sendo intencionalmente substituídos por outros espécimes vegetais em razão da diminuição de produtividade e não do seu esgotamento, confirmam a aplicação da regra de depreciação.

Estando a lavoura canavieira, na condição de ativo não circulante imobilizado, sujeita à depreciação e não à exaustão, podem os recursos empregados na sua

formação ser objeto do benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 314 do RIR/99.

**MAQUINÁRIO AGRÍCOLA. DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. SEGREGAÇÃO DE REGISTROS POR RECEITA AUFERIDA. APLICAÇÃO PROPORCIONAL DO BENEFÍCIO. IN 257/2002. RESTRIÇÃO INDEVIDA. AFASTAMENTO.**

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

A delimitação conceitual e a restrição ao gozo de tal benefício fiscal à proporção das receitas auferidas com atividades exclusivamente rurais, promovidas com base nas disposições da IN n.º 257/2002, em relação às máquinas e equipamento empregados exclusivamente nas atividades agrícolas, por produtor rural que também se afigura como agroindústria, não encontram o devido respaldo legal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009

**IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.**

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que votou por dar provimento parcial apenas para restabelecer as despesas de depreciação incentivada da lavoura canavieira.

Observa-se que esse colegiado, com a formação a época, por unanimidade, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, pois entendeu que os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte, conforme excerto do voto, transcrito a seguir:

[...]

Agora, secundariamente, em relação à possibilidade da Recorrente gozar de tal benefício sobre seu maquinário e equipamentos empregados na sua produção agrícola (conforme já esclarecido anteriormente) faz-se necessário a análise dos termos com que foi veiculada a depreciação acelerada incentivada para o produtor rural:

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. (destacamos)

Da simples leitura do dispositivo em tela, fica claro que não é apenas beneficiado o contribuinte que exclusivamente se dedica à atividade rural, bastando este, comprovadamente, desempenhar qualquer um dos objetos listados no art. 58 do RIR<sup>1</sup> para ter direito a tal tratamento especial.

Com a mesma clareza, verifica-se que se condiciona a benesse tributária ao uso dos bens do ativo permanente imobilizado na atividade rural. Inquestionável a presença de tal termo condicionante.

Por outro lado, a IN n.º 257/2002 foi veiculada com o intuito de regulamentar de tal dispositivo legal, criando os mecanismos para a aplicação do benefício aos ativos não circulantes imobilizados daqueles contribuintes que dedicam-se a uma multiplicidade de objetos sociais, incluindo a atividade ruralista. Confirma-se seu art. 8, § 1º:

Segregação de receitas

Art. 8º **A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades** e demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

§ 1º **A pessoa jurídica rural deverá ratear proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:**

---

<sup>1</sup> Art. 58. Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

I - os custos e as despesas, comuns a todas as atividades;

II - os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real;

III - os demais valores comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real. (destacamos)

Mais adiante, especificamente sobre a depreciação acelerada incentivada, no art. 14, está previsto:

Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, **para uso nessa atividade**, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

§ 1º O encargo de depreciação dos bens, calculado à taxa normal, será registrado na escrituração comercial e o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural.

§ 2º O valor a ser excluído, **correspondente à atividade rural**, será igual à diferença entre o custo de aquisição do bem do ativo permanente **destinado à atividade rural** e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

§ 3º A partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao resultado líquido correspondente à atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur.

§ 4º O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 5º No caso de alienação dos bens, o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur, será adicionado ao resultado líquido da atividade rural no período de apuração da alienação.

**§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.**

§ 7º No período de apuração em que o bem já totalmente depreciado, em virtude da depreciação incentivada, for desviado exclusivamente para outras atividades, deverá ser adicionado ao resultado líquido da atividade rural o saldo da depreciação complementar existente na Parte B do Lalur.

§ 8º Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação

incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros na Parte B do Lalur. (destacamos)

Posto isso, haveria o dever do contribuinte que se dedica, conjuntamente, a atividades diferentes daquelas propriamente rurais, segregar sua escrituração, especialmente para fins de gozar do benefício do art. 314/99 do RIR.

