MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**13116.721295/2011-67**
ACÓRDÃO	1202-002.474 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVAFARMA INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer dos documentos referentes ao mandado de segurança nº 1000697- 82.2018.4.01.3500, por estranhos à matéria tratada nos autos, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liana Carine Fernandes de Queiroz, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Andre Luis Ulrich Pinto, Andrea Viana Arrais Egypto, Mauricio Novaes Ferreira e Leonardo de Andrade Couto.

RELATÓRIO

O presente processo trata de autos de infração lavrados para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativamente aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

Em brevíssima síntese, a Autoridade Fiscal entendeu que os descontos obtidos pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR e os desconto sobre os saldos devedores dos financiamentos do PRODUZIR, não se caracterizam como subvenções para investimentos, tratando-se na verdade de subvenções correntes para custeio ou operação.

O relatório integrante do acórdão recorrido resume bem a acusação fiscal e as razões de defesa apresentadas em sede de impugnação. Por essa razão, passa-se a transcrever excerto do relatório recorrido, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquele momento processual.

> Trata-se de Impugnação aos Autos de Infração (fls. 2 a 66) que constituíram créditos tributários correspondentes:
>
> a) ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo aos exercícios 2008 a 2010, no valor original de R$ 1.303.606,94, acrescido de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios; bem como a multa exigida isoladamente, exercícios 2009 e 2010, no valor de R$ 481.770,96, acrescida de juros moratórios;
>
> b) à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa aos exercícios 2008 a 2010, no valor original de R$ 452.398,52, acrescida de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios; bem como a multa exigida isoladamente, exercícios 2009 e 2010, no valor de R$ 178.477,55, acrescida de juros moratórios;
>
> c) à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)relativa aos exercícios 2008 a 2010, no valor original de R$ 571.657,33, acrescida de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios; e d) à Contribuição para os Programas de

DOCUMENTO VALIDADO

Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP relativa aos exercícios 2008 a 2010, no valor original de R$ 124.080,84, acrescida de multa de ofício de 75,00% e juros moratórios.

Conforme Autos de Infração (fls. 2 a 66) e Termo de Verificação Fiscal(fls. 67 a 84), o procedimento de auditoria-fiscal foi instaurado para verificação do cumprimento da legislação tributária na contabilização e apuração do lucro, em respeito a benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás denominados Programa de Participação e Fomento à Industrialização – FOMENTAR e Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR.

O Fundo de Participação de Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR foi criado pela Lei (Estadual-GO) n° 9.489, de 19/7/1984 (fls. 370 a 371), alterada pela Lei (Estadual-GO) n° 11.180, de 19/4/1990, e regulamentado pelo Decreto(Estadual-GO) n° 3.822, de 10/7/1992 (fls. 372 a 404), com o objetivo básico de incrementar a implantação e expansão de atividades industriais, preferencialmente as do ramo de agroindústria, mediante a concessão de apoios, financeiro e tecnológico, a empreendimentos considerados importantes para o Estado de Goiás.

O benefício consiste num empréstimo às indústrias de até 70,00% (setenta por cento) do montante do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS devido pelo contribuinte em cada período de apuração do tributo, podendo-se usufruir do benefício a partir da assinatura do contrato de empréstimo com o agente financeiro do FOMENTAR, no caso, o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S.A. – BD/Goiás ou, se impedido este, o Banco do Estado de Goiás-BEG, após concluído o estudo de viabilidade técnica, econômica e financeira do projeto.

Os prazos de fruição variam de 5(cinco) a 10(dez) anos, dependendo das características do empreendimento. Sobre o valor financiado incidem juros não capitalizáveis de 1,00% ao mês, até 31/12/1994, e de 0,20% ao mês, a partir de 1º/1/1995, além de parcela correspondente a no máximo 25,00% da correção monetária mensal, cobrada ao final de cada exercício.

Por meio da Lei (Estadual-GO) n° 13.436/98 (fls. 405 a 407), posteriormente alterada pelas Leis n° 14.209/02, n° 14.446/03, n° 15.046/04 e n° 15.124/05, que dispõem sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR por meio de oferta pública, foi concedido o benefício fiscal que consiste na liquidação destes contratos com desconto, sob a forma de abatimento do saldo devedor do ICMS, regulamentado pelo Decreto (Estadual-GO) nº 4.989/1998, tratando-se, na verdade, de uma modalidade do projeto FOMENTAR.

Em 2000, foi criado o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR, através da Lei (Estadual-GO) n° 13.591 de 20/01/2000 (fls. 408 a 427), e regulamentado pelo Decreto (Estadual-GO) n° 5.265 de 07/08/2000 (fls. 428 a 512), o qual teve o propósito de incentivar a implantação, expansão ou

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

revitalização de indústrias, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica e o aumento da competitividade estadual com ênfase na geração de emprego, renda e redução das desigualdades sociais e regionais.

O PRODUZIR atua sob a forma de financiamento de parcela mensal de ICMS devido pelas empresas beneficiárias, podendo chegar até 73,00% (setenta e três por cento) do montante do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS devido pelo contribuinte em cada período de apuração do tributo.

Os prazos de fruição do benefício variam de acordo com a análise dos coeficientes de prioridade do projeto, calculados segundo critérios sociais e econômicos, especificados em regulamento, podendo chegar até 15(quinze) anos. Sobre o valor financiado incidem juros não capitalizáveis de 0,20% ao mês.