E com base nessa segregação de valores recebidos, a Fiscalização aplica o percentual **das receitas com atividades exclusivamente rurais em relação a todo o faturamento** e limita o gozo do benefício da depreciação acelerada incentivada sobre o maquinário agrícola nesta proporção.

Alega a Recorrente estarem seus objetos sociais, para todos os fins, abrangidos no termo atividade rural, mesmo sendo também uma agroindústria, fazendo tal Instrução Normativa uma indevida restrição do conceito legal de atividade rural, trazido pelo art. 2ª da Lei n.º 8.023/90 entendendo que a atividade rural não se descaracteriza como tal por ser seguida de industrialização ou comercialização do produto, sendo ilegal a segregação imposta naquele comando.

Em acréscimo, demonstra que a Lei n.º 8.212/91 equiparou a atividade agroindustrial à rural, assim como fez a IN n.º 971/2009, reforçando a suposta restrição conceitual indevida da IN n.º 257/2002.

Posto isso, apenas frise-se que a Lei n.º 8.212/91 e a IN n.º 971/2009 são normas que regem as Contribuições Previdenciárias, certamente não podendo ser consideradas como portadoras do conceito de atividade rural para todo o sistema tributário nacional.

Porém, as demais alegações do Contribuinte mostram-se plenamente procedentes.

O art. 314 do RIR/99 não restringe o benefício veiculado ao resultado da atividade rural ou mesmo ao seu emprego (venda direta ao mercado ou utilização como insumo na agroindústria), mas expressamente remete ao art. 58 do mesmo Compêndio para a **delimitação** de seu alcance.

Por sua vez, o art. 58 do RIR/99, que veicula o conceito de atividade rural, vale-se do conteúdo do art. 2º da Lei n.º 8.023/90, o qual faz expressa menção à industrialização, apenas excetuando a atividade que resulta em produtos com a alteração das características naturais.

E exatamente sobre a abrangência do conceito legal de atividade rural e essa possibilidade da aplicação da depreciação acelerada incentivada integralmente sobre o maquinário **agrícola** de contribuinte que exerce atividade agroindustrial, sem as limitações inauguradas pela IN n.º 257/2002, a C. Câmara Superior de Recurso Fiscais, tratando precisamente de agroindústria que produzia álcool e açúcar, proferiu o recente Acórdão n.º 9101002.801 (publicado em 09/08/2017),

afastando a glosa sofrida pelo contribuinte, bem como a aplicação dessa disposição restritiva da Instrução Normativa em tela.

Posto isso, adoto adicionalmente como fundamento as razões de decidir empregadas pela relatora, I. Conselheira Cristiane Silva Costa em tal precedente, vencedor nesse tópico, integralmente favorável às alegações do Contribuinte sobre tal assunto, nesta contenda:

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

Ano-calendário: 2009

**MÁQUINAS AGRÍCOLAS. DEPRECIÇÃO ACELERADA. MP  
2.15970/ 2001.**

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 6º, da MP n.º 2.15970/ 2001.

(...)

Relatório:

(... )

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em acórdão assim ementado:

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

Ano-calendário: 2009

**LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO  
ACELERADA.**

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada.

**MÁQUINAS AGRÍCOLAS. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO  
ACELERADA.**

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99. Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

**ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.**

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Recurso Voluntário Provido

Voto

(...)

Diante de tais razões, conheço do recurso especial da Procuradoria.

**A depreciação acelerada incentivada de máquinas agrícolas, na forma do artigo 6º, da Medida Provisória nº 2.159/2001**

Como consta do TVF que "Para ter seus resultados tributados como atividade rural, a fiscalizada não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente produtos que mantivessem as características e composição do derivado bruto da cana-de-açúcar, tais como açúcar mascavo, melado e rapadura(...)" e "No ano-calendário de 2009, consta no LALUR como exclusões os valores das aquisições ocorridas no período. Nesta rubrica aparecem os maquinários agrícolas para o trato da cana-de-açúcar".

A depreciação foi definida pelo artigo 183, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.As.), que prescreve:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: (...)

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão; (...)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e

quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

A legislação fiscal delimitou as condições de depreciação, como se observa dos artigos 305 a 323 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n.º 3.000/1999). A depreciação poderá, portanto, ser computada como custo ou encargo, em cada período de apuração, como explicita o artigo 305 do RIR:

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 57, §

11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Nesse contexto, foi editada a Medida Provisória n.º 2.159/2001, que em seu artigo 6º prevê a depreciação acelerada incentivada quanto às pessoas jurídicas que explorem atividade rural:

Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

O dispositivo legal foi reproduzido no Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n.º 3.000/1999), nos seguintes termos:

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória n.º 1.74937, de 1999, art. 5.º).

Curioso que o RIR alterou a disposição apenas para mencionar o seu artigo 58, que prevê:

Art. 58. Considera-se atividade rural (Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2.º, Lei n.º 9.250, de 1995, art. 17, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 59):

- I - a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;
- V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;
- VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 2.º, parágrafo único, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 17).

O artigo 58 tem fundamento na Lei n.º 8.023/1990, com redação alterada pela Lei n.º 9.250/1995, que define a atividade rural:

Art. 2.º Considera-se atividade rural:

- I - a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei n.º 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei n.º 9.250, de 1995)

A depreciação acelerada incentivada dos equipamentos e veículos aplicados na lavoura, portanto, depende da definição do que seja atividade rural, à luz das normas acima relacionadas.

Pondero que, diante da previsão da MP 2.159/2001 e da Lei n.º 8023/1990, a Instrução Normativa SRF n.º 257/2002, também delimitou a atividade rural:

Art. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais: I - a agricultura;

VIII - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:

b) transformação de produtos agrícolas: (...)

2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;

O contribuinte questiona a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal, sustentando ao longo do processo que exerce atividade rural e, portanto, seus maquinários fazem jus ao benefício fiscal tratado pelo artigo 6º, da Medida Provisória n.º 2.159/2001; enquanto o auditor autuante menciona a citada Instrução Normativa, dentre outros fundamentos, para glosar as exclusões interpretadas como indevidas.

Consta do acórdão recorrido decisão a respeito do tema da forma seguinte, conforme trecho da ementa:

**MÁQUINAS AGRÍCOLAS. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.**

Os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99. Isso independe do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

Neste ponto, o voto de lavra do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que quanto à depreciação acelerada de máquinas foi vencedor:

Quanto à depreciação acelerada incentivada das máquinas agrícolas, minha posição é diferente.

Isso porque, neste caso, o artigo 314 do RIR/99 faz remissão expressa ao artigo 58 daquele mesmo diploma normativo. (...)

O inciso I do referido artigo 58, por sua vez, inclui qualquer atividade agrícola no conceito de atividade rural. (...)

Portanto, os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício. Isso independe do fato de o produto agrícola (no caso, a cana-de-açúcar) ser empregado como insumo na atividade industrial (produção de açúcar e álcool) pelo mesmo contribuinte.

A exigência de que as receitas, custos e despesas da atividade rural sejam segregadas (artigo 8º da IN/SRF nº 257/02) é motivada pela necessidade de controle apartado dos resultados dessa atividade com vistas ao aproveitamento de prejuízos fiscais sem a imposição da trava dos trinta por cento (artigo 17, § 2º, da mesma IN). Não se pode inferir dessa exigência que a depreciação acelerada das máquinas agrícolas só possa ser feita na proporção das receitas auferidas exclusivamente com a atividade agrícola, como fez a fiscalização concedendo o benefício em relação à receita da venda de mudas de cana, bagaço de cana, café, soja milho e sorgo.

Adoto as razões de decidir do acórdão recorrido, entendendo que a depreciação acelerada é aplicável às máquinas agrícolas tratadas nestes autos, eis que "utilizados na agricultura". Até porque o artigo 58, da Lei nº 8.023/1990 não restringiu a agroindústria, como procedido pela IN SRF 257/2002 (limitou atividade à moagem "moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura").