Registra a Autoridade Tributária lançadora que no período fiscalizado o sujeito passivo, no ano-calendário 2007, optou pela forma de tributação com base no lucro presumido, e, nos anos-calendário de 2008 e 2009, optou pela forma de tributação com base nº lucro real, com recolhimento mensal por estimativa e levantamento do balancete de suspensão.

Aponta ainda a Autoridade Tributária que o sujeito passivo não incluiu os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de empréstimo do FOMENTAR, nem os descontos obtidos no saldo devedor do financiamento do PRODUZIR, na determinação do lucro tributável, sob o entendimento de que referidos valores caracterizariam “subvenções para investimento”, conforme parágrafo 2º do art. 1º da Lei (Estadual-GO) nº 13.436/1998 (Fomentar) e art. 18 da Lei Federal nº 11.941, de 27/5/2009 (tratamento dado às subvenções para investimento).

Assim, no entendimento do sujeito passivo, tratando-se de subvenções para investimento, não deveriam ser computadas na determinação do lucro tributável, conforme art.

443, do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26/3/1999).

Apurou-se que, no exercício 2008 e em parte do exercício 2009, portanto durante o ano-calendário 2007 até o 1º semestre do ano-calendário 2008, os descontos obtidos na liquidação antecipada dos contratos do FOMENTAR não transitaram por contas de resultado, não integrando o lucro, presumido ou real, conforme o caso, segundo constatado durante o procedimento fiscal (fls. 73 a 76).

Por outro lado, no restante do exercício 2009 e em todo exercício 2010 (2º semestre 2008 e ano-calendário 2009), os descontos obtidos na liquidação antecipada dos contratos do FOMENTAR transitaram por contas de resultado, lançamentos transcritos às fls.

73 a 76, mas foram excluídos no Livro de Apuração do Lucro Real a título de Subvenções Governamentais (conforme fls. 198 a 207).

Ainda no exercício 2010 (ano-calendário 2009), os descontos sobre o saldo devedor do financiamento do PRODUZIR também transitaram por contas de resultado, mas foram excluídos no Livro de Apuração do Lucro Real a título de Subvenções Governamentais, conforme fls. 198 a 207.

A Autoridade Tributária adotou ao caso o entendimento exarado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) expresso por meio do Parecer Normativo CST n° 112, de 29/12/1978, que esclarece os elementos necessários para caracterização das subvenções para investimento.

Aponta a Auditoria-Fiscal que consta inequivocamente nos contratos de empréstimo e seus aditivos – cópias anexadas no acervo probatório (fls. 213 a 250) –, firmados entre o sujeito passivo e o agente financeiro do FOMENTAR e do PRODUZIR, a finalidade dos créditos, qual seja: "reforço do capital de giro" do sujeito passivo. Afirma também que há disposição literal no contrato (FOMENTAR) e no aditivo (PRODUZIR) que estabelece a destinação do incentivo fiscal como "reforço do capital de giro" e não a realização de investimentos, ainda que o reforço tenha sido necessário em decorrência de investimentos realizados em projetos de implantação/ampliação da capacidade produtiva.

Conclui, então, a Auditoria-Fiscal que não foram atendidos os requisitos normativos para a categorização dos créditos como "subvenções para investimento".

Para robustecer sua tese, a fiscalização aponta o entendimento exarado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, por meio da Decisão Cosit n° 04/99, em consulta formulada pela Confederação Nacional de Indústrias (fls. 77 e 78), bem como transcreve decisões em processos de consulta no âmbito da Administração Tributária Federal que ratificam a necessidade da aplicação específica dos recursos obtidos para investimentos em implantação ou expansão de empreendimento econômico (fls. 78).

Afirma ainda a Autoridade Tributária lançadora que nos benefícios usufruídos pelo sujeito passivo não se encontram presentes características necessárias para que se possa considerar "subvenção para investimento", faltando-lhes sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, tendo em vista que o diploma legal estadual regulador – Lei (Estadual-GO) n° 13.436/98, art. 1º,§1º – concede prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento, no caso do FOMENTAR, e de 15 (quinze) anos a contar da arrematação do saldo devedor leiloado, no caso do PRODUZIR (Lei (Estadual-GO) nº 13.591/2000 inciso VII do art. 20).

Assim, os descontos obtidos pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR, e os descontos sobre os saldos devedores do

DOCUMENTO VALIDADO

financiamento do PRODUZIR, não possuindo as características necessárias para que fossem considerados subvenções para investimento, não computados na determinação do lucro tributável, por faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico, foram acrescidos de ofício nos exercícios 2008, 2009 e 2010 para apuração de IRPJ e CSLL Suplementares.

Para ratificar o procedimento adotado, a Autoridade Tributária menciona e transcreve ementas de Soluções de Consulta proferidas pela SRRF da 1ª Região Fiscal, que tratam de casos análogos (fl. 79).

No lançamento realizado, portanto, para o exercício 2008 (ano-calendário 2007), considerando a opção do contribuinte pela tributação pelo Lucro Presumido, foram acrescidos à Receita Bruta a título de "Demais Receitas", os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR, a saber:

Período Apuração	Valor (R$)
28/06/2007	R$ 1.019.377,47
27/12/2007	R$ 1.181.714,97

Com relação aos exercícios 2009 e 2010 foi acrescido ao resultado apurado pelo contribuinte no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR, bem como os descontos sobre os saldos devedores do financiamento do PRODUZIR, conforme resumo abaixo, com reflexos no IRPJ e CSLL.

FOMENTAR	
Data	Valor Tributável
30/06/2008	R$ 1.464.434,22
17/12/2008	R$ 1.040.190,35
24/07/2009	R$ 1.303.355,68

DOCUMENTO VALIDADO

PRODUZIR	
Data	Valor Tributável
31/05/2009	R$ 250.842,42
30/06/2009	R$ 271.764,50
31/07/2009	R$ 603.225,55
31/08/2009	R$ 350.005,80
30/09/2009	R$ 281.994,12
31/10/2009	R$ 331.588,58
30/11/2009	R$ 422.746,91
31/12/2009	R$ 332.806,66

Também foi efetuado o lançamento de ofício das multas isoladas previstas no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória n° 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei n° 5.172/66, tendo em vista a falta de pagamento mensal do IRPJ e CSLL devidos com base nos Balanços de Suspensão ou Redução dos anos-calendários 2008 e 2009.

Em virtude da falta de inclusão no resultado operacional dos valores referentes aos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR e dos descontos obtidos sobre o saldo devedor do PRODUZIR, foi apurada falta de recolhimento do imposto devido mensalmente nos meses de junho, julho e dezembro de 2008 e julho, agosto, setembro e outubro de 2009, conforme demonstrado nas planilhas "Demonstrativo de Apuração das Multa Isoladas", referentes ao IRPJ e CSLL (fls. 78 a 109).

Finalmente, quanto à repercussão do tratamento conferido aos descontos obtidos pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR e os desconto sobre os saldos devedores dos financiamentos do PRODUZIR, computando-se tais valores na determinação do lucro tributável na condição de "Outras Receitas Operacionais", imputou-se no lançamento a incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.

Afirma a Autoridade Tributária que na redefinição do conceito de faturamento, base de cálculo das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, abrangendo a "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas", tanto as subvenções para custeio como para investimento foram trazidas para o campo de incidência das contribuições (Lei nº 9.718, de 27/11/1998, arts. 2º e 3, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.807, de 1999

DOCUMENTO VALIDADO

(atualmente Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), aplicáveis aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999).

Além disso, foi ressaltado que a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, ao instituírem a incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, respectivamente, mantiveram o mesmo entendimento sobre a base de cálculo concebido pela Lei nº 9.718/1998, observadas as exclusões permitidas no § 2º do art. 3º da citada lei.

A Autoridade lançadora transcreveu Solução de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil, convalidando o entendimento de que a subvenção corrente para custeio ou operação (perdão de dívida) deve ser registrada como receita operacional (Solução de Consulta nº 17/2010 – SRRF/1ª RF/DISIT).

Para o exercício 2008 (ano-calendário 2007), considerando que o contribuinte adotou o regime de tributação pelo Lucro Presumido, o lançamento de ofício adotou a sistemática de apuração do PIS/PASEP e da COFINS cumulativos (Lei nº 10.637/2002, art. 8º, inciso II, e art. 68, inciso II e Lei nº 10.833/2003, art.10, inciso II, e art.

93, inciso I).

Por outro lado, nos exercícios 2009 e 2010 (anos-calendário 2008 e 2009), tendo em vista que foi adotado o regime de tributação pelo Lucro Real, o lançamento utilizou a sistemática de apuração do PIS/PASEP e da COFINS Não-Cumulativos (Lei nº 10.637/2002, art. 4º c/c art. 8º e Lei nº 10.833/2003, art. 5º c/c art. 10).

Imputados multa de ofício, no percentual de 75,00% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art.

14 da Lei n° 11.488, de 15/6/2007; e juros de mora, em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia–Selic para títulos federais, acumulada mensalmente a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento (Lei n° 9.430, de 1996, art. 61, § 3°).

O contribuinte, irresignado, em 29/9/2011, apresentou Impugnação (fls.

538 a 568) com as alegações a seguir resumidas.

Aduz que o lançamento não pode prosperar, pois a interpretação da Auditoria-Fiscal, embora em consonância com a orientação da Administração Tributária Federal, destoa, segundo seu entendimento, da correta aplicação e interpretação da lei, do pensamento majoritário do Conselho de Contribuintes e da melhor doutrina reinante no país.

Afirma que os programas de incentivo à industrialização do Estado de Goiás, FOMENTAR e PRODUZIR, estão diretamente ligados e condicionados aos investimentos necessários à implantação, manutenção e ampliação do parque industrial do Estado e, para que se obtenha a aprovação aos benefícios dos

DOCUMENTO VALIDADO

programas, necessário se faz a aprovação de projetos que prevejam a aplicação dos benefícios contratados nos investimentos projetados.

Defende-se alegando que os benefícios concedidos pelos programas em debate não se caracterizam pelo aporte direto de recursos públicos nos cofres do beneficiário, tratando-se, em verdade, de renúncia fiscal em favor do contratante que, mediante a realização dos investimentos projetados, conquista o direito à redução de determinado percentual nos valores do ICMS gerado ao longo do período contratado.

Argumenta que se tratando de imposto cujo fato gerador é a circulação das mercadorias produzidas pelo beneficiário, o gozo do beneficio, ou subvenção, somente é possível após a realização dos investimentos necessários à implantação do parque fabril. Na maioria das vezes os recursos utilizados diretamente nos investimentos, além do capital próprio, provém de outros programas fomentadores, como o FCO, FINAME, POC etc. E, nestes casos, os benefícios do FOMENTAR/PRODUZIR somente irão se materializar em investimentos quando os recursos economizados pela redução obtida no pagamento do ICMS forem utilizados no pagamento das parcelas destes financiamentos.

Transcreve ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF nº 01-885) que entende corroborar seus argumentos (fl. 540).

Afirma que a subvenção para investimento caracteriza-se em função de sua natureza – de uma transferência de capital –, sendo irrelevante a destinação do seu valor.

Complementa que "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira", jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à (implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.

Alega que as isenções ou reduções tributárias não se confundem, juridicamente, com subvenção. Todavia, quando concedidas como estimulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, por ficção legal, equiparam-se às subvenções para investimento, gozando de idêntico tratamento tributário.

Entende que com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77 foi derrogado o art.

44 da Lei nº 4.506/64 e, em consequência, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda.

Aponta decisão em processo administrativo-fiscal utilizada como paradigma (processo n° 10380.001277/2004-18), que alega tratar de caso análogo ao discutido nos autos, transcrevendo trecho em sua defesa (fls. 541 a 558).

DOCUMENTO VALIDADO

Em síntese, a decisão paradigmática avocada, cujos argumentos foram esposados pelo impugnante, apresenta conclusões acerca do tratamento tributário a ser conferido às subvenções, as quais, segundo relato, foram extraídas de estudo de membro do antigo Conselho de Contribuintes dito como tendo sido publicado em revista especializada de direito tributário, bem como do já citado Acórdão CSRF nº 01-885 e de voto proferido nº Acórdão CSRF/01-04-475, que, embora não tenha sido o vencedor, o sujeito passivo aderiu à análise realizada em relação ao tema, e, em síntese, apregoam:

> *Transcrição da conclusão do estudo do Conselheiro Natanael Martins (tese publicada na Revista de Direito Tributário nº 61).*
>
> *"1. Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracterizase como uma doação e, quando concedida pelo poder público, desde que registrada em conta de reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não será tributada pelo imposto de renda. Conseqüentemente, tampouco servirá de base para cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.*
>
> *2. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira" (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à(implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos)aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.*
>
> *3. As isenções ou reduções tributárias não se confundem, juridicamente, com subvenção. Todavia, quando concedidas como estimulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, por ficção legal, equiparam-se às subvenções para investimento, gozando de idêntico tratamento tributário (salvo em relação às isenções ou reduções do imposto de renda que de qualquer forma se submetem à incidência da contribuição social)."*
>
> *4. Com o advento do Decreto-lei 1.598/77, foi derrogado o art. 44 da Lei 4.506/6 conseqüentemente, as transferências de recursos promovidas pelo poder público, de qualquer espécie (para investimentos ou correntes), atendidas as condições -impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda.*
>
> *5. As subvenções recebidas pela sociedade, inclusive sob a forma de isenções ou redução tributária, devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *6. A provisão para o imposto de renda deve ser contabilizada pelo valor bruto e, posteriormente, do passivo criado, dever ser transferido para a respectiva conta de reserva de capital o montante da isenção ou redução do imposto, concedida como estimulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos."*
>
> .....
>
> .....
>
> *Ementa do Acórdão n° CSRF/01-885.*
>
> *"IRPJ – Subvenções para Investimento – O incentivo fiscal efetivado, com relação à produção sem similar no Estado, mediante restituição dentro de certo prazo a partir de seu recolhimento, de percentagem do ICM devido e recolhido pela empresa beneficiária ao Tesouro do Estado, e que foi investido na própria indústria beneficiária, deve ser entendido como subvenção para investimento, e não subvenção corrente para custeio ou operação."*

Quanto ao mencionado voto vencido, proferido no Acórdão CSRF/01-04.475, a transcrição apresenta relato com descrição da evolução histórica do tratamento das subvenções para investimento, iniciando pelas referências normativas do Regulamento do Imposto de Renda – 1975 (Decreto nº 76.186, de 2/9/1975) e pelo Parecer Normativo CST nº 142/73, de 27/9/1973, alegando, a partir destes atos normativos, que o intuito das normas era não tributar o resultado econômico decorrente da subvenção e o mecanismo adotado à época valia-se da não correção dos ativos como forma de atingir o fim pretendido – não tributação da subvenção.

Em seguida, avalia o Parecer Normativo CST nº 02/78 que, em resumo, distingue dois tratamentos para as subvenções: uma referente ao financiamento das atividades da empresa (subvenções correntes para custeio) e outra referente à realização de investimentos(subvenções para investimento).

Examina também o Parecer Normativo CST nº 112/78, de 29/12/1978, ressaltando que o citado parecer refere-se a subvenção para investimento como transferência de recursos para aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos e, considerando a amplitude do conceito de direitos e de bens (móveis, imóveis, tangíveis, intangíveis), conclui que a aplicação específica refere-se à aplicação nº empreendimento que se pretende expandir ou implantar e não, necessariamente, em bens do ativo fixo.

Ainda examinando o Parecer Normativo CST nº 112/78 (item 3.6), analisa a modalidade de incentivo fiscal mediante redução do ICM, operacionalizado por meio de depósito em conta vinculada de parcela do ICM devido em cada mês e retorno destes depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, para aplicação em implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Sobre tal modalidade de subvenção, afirma que as parcelas depositadas retornam ao contribuinte somente após a comprovação das aplicações no empreendimento econômico e o Parecer Normativo CST nº 112/78 considera presente também nas citadas hipóteses os requisitos para configuração da subvenção para investimento, concluindo que a condição de aplicação específica dos recursos não deve ser interpretada em referência exclusiva aos ativos fixos, haja vista ser cronologicamente impossível comprovar a aplicação em ativos fixos de recursos que, somente após a comprovação, seriam liberados.

Conclui, então, o transcrito voto vencido, proferido no Acórdão CSRF/01-04.475, textual:

> *"Assim, para que se configure a subvenção para investimento, creio ser necessária a presença (i) da transferência de recursos públicos para os particulares; (ii) do intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e (iii) da constituição da respectiva reserva de capital."*

O impugnante acrescenta ainda que, especificamente quanto à imputação relacionada ao ano-calendário 2007, no qual o contribuinte adotou o regime de tributação com base em lucro presumido, sendo o ICMS imposto não-cumulativo, integrando o preço de venda das mercadorias e compondo a base de cálculo para a tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, o tratamento contábil eleito para abrigar o valor do ICMS devido ao Estado de Goiás deveria ser aquele que aloca a rubrica no grupo das deduções de vendas, em paralelo aos custos e as despesas.

Assim, entende o impugnante que, quando obteve, em decorrência da lei e do contrato, uma redução do valor a ser repassado ao Estado, se fosse refeita a contabilidade, haveria, em tese, uma diminuição do saldo da conta alocada no grupo "deduções de vendas" ao invés de aumento do faturamento, sendo a exação imputada no lançamento totalmente indevida, pois em 2007 a base da tributação foi calculada apenas sobre o faturamento.

Complementa alegando que ainda que a subvenção obtida pelos benefícios do FOMENTAR/PRODUZIR não fosse considerada como subvenção para investimento, que é a sua natureza, segundo seu entendimento, o benefício se enquadraria como sendo uma redução da despesa/custo e não um acréscimo na receita e, portanto, não implicaria em omissão nº pagamento dos impostos federais no ano de 2007.

Conclui defendendo que o beneficio fiscal proporcionado pela redução do ICMS em decorrência da adesão aos programas FOMENTAR/PRODUZIR instituídos pelo Estado de Goiás, que objetiva incentivar a instalação, manutenção e ampliação de indústrias nº território goiano, enquadra-se perfeitamente na definição de subvenção para investimento e, portanto, aplicável a inteligência do art. 38 do Decreto-lei n° 1.598, de 26/12/1977.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Requer, ao final, a improcedência total dos lançamentos, bem como oportunidade para ofertar sustentação oral na sessão de julgamento.

Em 7/2/2012, o sujeito passivo apresenta petição (fl. 590 a 593), referida como "Informações Relevantes", por meio da qual expõe irresignação quanto à aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada, alegando que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem rejeitado a aplicação de "multa isolada" concomitante com a multa de oficio "proporcional" incidente sobre o imposto ou contribuição decorrente da infração imputada, quando a mesma infração foi a causadora da insuficiência dos recolhimentos mensais estimados.

Transcreve ementa de decisões que entendem corroboraram sua argumentação.

Em 10/3/2014, o sujeito passivo apresenta nova petição de Impugnação(fls. 596 a 626) que conjuga as alegações da primeira impugnação apresentada em 29/9/2011(fls. 538 a 568) e da segunda petição, referida por "Informações Relevantes" (fl. 590 a 593), requerendo a improcedência dos lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, Cofins e Pis/Pasep, o reconhecimento da impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada e oportunidade para ofertar sustentação oral na sessão de julgamento.

Em primeira instância, a impugnação foi julgada improcedente por acórdão assim ementado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007, 01/10/2007 a 31/12/2007, 01/01/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/12/2009

MATÉRIA NÃO LITIGIOSA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. JUROS MORATÓRIOS. MULTAS EXIGIDAS ISOLADAMENTE.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. A apresentação extemporânea de documentos como forma de suplementar a impugnação parcial do lançamento, sem demonstração, com fundamentos, da ocorrência de uma das condições excepcionais previstas no diploma legal processual administrativo, não permite o conhecimento dos argumentos pela autoridade julgadora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007, 01/10/2007 a 31/12/2007, 01/01/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/12/2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os descontos obtidos pela liquidação antecipada de contratos de financiamento e os descontos sobre os saldos devedores de financiamentos, obtidos no âmbito dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR, instituídos pelo Estado de Goiás, que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em investimentos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se

DOCUMENTO VALIDADO

caracterizam como subvenção para investimentos e devem ser computados na determinação do lucro tributável.

Autos de Infração Decorrentes

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL(COFINS).

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(COFINS), em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público-PIS/PASEP.

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo às Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público-PIS/PASEP, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Em síntese, a DRJ manteve a autuação por entender que o crédito concedido ao impugnante teve por finalidade o reforço do "capital de giro" da pessoa jurídica e não para a efetiva realização de investimentos.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, esclarecendo as características dos Programas Fomentar e Produzir e a caracterização dos correspondentes benefícios como subvenções para investimento. Defende que a evolução de seu patrimônio evidenciaria a implantação e expansão da unidade industrial da Recorrente no Município de Anápolis – GO.

Pleiteia a extinção do crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e, subsidiariamente, pede a aplicação da Súmula CARF nº 105 para ver afastada a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2008 e 2009, nos quais a Recorrente optou pelo Lucro Real.

Posteriormente, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, a Recorrente peticionou nos autos do presente processo, aditando as razões recursais para comunicar fato novo, mais precisamente, a inclusão do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Na mesma ocasião, informou que os benefícios teriam sido ratificados pelo Estado de Goiás, de forma que estariam atendidos os requisitos previstos no art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Após a interposição do recurso voluntário e aditamento, foram juntados aos autos do presente processo peças processuais do mandado de segurança nº 1000697-82.2018.4.01.3500, no qual a Recorrente discute a situação do crédito tributário relativo ao presente processo, que – segundo a Recorrente – estaria constando como pendência em consultas à sua situação fiscal, mesmo sem o trânsito em julgado do presente processo administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, deve ser conhecido.

Contudo, não deve ser conhecida a documentação relativa ao processo judicial sob nº 1000697-82.2018.4.01.3500, por ser absolutamente alheio à matéria em discussão nos autos do presente processo.

Conforme relatado linhas acima, cinge-se a controvérsia sobre o tratamento jurídico aplicável a benefícios concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito dos Programas Fomentar e Produzir, nos anos-calendário 2007, 2008 e 2009.

Em síntese, a Autoridade Fiscal entendeu que o incentivo em referência se caracterizaria como subvenção para custeio, "*por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado*". Veja-se.

> Verifica-se que, sob a ótica da legislação do imposto de renda, não basta o "animus" de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. No presente caso, não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei Estadual n° 13.436/98, concede o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento, no caso do FOMENTAR, e de 15 (quinze) anos a contar da arrematação do saldo devedor leiloado, conforme inciso VII do art. 20 da Lei Estadual nº 13.591/2000, no caso do PRODUZIR.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Diante do exposto, os benefícios de descontos sobre os saldos devedores do ICMS, não possuem as características necessárias para que sejam considerados subvenções para investimento não computados na determinação do lucro real, por faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico.

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

> *"LUCRO REAL. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO DO FOMENTAR DO ESTADO DE GOIÁS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (Fomentar) não se caracteriza como subvenção para investimentos e, portanto, será computado na determinação do lucro real.*
>
> *Solução de Consulta nº 101/2005. Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999, (Decreto nº 3.000, de 1999), art. 443, caput; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978. Órgão SRRF 1ª Região Fiscal." SUBVENÇÕES – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. Os benefícios concedidos no âmbito do projeto FOMENTAR não se caracterizam como subvenção para investimentos e, portanto, serão computados na determinação do lucro real. Decisão SRRF 1ªRF/DISIT nº 24 de 24/04/2000. Dispositivos Legais: art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999); art. 1º, inc.IV, do Decreto nº 4.989/1998; item 16 da Decisão COSIT nº 04/1999."*

Do exposto, considerando que os descontos obtidos pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR, nem os descontos sobre os saldos devedores do financiamento do PRODUZIR, não se caracterizam como subvenções para investimentos, os mesmos deverão ser acrescidos de ofício nos exercícios 2008, 2009 e 2010 para apuração de IRPJ e CSLL Suplementares.

(...)

Assim, os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR e os descontos sobre os saldos devedores dos financiamentos do PRODUZIR, deverão ser acrescidos às bases de cálculo do PIS e da COFNS.

Este Conselho já examinou diversos casos análogos envolvendo discussão relativa ao tratamento fiscal tributário das subvenções concedidas pelo Estado de Goiás no âmbito dos programas Fomentar e Produzir. Dessa forma, são vários os julgados nos quais este Conselho firmou o entendimento de que os benefícios concedidos no âmbito dos programas Fomentar e Produzir do Estado de Goiás tem natureza jurídica de subvenção de investimento.

Dentre os vários precedentes que podem ser identificados em busca no repertório jurisprudencial deste Conselho, destaca-se o acórdão nº 1202-002.383, redigido pelo Conselheiro Mauricio Novais Ferreira, designado para redação do voto vencedor. O referido acórdão foi julgado por esta Turma na sessão de 25/03/2026 e recebeu a seguinte ementa:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011, 2012 INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS.
>
> PROGRAMA FOMENTAR. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.
>
> Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável à subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

Nos termos do voto vencedor do referido acórdão, nota-se que o redator designado baseou o seu entendimento no fato de que a lei que instituiu o programa Fomentar exigiu que os valores oriundos dos benefícios nela concedidos fossem aplicados em ampliação ou modernização do empreendimento econômico, de modo que o requisito do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 foi cumprido.

Nesse sentido, destaque-se o que consta do próprio Termo de Verificação Fiscal.

> C - DO FOMENTAR - Programa de Participação e Fomento à Industrialização
>
> O Fundo de Participação de Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR foi criado pela Lei Estadual n° 9.489, de 19 de julho de 1984 (cópia às fls. 370 a 371), alterada pela Lei n° 11.180, de 19 de abril de 1990, e regulamentado pelo Decreto n° 3.822, de 10 de julho de 1992 (cópia às fls. 372 a 404), com o objetivo básico de incrementar a implantação e expansão de atividades industriais, preferencialmente as do ramo de agroindústria, mediante a concessão de apoios, financeiro e tecnológico, a empreendimentos considerados importantes para o Estado de Goiás.
>
> (...)
>
> D - DO PRODUZIR - Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás
>
> Em 2000 foi criado o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR, através da Lei Estadual n° 13.591 de 20/01/2000 (cópia às fls. 408 a 427), e regulamentado pelo Decreto n° 5.265 de 07/08/2000 (cópia às fls. 428 a 512), o qual teve o propósito de incentivar a implantação, expansão ou revitalização de indústrias, estimulando a realização de investimentos, a

DOCUMENTO VALIDADO

> renovação tecnológica e o aumento da competitividade estadual com ênfase na geração de emprego, renda e redução das desigualdades sociais e regionais

Voltando ao voto vencedor do acórdão nº 1202-002.383, nota-se que o redator designado cita o voto proferido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no acórdão 9101-005.508, que aqui também se adota como razões de decidir.

> Em que pesem os judiciosos argumentos do ilustre Conselheiro Relator, ouso discordar de seu voto.
>
> Em relação ao tratamento das subvenções, no que atine ao tratamento contábil, o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 07 define esses incentivos fiscais como sendo espécie de assistência governamental, em geral de natureza pecuniária, concedidas a determinadas entidades, em regra, com o compromisso passado ou futuro do cumprimento de determinadas condições sempre relacionadas às suas atividades operacionais9.
>
> Contudo, conforme bem delineado no voto do Relator, as normas contábeis e tributárias se alteraram no que diz respeito ao registro e efeitos dessas subvenções.
>
> Na seara tributária, o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978 diferenciou as subvenções para custeio (e para operações), das subvenções para investimentos: estas destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos –, enquanto que aquelas dizem respeito a incentivos por da destinação de recursos a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações.
>
> Em relação às subvenções para custeio, a ciência contábil e a legislação tributária sempre a trataram de maneira similar: essas devem ser compor o resultado do período, uma vez que se caracterizariam como receitas. Nesse sentido, o art. 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/99) determinava que as subvenções correntes para custeio ou operação deveriam ser computadas na determinação do lucro operacional (entendimento mantido no art. 441 do RIR/2018).
>
> Por outro lado, as subvenções para investimento não compunham o resultado do exercício, devendo ser então registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do art. 182, § 1º, "d", da Lei nº 6.404/76). Tal cenário se manteve até o advento da Lei nº 11.638/2007.
>
> Nesse mesmo sentido, o art. 443 do RIR/99 determinava que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos - não seriam computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital que somente poderiam ser utilizadas para absorver prejuízos ou ser incorporadas ao capital social.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

No que concerne ao PIS e à Cofins, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram alteradas pelos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, passando a consta expressamente que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos, "concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos11-12" - não deveriam integrar as bases de cálculo dessas contribuições.

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

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

Contudo, com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o art. 9º dessa Lei Complementar inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal "são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos" no caput de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Nesse novo contexto, na primeira oportunidade em que esta 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema (sessão de 18/01/2018 e com composição significativamente distinta da atual), por meio da Resolução no 9101-000.039, decidiu-se, ainda que de modo precário, que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que houvesse o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplicar-se-ia o novel tratamento dado às subvenções para investimento: para que

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

No Acórdão nº 9101-004.108 (sessão de 10/04/2019), por exemplo, cancelou-se a exigência que dizia respeito à tributação do montante recebido a título de benefício concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul. O julgamento se deu após o registro e depósito de tal benefício junto ao CONFAZ. O lançamento dizia

DOCUMENTO VALIDADO

respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009 – portanto anteriores à edição da Lei nº 12.973/2014 -, e tinha como fundamento a ausência de sincronismo entre investimento e subvenção. Nesse caso, por unanimidade de votos, julgou improcedente a exigência de IRPJ e tributos reflexos, aplicando o citado artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, concluindo-se que a "sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento". DF CARF MF Fl. 3387 Documento nato-digital Fl. 80 do Acórdão n.º 9101-005.508 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13116.721486/2011-29 Já no Acórdão 9101-004.196 (sessão de 09/05/2019), que dizia respeito a benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia, a conclusão do colegiado foi diversa, mantendo-se a exigência em razão de ausência de previsão em legislação daquele Estado que revelasse o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito que foi expressamente mencionado na motivação do lançamento e que consta do artigo 30, caput, da Lei nº 12.973/2014.

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

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

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

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

Conforme bem salientado pelo ilustre Conselheiro Relator

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

Decreto nº 3.822 de 10/07/1992

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

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

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da

DOCUMENTO VALIDADO

data de início de suas atividades produtivas, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento;

NOTA: Redação com vigência de 16.07.92 a 15.09.97.

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

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

NOTA: Redação com vigência de 16.09.97 a 14.05.06.

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

II - empréstimo de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, excetuado, na forma do § 6º, o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer DF CARF MF Fl. 3389 Documento nato-digital Fl. 82 do Acórdão n.º 9101-005.508 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13116.721486/2011-29 jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte:

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

1. para integração ao ativo fixo da empresa;

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> c) o Secretário da Fazenda poderá incluir, ainda, no Termo de Acordo de Regime Especial, matérias-primas e insumos industriais importados, mesmo que produzidos em Goiás, porém, em quantidade insuficiente para atender à demanda estadual ou produzidos fora dos padrões de competitividade do mercado, mediante:
>
> 1. pedido conjunto das Federações da Indústria, da Agricultura e das Associações Comerciais do Estado de Goiás;
>
> 2. manifestação favorável, ao atendimento do pedido, do Secretário de Indústria, Comércio e Turismo deste Estado.
>
> (. . .)§ 1º Sobre os empréstimos concedidos pelo Programa FOMENTAR, através do seu Agente Financeiro, além da incidência de juros de 12% (doze por cento) ao ano, não capitalizáveis, será cobrada a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetárias mensal, ao final de cada exercício.
>
> § 2º Tratando-se de projetos industriais aprovados até a data de 31 de dezembro de 1992, não será devida a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da correção monetária, mencionada no parágrafo anterior, e os juros ali previstos serão de apenas 6% (seis por cento) ao ano.
>
> § 3º É vedada a concessão de benefícios do Programa FOMENTAR a empresas com projetos que visem a reformulação de seu plano inicial, bem como a expansão de empreendimentos ou que se proponham a reduzir a ociosidade da capacidade produtiva de indústrias já existentes no Estado.
>
> § 4º A vedação imposta pelo § 3º não alcança os projetos de reformulação, expansão e de redução de capacidade ociosa de indústrias, que forem aprovados pelo CD/FOMENTAR até a data de 31 de dezembro de 1992, caso em que o empréstimo de até 70% (setenta por cento) do valor do ICMS devido pela empresa será concedido nos termos indicados no inciso II do caput deste artigo.
>
> § 5º O apoio financeiro às empresas industriais enquadradas no Programa FOMENTAR será representado, prioritariamente, pelo empréstimo previsto no inciso II do caput deste artigo.
>
> [...]

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

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

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

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

> Art. 1º [...]
>
> § 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo. [destaques inseridos]
>
> Conforme se observa, sem sombra de dúvidas, a lei estadual, à época dos fatos geradores, possuía como intuito o "estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.
>
> [...]
>
> § 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) [destaquei]
>
> § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)Ocorre que no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que as subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão determinadas na apuração do lucro real.

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

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

> INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.
>
> A partir da Lei Complementar nº 160/2017 os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 poderão deixar de ser computados na

DOCUMENTO VALIDADO

> determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. [destaques inseridos]
>
> Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/ 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160/2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112/1978; IN RFB nº 1.700/2017, art. 198, § 7º.

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

> 21 Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item "II", as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.
>
> 22 Vale destacar que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, em sua publicação original incorporou em seu texto a compreensão acima manifestada, a qual, diga-se, vigora desde a década de 70:
>
> > Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:
> >
> > I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou II - aumento do capital social.
> >
> > § 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

DOCUMENTO VALIDADO

§ 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. DF CARF MF Fl. 3393 Documento nato-digital Fl. 86 do Acórdão n.º 9101-005.508 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13116.721486/2011-29 § 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 23 Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos, os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.
>
> 24 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:
>
> Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de Solução de Consulta n.º 145 Cosit Fls 10 10 empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:
>
> (...)§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) [grifos da Solução de Consulta] DF CARF MF Fl. 3394 Documento nato-digital Fl. 87 do Acórdão n.º 9101-005.508 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13116.721486/2011-29 § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

25 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos

neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, dentre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

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

> Art. 198. .....
>
> .....
>
> § 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019) [grifos da Solução de Consulta]

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Por conseguinte, tratando-se de benefícios fiscais de ICMS concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, particularidades do programa - e as condições e controle utilizados pelo ente estadual para aferir o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício - , e desde que cumpridos os demais requisitos de caráter foram prescritos nesse próprio dispositivo, não alteraram a não incidência de tributos federais sobre os valores usufruídos pelo contribuinte no âmbito desse benefício fiscal estadual.
>
> Ao se interpretar o novel tratamento quanto à incidência de tributos federais sobre as subvenções para investimento, é importante observar-se o cenário dos debates que redundaram na Lei Complementar nº 160 e os objetivos das alterações por ela introduzidas: o objetivo do legislador federal, de forma nítida e cristalina, foi o de encerrar os litígios envolvendo o tema. Qualquer interpretação que fuja desses anseios, por mais que possa parecer harmonizar-se com o sistema histórico de interpretação dada pelo Parecer Normativo CST 112/1978, há de ser sopesada diante das alterações introduzidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.
>
> E, no caso concreto, não há dúvidas de que o § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.346/1998, de maneira cogente, exigiu ("aplicará") do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial.
>
> Entendo que tal circunstância é mais do que suficiente para dar a esse benefício fiscal o tratamento dado pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de modo a não permitir a incidência de IRPJ e de CSLL sobre os valores registrados pelo contribuinte.

Destaque-se que além dos acórdãos citados são vários os precedentes nos quais este Conselho decidiu da mesma forma, a título de exemplo cita-se: 9101-006.021, 1402-007.433, 1402-006.231 e 1301-008.142.

Veja-se a ementa do recente acórdão nº 1301-008.142, de relatoria da Conselheira Eduarda Lacerda Kanieski, no qual se analisou o enquadramento de benefícios concedidos no âmbito do programa Produzir do Estado de Goiás.

> SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. PROGRAMA PRODUZIR. LC Nº 160/2017. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. TEMA 1.182/STJ. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.
>
> Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, equiparam-se a subvenções para investimento, aplicando-se aos processos ainda não definitivamente julgados o regime instituído pelos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, introduzidos pela LC nº 160/2017. Para a exclusão de tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se exige a demonstração de concessão do benefício como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, bastando o atendimento aos requisitos legais, especialmente o tratamento contábil previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sem prejuízo da possibilidade de lançamento se

> verificado desvio de finalidade na utilização dos valores incentivados. Comprovada, nos autos, a concessão do benefício no âmbito do Programa Produzir e sua escrituração em conta de reserva no patrimônio líquido, não subsiste a glosa fundada em exigência de vinculação específica e absoluta entre a percepção da benesse e a aplicação individualizada dos recursos em projetos de investimento.

Ademais disso, entendo ser plenamente aplicável ao presente processo a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o REsp 1945110/RS, proferido sob a sistemática do Recurso Repetitivo (Tema 1.182):

> 1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como reduçãode base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
>
> 3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

O que se verifica, no entanto, é que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do ônus de comprovar, mediante instauração de procedimento de fiscalização, que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Assim, por mais essas razões, a autuação não merece subsistir.

Por fim, destaque-se que não há qualquer questionamento com relação à constituição da reserva de incentivos fiscais.

DOCUMENTO VALIDADO

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, exceto dos documentos relativos ao mandado de segurança sob nº 1000697-82.2018.4.01.3500 e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

DOCUMENTO VALIDADO