Afinal, o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei nº 8.023/1990 contempla a "agricultura" (inciso I, do art. 2º) e, ainda, a "transformação de produtos decorrentes de atividade rural" (inciso V, do art. 2º). Este conceito amplo de atividade rural adequa-se às demais normas que regem esta atividade.

(...)

No mesmo sentido, o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) regula "os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola",

tratando em diversos dispositivos da atividade agroindustrial, sem limitação similar à trazida pela IN SRF 257/2002. Destaco, nesse sentido, a prescrição do artigo 4º do Estatuto da Terra:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; (...)

VI "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias;

Em sentido similar, a Lei n.º 5.889/1973, que trata das normas reguladoras do trabalho rural, define como empregador rural aquele que exerce atividade de "exploração industrial em estabelecimento agrário", verbis:

Art. 3º Considera-se empregador, rural, para os efeitos desta Lei, a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agroeconômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados.

§ 1º Inclui-se na atividade econômica, referida no "caput" deste artigo, a exploração industrial em estabelecimento agrário não compreendido na Consolidação das Leis do Trabalho. (redação vigente ao tempo dos fatos em discussão nestes autos).

O Superior Tribunal de Justiça, em acórdão submetido ao artigo 543C, do anterior Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/1973), tratou de usinas alcooleiras identificando-as o exercício de atividade rural. A ocasião, aquele E. STJ julgava outro tema (exigência de FGTS anteriormente à CF/1988, interpretando inclusive a Lei n.º 5.889/1973). De toda forma, o julgamento traz à luz a relevância da identificação de atividade rural e industrial, de forma coerente para fins de aplicação da legislação federal. Destaco trecho do julgamento do E. Superior Tribunal de Justiça

(...)

6. De acordo com a lei em referência, uma mesma empresa agroindustrial, poderia ser qualificada como empregadora rural relativamente aos seus empregados que realizava, atividades rurais, e como urbana no que tange às demais atividades desenvolvidas.

7. Sobre o tema, o Tribunal Superior do Trabalho firmou entendimento de que a atividade exercida pelo empregado é que define a condição deste como rural ou industriário, assentando, inclusive que o cultivo da cana-de-açúcar para usina alcooleira não constitui atividade agroindustrial, mas sim rural.

8. Assim, conclui-se que os empregados, que laboram no cultivo da cana-de-açúcar para empresa agroindustrial ligada ao setor alcooleiro, detém a qualidade de rurícola, o que traz como consequência a isenção do FGTS desde a edição da Lei Complementar n. 11/71 até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Precedente: EDRESP 952052 / PE, da relatoria da Ministra Eliana Calmon, DJ 12.3.2010.

9. Recursos especiais não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(Recurso Especial n.º 1.133.662, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 19/08/2010)

O Decreto Lei 57/1966, ao tratar do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, impede a incidência de IPTU sobre imóveis destinados à exploração de agroindústria:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF n.º 9, de 2005)

**O tratamento conferido à agroindústria pela legislação federal, portanto, é similar àquela conferida à atividade rural, não sendo justificável a restrição estabelecida pela IN SRF 257/2002, em seu artigo 2º, inciso V.** (destacamos)

Posto isso, como exposto no profundo voto da I. Conselheira acima colacionado, em face do extrapolamento restritivo do gozo do benefício veiculado no art. 314 do RIR/99 sobre máquinas e equipamentos utilizados em atividades agrícolas, promovida pela IN n.º 257/2002, reduzindo o alcance do conceito legal de atividade rural, afasta-se integralmente tal glosa sofrida, dando-se provimento total ao Recurso Voluntário.

Concorda-se com os fundamentos trazidos no Acórdão n.º 1402002.821, pois os bens do ativo permanente utilizados na agricultura fazem jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 314 do RIR/99, independentemente do fato de o produto agrícola ser empregado como insumo na atividade industrial pelo mesmo contribuinte.

**Conclusão**

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias