



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14774.720001/2014-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.768 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MERCOFRICON S/A

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

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

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

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

Tratando-se de subvenção, efetivada por benefício de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do

Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob, por conclusões distintas o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, por outros fundamentos, os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Daniel Ribeiro Silva e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Caio Cesar Nader Quintella. Entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN em face do Acórdão n.º 1301-002.221 que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte para, no que interessa ao litígio ainda restante nestes autos, afastar as exigências correspondentes a receitas de subvenção ICMS-PRODEPE, cuja ementa em relação ao tema recebeu a seguinte redação:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PRODEPE PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL INCOMPLETA. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

Ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, inexiste dúvida quanto à intenção da lei estadual promotora dos incentivos sob análise no sentido da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado, mas isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal.

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano- calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO DO PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Sobre o tema, assim consta no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 85-95):

2.3. RECEITA DE SUBVENÇÃO ICMS – PRODEPE

Analisando a escrituração contábil (Diário e Razão), o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), as DIPJ e os DACON, relativos aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, verificamos que a empresa excluiu, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, as receitas contabilizadas a título de subvenção do Incentivo Fiscal do ICMS – PRODEPE (Lei do Estado de Pernambuco 11.675, de 11/10/1999 e Decreto 21.959, de 27/12/1999), além de não ter incluído tais receitas nas bases de tributação do PIS e da COFINS.

Entendemos que este procedimento da fiscalizada desobedece à legislação fiscal. Nos próximos itens, discorreremos sobre as infrações identificadas.

2.3.1. EXCLUSÃO DA RECEITA DE SUBVENÇÃO ICMS – PRODEPE DO LUCRO LÍQUIDO → GLOSA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS TRIBUTAÇÃO DO IRPJ/CSLL ANOS-CALENDÁRIO 2009, 2010 E 2011

Como é sabido, em decorrência das alterações introduzidas na Lei das Sociedades por ações n.º 6.404/76, pela leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009, a partir do ano-calendário 2008, a contabilização das subvenções passou, necessariamente, a ter que transitar em conta de resultado pelo regime de competência e destinação para reserva de lucros, não se submetendo à tributação do IRPJ e da CSLL, quando se tratar de doações e subvenções para investimento, desde que atendidas todas as prerrogativas e exigências legais, o que, como ficará demonstrado, não é o caso que dos incentivos gozados pela fiscalizada.

De maneira geral, tais subvenções podem financiar o custeio da atividade operacional, ou podem financiar investimentos de implantação ou expansão do empreendimento empresarial. Sendo assim, podemos chamá-las de subvenções para Custeio ou de subvenções para Investimento.

Como determina a legislação fiscal, as Subvenções para Custeio são classificadas como Outras Receitas Operacionais e são computadas no Resultado Operacional das empresas.

Da mesma forma, as subvenções para Investimento também são receitas tributáveis, classificadas no rol das receitas não operacionais das empresas.

Porém, para estas, há a possibilidade de sua exclusão quando da apuração do Lucro Real, desde que atendidas as condições estabelecidas no artigo 38, §2º, do Decreto-Lei 1.598/77, e no artigo 1º, inciso VIII, do Decreto-Lei 1.730/79, reproduzidos no artigo 443 do RIR/99.

Diante deste cenário, o parecer Normativo CST 112/78, da Secretaria da Receita Federal, veio esclarecer o tratamento fiscal a ser observado para as Subvenções.

Redirecionando agora nosso olhar para as alterações na legislação societária promovidas pela Lei n.º 11.638/2007, vemos que as doações ou subvenções para investimentos, a partir de 01/01/2008, deixaram de integrar o rol das reservas de capital (o artigo 10 da Lei n.º 11.368/2007 revogou as alíneas c e d do §1º do artigo 182 da lei n.º 6404/76.)

Posteriormente, com a adoção do Regime Tributário de Transição RTT, por meio da Lei n.º 11.941/2009, para fins de aplicação do RTT às subvenções para investimentos e doações governamentais, a pessoa jurídica deverá:

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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide inc. X do art. 99 da MP n.º 627, de 11 de novembro de 2013) (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014)

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 n.º 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 n.º 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.

Caso haja destinação diversa da estabelecida no artigo 18, acima transcrito, as doações e subvenções deverão ser tributadas:

Art. 18. (...)

§ 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.

Retornando ao PN CST 112/78, transcrevemos comentário específico sobre a subvenção recebida na forma de redução de ICMS:

“3.6 Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

A conclusão do PN CST 112/78 sobre o tratamento tributário a ser dado às subvenções segue abaixo transcrita:

7. CONCLUSÃO

7.1 Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I – As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

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

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III – As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV – As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

(...)

De acordo com o PN CST 112/78, a expressão “subvenção para investimento” aplica-se apenas àquelas subvenções caracterizadas pela intenção do ente subvencionador de destiná-las para investimento. Ou seja, exige-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e desde que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Tentar dar outra interpretação a essa exigência legal, atribuindo-lhe um caráter não restritivo, constitui uma distorção de sua interpretação correta, eminentemente oportunista, servindo tão somente para beneficiar o poder econômico empresarial em detrimento do conjunto da sociedade. O que vai de encontro à essência da concessão de benefícios fiscais, que é conferir à sociedade ganhos superiores aos que poderiam ser gerados se os mesmos fossem aplicados diretamente.

Passando a analisar a legislação do Estado de Pernambuco sobre o assunto, verificamos que a Lei Estadual 11.675, de 11/10/1999, consolidou o Programa de Incentivos Fiscais do ICMS do Estado, chamado de PRODEPE – Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

Em seu artigo 5º, declara que a atração e fomento desses investimentos devem materializar-se nas hipóteses de **implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos**, com estímulos mediante a concessão de crédito presumido de ICMS, que deverão observar algumas características, dentre elas a explicitada no inciso IV, deste artigo, o qual determina, que o incentivo fiscal deverá ser destinado a **incentivo fixo ou de capital de giro, ou ambos, cumulativamente**.

De toda sorte, os benefícios fiscais emanados do PRODEPE não podem ser considerados como subvenção para investimentos, haja vista que os recursos originados pelos não desembolsos para pagamento do ICMS podem ser utilizados apenas como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em inversões fixas, ou seja, vinculada à aquisição de bens e direitos.

Ademais, não visualizamos na legislação que disciplina o PRODEPE qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica e efetiva desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Consequentemente, o benefício fiscal aqui tratado não pode ser reconhecido como uma subvenção para investimento; para, então, poder ser excluído das bases de tributação do IRPJ e da CSLL.

No caso, estão ausentes duas das cláusulas conclusivas do PN CST 112/78, para que uma subvenção seja admitida como para investimento e passível de exclusão na base de cálculo do Lucro Real, a recordar;

7.1 ...

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

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

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;

Ainda tratando o tema de subvenções para investimentos relativas ao ICMS do Estado de Pernambuco, o processo de consulta n.º 72/06, solucionado pela Superintendência Regional da Receita Federal SRRF/ 4ª Região Fiscal, concluiu que o crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual – PE) n.º 21.121, de 1998, não constitui subvenção para investimento, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do IRPJ.

Para corroborar nosso entendimento, dispomos de um vasto elenco de soluções de consulta, tratando sobre os benefícios fiscais decorrentes de programas estaduais que visam atrair e fomentar investimentos aceleradores do desenvolvimento econômico, mediante a concessão de incentivos fiscais do ICMS; todas, sendo unânimes em concluir que esses benefícios devem compor as bases de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

2.3.2 FALTA DE INCLUSÃO DE RECEITA NAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS → OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS ANOS-CALENDÁRIO 2009, 2010 E 2011

Em relação ao PIS e à COFINS, a inclusão dos valores das receitas de Subvenção Fiscal dos créditos presumidos de ICMS (PRODEPE) em suas respectivas bases de cálculo independe da discussão técnico-contábil de que tais receitas tratam-se de SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO (Classificadas como Receitas Operacionais) ou SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS (classificadas como receitas não-operacionais), pois a legislação do PIS e da COFINS determina que devem ser incluídas em suas bases de cálculo o faturamento da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Além disso, as receitas que não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS são unicamente àquelas definidas por lei. As receitas provenientes dos incentivos fiscais de subvenções, sejam de custeio ou de investimento, não se encontram no rol taxativo elencado na norma de regência dessas contribuições.

Apresentada Manifestação de Inconformidade, em relação a essa matéria, a turma julgadora de primeira instância manteve a decisão da unidade de origem.

O contribuinte manejou então o competente Recurso Voluntário que redundou no acórdão recorrido que, relativamente à matéria ainda em litígios nos presentes autos, exonerou a exigência, Peço vênias para transcrever o excerto do voto condutor do aresto a esse respeito:

Receitas de subvenção ICMS - PRODEPE (item iii)

Quanto a este ponto, discute se o benefício fiscal concedido pela Estado de Pernambuco, por intermédio do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, consolidado e alterado pela Lei Estadual n.º 11.675, de 11 de outubro de 1999, reproduzida às fls. 1832 a 1846, pode ou não ser caracterizado como subvenção para investimento e, conseqüentemente, se o

mencionado incentivo deve ou não compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segundo o acórdão recorrido, o fato do inciso IV do art. 5º da Lei estadual 11.675/1999 mencionar a possibilidade de destinação do benefício para capital de giro e ativo fixo descaracteriza a subvenção para investimentos. Para melhor clareza, transcreve-se excerto do voto-condutor da decisão de piso:

Observa-se, assim, que os recursos originados do incentivo fiscal em tela podem ser manuseados livremente pelo beneficiário, uma vez não há na Lei a exigência de aplicação dos recursos no ativo imobilizado da empresa. Ao contrário, os recursos podem ser utilizados para qualquer necessidade da empresa, como melhor lhe aprouver, inclusive para o capital de giro. Em conseqüência, não há como se assegurar também o segundo requisito imposto pelo PN CST n.º 112, de 1978: a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento. E, como bem observou a fiscalização, não se vislumbram nos dispositivos da Lei Estadual, nenhuma menção à vinculação e à estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pela consulente e o destino desses recursos à realização do investimento.

Deste modo, ainda que eventualmente verbas venham a ser aplicadas, segundo os interesses da empresa, na aquisição do ativo imobilizado, não se configurará a subvenção para investimento, pois não se trata de destinação obrigatória, mas apenas de decisão tomada pela própria pessoa jurídica subvencionada.

(...)

Uma vez que o benefício fiscal sob exame não preenche os requisitos para sua caracterização como subvenção para investimento, resta desnecessária qualquer análise dos documentos relativos à aquisição de bens para seu ativo permanente, apresentados pela Impugnante

Ou seja, como se pode observar, entendeu o acórdão recorrido, mediante apreciação da **norma em tese**, que, "não há na Lei a exigência de aplicação dos recursos no ativo imobilizado da empresa. Ao contrário, os recursos podem ser utilizados para qualquer necessidade da empresa, como melhor lhe aprouver, inclusive para o capital de giro".

Assim, na análise dos dispositivos concernentes ao PRODEPE, concluiu-se que não há, de forma específica, a intenção de se destinar os recursos para o financiamento de capital fixo, qual seja, a aquisição de bens e direitos, sendo possível a inversão em capital de giro, hipótese em que a subvenção deve ser tratada como subvenção para custeio. Além disso, não se visualiza qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal e a aplicação efetiva e específica desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Estariam, portanto, ausentes os dois primeiros requisitos do Parecer Normativo CST n.º 112/78.

A recorrente, por sua vez, alega que a desqualificação "em abstrato" da lei que concede a subvenção, sem que haja investigação da ação do subvencionado, no sentido de aplicar os recursos e a sua compatibilidade com o ato concessório, é

insuficiente para a desqualificação da subvenção para investimento. Em seu favor, cita o acórdão 1102-001.318, sessão de 24.03.2015, deste Conselho.

Por relevante para análise da matéria, trago à colação o conteúdo do Parecer Normativo CST n.º 112/78, que estabelece diretrizes para a determinação dos conceitos de subvenção para custeio e subvenção para investimento. Destaco os seguintes trechos:

[...]

Assim, de acordo com o Parecer acima transcrito, a verificação do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos exige não só a intenção do subvencionador, mas, também, a ação do subvencionado no sentido de promover a efetiva e específica aplicação do recurso na consecução do objetivo traçado.

A análise da Lei estadual que criou o programa PRODEPE foi realizada recentemente pela CSRF, na sessão realizada em 13 de julho de 2016, por meio do acórdão 9101-002.394, onde na ocasião concluiu-se que o citado programa mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos. Confira-se trecho do voto-condutor do i. Conselheiro André Mendes de Moura:

Sobre o PRODEPE, vale transcrever dispositivos da Lei Estadual n.º 11.675, de 1999:

Art. 1º O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, passa a vigorar nos termos previstos na presente Lei.

§ 1º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros às empresas interessadas será diferenciada em função dos seguintes aspectos:

I - natureza da atividade;

II - especificação dos produtos fabricados e comercializados;

III - localização geográfica do empreendimento;

IV - prioridade e relevância das atividades econômicas, relativamente ao desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no art. 4º, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas, nos termos previstos em decreto do Poder Executivo, mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características: (Lei n.º 13.280/2007 - efeitos a partir de 01.09.2007)

(...)

IV - quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente. (Lei n.º 11.937/2001 - efeitos a partir de 05.01.2001)

(...)

Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

I - relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada;

(...)

Art. 16. A empresa incentivada fica impedida de utilizar os incentivos concedidos nos termos desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - deixar de cumprir, a qualquer tempo do período de fruição, os requisitos necessários à habilitação;

(...)

Art.17. Perderá o direito ao incentivo concedido nos termos desta Lei a empresa que:

(...)

III- até 31 de dezembro de 2013, reduzir, no caso de ampliação, a capacidade instalada, independentemente de aumento de faturamento e, em qualquer hipótese, paralisar as atividades do empreendimento beneficiado;

IV- não iniciar a implantação do projeto, no prazo máximo de 12 (doze) meses, contados do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo do benefício, ressalvado o disposto no § 4º do art. 5º, no § 8º do art. 7º e, a partir de 8 de dezembro de 2011, no art. 23A;

(...)

IX - não realizar a totalidade dos investimentos previstos no prazo de até 36 (trinta e seis) meses, contados do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo, salvo prévia autorização do Comitê Diretor para que a empresa exceda o mencionado limite temporal;(…) [grifos do precedente citado no acórdão recorrido]

Por sua vez, a lei estadual é regulamentada pelo Decreto do Estado de Pernambuco n.º 21.959, de 27/12/1999, que dispõe:

Art. 12. O PRODEPE será administrado da seguinte forma:

I - por meio de Comitê Diretor, integrado pelos Secretários da Fazenda, de Desenvolvimento Econômico, Turismo e Esportes, e de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente, bem como pelo Presidente da AD/DIPER com competência para apreciar os projetos, quanto à sua viabilidade e à sua adequação às políticas industrial e comercial do Estado e à manutenção dos níveis de arrecadação do ICMS, com base em parecer elaborado por grupo técnico a ser constituído para esse fim, que opinará, sem prejuízo de outros assuntos correlatos, sobre o seguinte:

(...)

b) prorrogação e renovação dos prazos de fruição dos incentivos fiscais e financeiros;

(...)

II - por meio do CONDIC, com competência para proferir decisão final quanto à concessão dos incentivos, quando os respectivos pleitos forem encaminhados pelo Comitê Diretor.

(...)

§ 2º A administração do PRODEPE compreenderá, em especial, a análise e a avaliação dos projetos apresentados, bem como o acompanhamento da implantação e da operação do empreendimento beneficiário, durante todo o período de fruição do incentivo.

Art. 13. Compete à AD/DIPER: (...)

III - emitir, juntamente com a Secretaria da Fazenda, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento do pedido, prorrogável por igual período, parecer técnico conclusivo sobre a viabilidade do projeto em relação às políticas industrial e comercial do Estado e quanto à situação fiscal da empresa e ao impacto do projeto nos níveis de arrecadação estadual, submetendo-o ao Comitê Diretor do PRODEPE; (Dec. 23.188/2001 feitos a partir de 01.01.2001)

IV - supervisionar a destinação dos recursos liberados, bem como o desempenho das empresas beneficiárias, especialmente quanto à verificação da capacidade instalada de produção anterior à apresentação do projeto e à realização do investimento previsto;

V - acompanhar, mediante relatórios semestrais, o impacto das atividades incentivadas no desempenho da economia estadual, inclusive a sua repercussão nos níveis de emprego e no fomento das cadeias produtivas. [grifos do precedente citado no acórdão recorrido]

Da análise dos dispositivos normativos editados pelo Estado de Pernambuco, observa-se que estão presentes a intenção do subvencionador em viabilizar a implantação ou expansão do empreendimento econômico (art. 1º da Lei Estadual n.º 11.675, de 1999), estabelecimento de metas a serem atingidas dentro de período determinado (arts. 14 e 17 da mencionada lei), além de acompanhamento e controle da execução do projeto (art. 12, § 2º, art. 13, inc. V, do Decreto do Estado de Pernambuco n.º 21.959, de 27/12/1999). Há uma real preocupação com a efetiva aplicação dos recursos, conforme se depreende das hipóteses de perda do incentivo previstas no art. 17 da Lei Estadual n.º 11.675, de 1999.

Em tese, portanto, **o PRODEPE mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos.** Contudo, há que se empreender uma segunda verificação, qual seja, se os recursos foram efetivamente aplicados. [grifos inseridos no acórdão recorrido]

Sendo assim, adoto as mesmas conclusões declinadas no referido acórdão, para entender atendido o primeiro dos requisitos, qual seja, a intenção do ente subvencionador de destinar os recursos para investimento, no caso, de implantação e ampliação das indústrias no Estado de Pernambuco.

Superada a primeira análise, passo a verificar se os autos trazem evidências de que os recursos foram efetivamente aplicados.

Porém, no caso, nem a autoridade lançadora se preocupou em produzir provas de que os recursos, eventualmente, não foram efetivamente aplicados, como a recorrente não trouxe aos autos prova de que os aplicou corretamente.

Registre-se que, no decorrer da ação fiscal, o contribuinte foi intimado a demonstrar a aplicação dos recursos subvencionados (fls. 407 - 408), obrigação da qual não se esquivou, conforme se vê nas fls. 409, valendo-se observar que estas informações não foram contestadas pela autoridade autuante.

Deveria a fiscalização ter aprofundado sua investigação sobre a ação do subvencionado, ou seja, verificar se ocorreu a efetiva aplicação do recurso recebido, mas, o invés, preferiu centrar sua argumentação na ausência de um mecanismo legal que garantisse a efetiva prestação de contas.

Exatamente por esta razão foi rejeitada a proposta formulada pelo I. Conselheiro Roberto Silva Júnior, em plenário, no sentido ser realizada diligência para apurar a efetiva aplicação dos recursos subvencionados, visto que embora apresentados os documentos solicitados, sobre eles não se fez qualquer comentário ou registrou-se qualquer irregularidade, não sendo esta investigação objeto de acusação fiscal.

Acresce-se que tanto a fiscalização como o acórdão recorrido se limitaram ao entendimento segundo o qual a aplicação de recursos no capital de giro seria suficiente para descaracterizar a natureza da subvenção.

Assim, julgo improcedente a glosa da exclusão da subvenção do incentivo fiscal PRODEPE, devendo ser provido o recurso voluntário, quanto a esta parte.

Cientificada da decisão em 23/05/2017 (fl. 2102), a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 2118-2131 em 06/07/2017 (fl. 2132), o qual foi admitido conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 2135-2139, nos seguintes termos:

[...]

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 23/05/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.102). Tendo o processo retornado ao CARF em 06/7/2016 (Despacho de e-fls. 2.117), verifica-se que é tempestiva a interposição do recurso especial.

Da Divergência apontada

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à tributação de receitas de subvenção ICMS-PRODEPE.

Em relação a essa primeira matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão nº 9101-01.239 e o de nº 108-05.767, cujas ementas dispõem o seguinte:

1º Paradigma: - Acórdão nº 9101-01.239 – 1ª Turma da CSRF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.
REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE MECANISMOS QUE
ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento. **Os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual n.º 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional** (art. 44, inciso IV, da Lei n.º 4.506, de 1964). (Destacou-se)

2º Paradigma: Acórdão : 108-05.767 - 8ª Câmara do 1º CC

IRPJ E CSL — SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO —
CARACTERIZAÇÃO - BENEFÍCIO FINANCEIRO: Não configura
subvenção para investimento o fato de a instituição bancária de fomento
estadual dispensar a financiada de pagamento de parte da correção
monetária incidente sobre empréstimo para pagamento do ICMS, se
cumpridas as etapas do contrato, quando não existe vínculo entre a
destinação do recurso entregue pelo subvencionador e a utilização única e
exclusiva do investimento no ativo imobilizado da empresa, para
expansão ou implantação de projeto econômico.

Para fins de cotejo e demonstração da divergência jurisprudencial, passo a transcrever com destaques trechos dos votos condutores do acórdão recorrido e dos paradigmas:

Trecho do voto condutor do Acórdão Recorrido:

(...)

A análise da Lei estadual que criou o programa PRODEPE foi realizada recentemente pela CSRF, na sessão realizada em 13 de julho de 2016, por meio do acórdão 9101-002.394, onde na ocasião concluiu-se que o citado programa mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos. Confira-se trecho do voto-condutor do i. Conselheiro André Mendes de Moura:

(...)

Da análise dos dispositivos normativos editados pelo Estado de Pernambuco, observa-se que estão presentes a intenção do subvencionador em viabilizar a implantação ou expansão do empreendimento econômico (art. 1º da Lei Estadual n.º 11.675, de 1999), estabelecimento de metas a serem atingidas dentro de período determinado (arts. 14 e 17 da mencionada lei), além de acompanhamento e controle da execução do projeto (art. 12, §

2º, art. 13, inc. V, do Decreto do Estado de Pernambuco n.º 21.959, de 27/12/1999). Há uma real preocupação com a efetiva aplicação dos recursos, conforme de depreende das hipóteses de perda do incentivo previstas no art. 17 da Lei Estadual n.º 11.675,

de 1999.

Em tese, portanto, o PRODEPE mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos. Contudo, há que se empreender uma segunda verificação, qual seja, se os recursos foram efetivamente aplicados. (g.m)

Sendo assim, adoto as mesmas conclusões declinadas no referido acórdão, para entender atendido o primeiro dos requisitos, qual seja, a intenção do ente subvencionador de destinar os recursos para investimento, no caso, de implantação e ampliação das indústrias no Estado de Pernambuco.

Superada a primeira análise, passo a verificar se os autos trazem evidências de que os recursos foram efetivamente aplicados.

(...)

Trecho do voto condutor do Acórdão do 1º Paradigma (9101-01.239):

(...)

In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco não obriga a destinação dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como se verifica pelo teor ato concessivo, o auxílio obtido por meio de crédito presumido do ICMS evidencia uma redução do desembolso financeiro, podendo ser utilizado pela empresa na forma que lhe for mais conveniente. Neste mesmo sentido, observa-se pela análise do atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa.

Assim, não vislumbro respaldo jurídico para enquadrar tal benefício como subvenção para investimento, cujos requisitos devem estar prescritos na lei concessiva e estritamente observados pelo contribuinte.

(...)

Diante de tal faculdade, me parece que, apesar das exigências regulamentares fixadas para a concessão do benefício à Recorrida, não há um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Seria de se admitir que tal direcionamento se desse em momento não coincidente com a utilização do crédito presumido decorrente do incentivo, porém, nem isso foi possível aferir com base nos elementos caracterizadores do benefício do Prodepe.

Assim, ante a inexistência destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, não pode ser qualificado como subvenção para investimento, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei n.º 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos. (Destacou-se)

Trecho do voto condutor do Acórdão do 2º Paradigma (108-05.767)

O programa FOMENTAR nada mais é que um empréstimo subsidiado, sem nenhum vínculo obrigatório de destinação para a execução do projeto, tendo o financiamento o objetivo de pagamento de gastos correntes do ICMS, integrando o capital de giro da empresa e podendo ser utilizado da forma que lhe convier, conforme consta do texto do art. 2º da Lei n.º 11.180/90 e do art. 4º do Decreto n.º 3.822/90.

(...)

Faz-se necessário que os recursos recebidos sejam diretamente aplicados na aquisição de bens ou direitos vinculados ao projeto motivador da subvenção, para que, ao se contabilizar este recebimento como reserva de capital, não seja tributado na apuração do lucro real. É mister que exista um perfeito sincronismo entre a vontade do Poder Público e a destinação do recurso pelo subvencionado.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

O núcleo essencial da controvérsia é bastante assemelhado em ambos os casos confrontados, seja pelo aspecto fático ou jurídico.

O arcabouço jurídico envolveu a possibilidade de inclusão na base de cálculo do tributo das receitas concedidas à pessoa jurídica por um ente estatal na forma de subvenção. No presente caso, analisou-se a aplicação os dispositivos do § 2º do art. 38 do DL n.º 1.598/77 e do artigo 392 do RIR/99.

A situação fática, da mesma forma é assemelhada, envolve programas estaduais que preveem a dispensa do pagamento de parte do valor mutuado pelo contribuinte para pagamento do ICMS devido. No primeiro paradigma, o programa estadual é exatamente o mesmo do recorrido (PRODEPE).

Dessa forma, enquanto no **recorrido** entendeu-se que na legislação estadual havia vinculação e controle dos valores recebidos com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento e, portanto, tratar-se-ia de subvenção para investimento; **nos acórdãos paradigmas**, ao contrário, consideraram que não havia essa efetiva vinculação, possuindo então a natureza de subvenção para custeio. **No primeiro paradigma**, essa análise se deu de forma direta através da análise do mesmo programa estadual PRODEPE. **No segundo paradigma**, essa ausência de vinculação se daria de forma indireta, pelo própria natureza do incentivo fiscal:

o incentivo fiscal concedido pelo Estado se daria sob a forma de estornos de ICMS (créditos presumidos), advindo de não desembolso financeiro, e por conseguinte, automaticamente passaria a integrar o capital de giro do negócio.

No mérito, pode-se resumir o argumento da PGFN com a transcrição dos dois últimos parágrafos anteriores ao pedido contido em seu Recurso Especial:

Portanto, à luz do Parecer Normativo CST n.º 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (desconto de 86,39% a 89% sobre a quitação de dívidas 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.

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

Em 31/10/2017 (fl. 2143) o Contribuinte apresentou a petição de fls. 2145-2147 apresentou pedido de desistência em relação ao crédito tributário decorrente das infrações mantidas no acórdão em Recurso Voluntário (inclusão dos débitos no “PERT” – MP 783/2017 e Lei n.º 13.496/2017).

Em 05/02/2018 (fls. 2175-2176), o Contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido, do Recurso Especial interposto pela PGFN e do Despacho de Admissibilidade que o admitiu.

Ato contínuo (16/02/2018 – fl. 2177) o Contribuinte apresentou Contrarrazões de fls. 2179-2207, aduzindo, em síntese:

- preliminarmente, o Apelo Fazendário não deveria ser conhecido por: suposta ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas;

- em relação ao primeiro paradigma (Acórdão n.º 9101-01.239), argumenta que “apesar do incentivo fiscal analisado ser o PRODEPE, a decisão afastou a qualificação do incentivo por ausência de elementos indicativos de que os valores foram destinados para o investimento”, enquanto o acórdão recorrido “além do indicativo da intenção do ente subvencionador, a decisão recorrida consignou a existência de elementos comprobatórios ratificando a utilização do incentivo para investimento”;

- no que diz respeito ao segundo paradigma (Acórdão n.º 108-05.767) abordaria incentivo fiscal referente ao FOMENTAR que concedia financiamento ao pagamento de ICMS com juros subsidiados e correção monetária, enquanto os presentes autos tratam de incentivo completamente diferente (PRODEPE), que concede um crédito presumido de ICMS;

- citou ainda questão superveniente referente à edição da Lei Complementar n.º 160/2017 que determinaria ser dado o tratamento de subvenção para investimento a incentivos fiscais estaduais referentes ao ICMS, exatamente o caso tratado nos autos, inclusive para os processos administrativos e judiciais ainda em curso;

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida, citando o precedente deste colegiado no Acórdão n.º 9101-002.394 tratando exatamente do PRODEPE e o caracterizando, ao menos teoricamente, como apto a caracterizar subvenção para investimento, e anda o entendimento da Primeira Seção do STJ no EResp n.º 1.517.492/PR que teria fixado o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não comporiam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- por fim, argumenta ainda que a decisão recorrida seria definitiva em relação ao reconhecimento dos incentivos fiscais da SUDENE/ADENE e surtiria efeitos na exigência de IRPJ (redução de 75% para o IRPJ em relação ao lucro da exploração), citando como precedente o Acórdão n.º 1302-001.815.

Saliento ainda que, em relação a essa infração, a decisão recorrida e tampouco o Recurso Especial interposto, abordam diretamente a exigência de PIS e Cofins, sendo certo que, caso provido o recurso da PGFN, os autos deveriam retornar ao colegiado *a quo* para exame dos argumentos específicos do Contribuinte aduzidos em sede de Recurso Voluntário e que não chegaram a ser analisados pelo colegiado *a quo* em face do provimento daquela irresignação sem necessidade do exame das especificidades recursais quanto ao PIS e ao Cofins.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Preliminarmente, alega que o Apelo Fazendário não deveria ser conhecido por suposta ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Concordo em partes com as preliminares de conhecimento suscitadas.

Isso porque o segundo paradigma colacionado pela PGFN (Acórdão n.º 108-05.767), em que pese abordar a matéria subvenção para investimento, possui características tão

específicas que, a infração em questão, não diz respeito à tributação de receitas advindas de subvenção – conforme discutido nos presentes autos -, mas sim a possibilidade, ou não, de dedução de correção monetária de débitos de ICMS (despesas) que não seriam devidas caso o beneficiário do incentivo do Estado de Goiás denominado FOMENTAR cumprisse determinados requisitos exigidos na Lei Estadual para fazer jus a tal benefício. Veja-se excertos do relatório e voto vencedor do aresto em questão:

Relatório

A empresa foi concedido o benefício do programa Fomentar — Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, baixado pelo Decreto 3.822192, e formalizado pelo Regime Especial 090/93-GSF (fls. 78/80), correspondente ao financiamento de 70% do ICMS pelo prazo de 5 a 10 anos, sem correção monetária (apenas juros de 6% as.), para ressarcimento de investimento de ampliação industrial conforme projeto aprovado e respectiva execução auditada.

[...]

Após cumpridas todas as etapas do programa, a recorrente formulou Consulta à Delegacia da Receita Federal de como proceder à contabilização do incentivo da não exigência de correção monetária como subvenção de investimento, que formou o processo n. 10120.000548/94-18 (fl. 2). A resposta veio no sentido de que, diante dos fatos relatados e dos documentos correspondentes, se as subvenções fossem aplicadas efetivamente em investimento, poderiam ser registradas como reserva de capital (fls. 3/14).

No Relatório Fiscal (fls. 1401147), entendeu a fiscalização que o financiamento é para capital de giro e que a atualização monetária dispensada não é subvenção, nos seguintes termos: "A empresa fiscalizada, visando reduzir o lucro tributável (...), passou a corrigir monetariamente o empréstimo contraído junto ao Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás, levando à conta de Despesas Financeiras a hipotética correção monetária do empréstimo, em contrapartida a uma conta de Reserva de Capital - Subvenção para Investimento." (fl. 145).

Quanto à consulta, os AFTN classificaram como maliciosa e parte de um planejamento tributário com informações falsas à autoridade da Secretaria da Receita Federal.

Assim, a despesa financeira correspondente ao benefício da dispensa da atualização monetária do financiamento, lançada pela recorrente em contrapartida da reserva de capital (subvenção) foi glosada, e o valor tributado por IRPJ e CSL. [grifos nossos]

[...]

Voto

[...]

Após esta pequena digressão, cabe agora caracterizar o benefício obtido pelo recorrente chamado de FOMENTAR.

Este incentivo foi criado pelo Estado de Goiás pela Lei n.º 9.489/84, alterada pelas Leis n.º 11.180/90 e 11.660/91, sendo regulamentado pelo Decreto n.º 3.822/92.

[...]

O benefício obtido pela recorrente consistia em empréstimo com juros subsidiados e incidência reduzida de correção monetária, para pagamento de até 70% do montante do ICMS devido em cada período de apuração do imposto, postos à sua disposição pelo Agente Financeiro do Fomentar, o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S/A, BD/Goiás ou até mesmo o BEG, Banco do Estado de Goiás.

Tem direito a empresa ao benefício se, nos prazos estabelecidos, forem cumpridas as etapas constantes do contrato para a consecução do projeto. No caso de descumprimento destes prazos, estará sujeita ao pagamento da correção monetária dispensada.

Ao efetuar a contabilização da correção monetária que deixou de desembolsar, caso este empréstimo fosse contratado nas condições de mercado, ou pelo não cumprimento das etapas do projeto, sendo debitada a despesa operacional correção monetária e creditada a conta Reserva de Capital, estaria a empresa obedecendo a legislação tributária e comercial no reconhecimento de uma subvenção para investimento e no reconhecimento de uma despesa dedutível? Acredito que não. Existem duas irregularidades no procedimento contábil adotado. De um lado, não ficou caracterizada a situação de ocorrência de subvenção para investimento e, por outro, foi apropriada uma despesa não incorrida, dependendo de evento futuro e incerto. [grifos nossos]

O programa FOMENTAR nada mais é que um empréstimo subsidiado, sem nenhum vínculo obrigatório de destinação para a execução do projeto, tendo o financiamento o objetivo de pagamento de gastos correntes do ICMS, integrando o capital de giro da empresa e podendo ser utilizado da forma que lhe convier, conforme consta do texto do art. 2º da Lei n.º 11.180/90 e do art. 4º do Decreto n.º 3.822/90.

[...]

Com efeito, a legislação de regência prevê que exista uma destinação preferencial dos recursos colocados à disposição da recorrente, não sendo obrigatória sua alocação direta.

Para a consecução dos objetivos propostos, serão utilizados recursos próprios de uma forma diferenciada de empréstimo para expansão do setor industrial, por meio de financiamento de 70% do ICMS, com taxa de juros e correção monetária subsidiados, não tendo estes recursos destinação específica para investimento em bens e direitos do ativo imobilizado, embora sua liberação dependa de cumprimento das metas de expansão ou implantação estabelecidas.

A correção monetária apropriada pela recorrente não pode ser caracterizada como despesa incorrida, reconhecida pelo regime de competência. Amolda-se isso sim, ao conceito técnico de provisão, instituto que tem alcance limitado para abarcar a antecipação de um custo ou despesa provável, mas que depende de evento futuro e incerto. Essas são as

condições determinantes da verdadeira provisão, que só será dedutível quando expressamente autorizada pela legislação tributária.

[...]

Por entender que o procedimento da autuada, ao contabilizar uma despesa correção monetária inexistente, afronta princípio de dedutibilidade consagrado na legislação tributária, sou pela manutenção da exigência.
[grifos nossos]

Conforme se observa, além de tratar-se de benefícios fiscais distintos, enquanto o acórdão recorrido trata da tributação, como receitas, de subvenções registradas pelo contribuinte, o paradigma n.º 108-05.767 envolve lançamento em que houve glosa de despesa de correção monetária considerada provisão pela referida decisão.

Trata-se, pois de acórdãos que abordam planos fáticos e jurídicos distintos, não aptos a caracterizar dissídio jurisprudencial.

Desse modo, rejeito o Acórdão n.º 108-05.767 para manter o seguimento do Apelo da PGFN.

Entretanto, o segundo paradigma apontado pela Fazenda Nacional (Acórdão n.º 9101-01.239), ao contrário do alegado pelo Contribuinte, preenche todos os pressupostos processuais para permitir o conhecimento do Recurso Especial Fazendário.

Alega o Contribuinte que *“apesar do incentivo fiscal analisado ser o PRODEPE, a decisão afastou a qualificação do incentivo por ausência de elementos indicativos de que os valores foram destinados para o investimento”*, enquanto o acórdão recorrido *“além do indicativo da intenção do ente subvencionador, a decisão recorrida consignou a existência de elementos comprobatórios ratificando a utilização do incentivo para investimento”*, transcrevendo o seguinte parágrafo do voto vencedor daquele julgado:

Assim, ante a inexistência destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios em montante equivalente, foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, é forçoso reconhecer que o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, não pode ser qualificado como subvenção para investimento, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na determinação do lucro operacional, conforme o art. 44, inciso IV, da Lei n.º 4.506, de 1964, na forma determinada pela autoridade fiscal nos presentes autos.

Isoladamente, esse parágrafo poderia induzir o intérprete a concluir que a menção à *“inexistência destes elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador [...] foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento”* poderia referir-se a elementos de prova acerca da efetiva destinação dos recursos a implantação ou expansão do empreendimento. Contudo, basta a leitura do parágrafo imediatamente anterior ao reproduzido pelo Contribuinte para concluir-se que OS elementos inexistentes citados pelo conselheiro redator daquele julgado dizem respeito a *“um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a*

parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico”. Confira-se:

Diante de tal faculdade, me parece que, apesar das exigências regulamentares fixadas para a concessão do benefício à Recorrida, **não há um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico.** Seria de se admitir que tal direcionamento se desse em momento não coincidente com a utilização do crédito presumido decorrente do incentivo, porém, nem isso foi possível aferir com base nos elementos caracterizadores do benefício do Prodepe. [grifos nossos]

Ora, esses dois parágrafos, lidos em conjunto, indicam interpretação absolutamente divergente do versado no acórdão recorrido que, na leitura desse mesmo incentivo fiscal, concluiu que, ao menos abstratamente, poderia ser classificado como subvenção para investimento.

Desse modo, com base no segundo paradigma, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2 MÉRITO

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 operacionais¹.

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

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

Em relação às subvenções para custeio, a ciência contábil e a legislação tributária sempre as trataram de maneira similar: essas devem ser compor o resultado do período, uma vez

¹ CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC- 07 R1: Subvenção e assistência governamentais. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2019.

que se caracterizariam como receitas. Nesse sentido, o art. 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/99) determinava que as subvenções correntes para custeio ou operação deveriam ser computadas na determinação do lucro operacional (entendimento mantido no art. 441 do RIR/2018).

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

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

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

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 Fiscais², condicionando ainda sua utilização apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

Retornando ao caso concreto, conforme relatado, o acórdão recorrido entendeu que a Lei estadual que criou o programa PRODEPE mostra-se apta a caracterizar os recursos percebidos pelo contribuinte como subvenção para investimentos.

Alinho-me a esse entendimento que, inclusive, possui como fundamento o decidido por este mesmo colegiado, ainda que em composição distinta, no Acórdão nº 9101-002.394 (julgado em 13/07/2016), pedindo vênias para transcrever o voto do ilustre Conselheiro André Mendes de Moura:

Sobre o PRODEPE, vale transcrever dispositivos da Lei Estadual nº 11.675, de 1999:

Art. 1º O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, passa a vigorar nos termos previstos na presente Lei.

§ 1º A concessão dos incentivos fiscais e financeiros às empresas interessadas será diferenciada em função dos seguintes aspectos:

² Nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76

I - natureza da atividade;

II - especificação dos produtos fabricados e comercializados;

V - localização geográfica do empreendimento;

VI - prioridade e relevância das atividades econômicas, relativamente ao desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no art. 4º, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas, nos termos previstos em decreto do Poder Executivo, mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características: (Lei n.º 13.280/2007 - efeitos a partir de 01.09.2007)

(...)

IV - quanto à destinação, investimento fixo ou capital de giro, ou ambos, cumulativamente. (Lei n.º 11.937/2001 - efeitos a partir de 05.01.2001)

(...)

Art. 14. Para fins de habilitação do empreendimento, as empresas industriais deverão observar, ainda, conforme a hipótese:

I - relativamente à ampliação, será exigido aumento mínimo, prévio à fruição, de 20% (vinte por cento) da capacidade instalada;

(...)

Art. 16. A empresa incentivada fica impedida de utilizar os incentivos concedidos nos termos desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - deixar de cumprir, a qualquer tempo do período de fruição, os requisitos necessários à habilitação;

(...)

Art.17. Perderá o direito ao incentivo concedido nos termos desta Lei a empresa que:

(...)

III- até 31 de dezembro de 2013, reduzir, no caso de ampliação, a capacidade instalada, independentemente de aumento de faturamento e, em qualquer hipótese, paralisar as atividades do empreendimento beneficiado;

IV- não iniciar a implantação do projeto, no prazo máximo de 12 (doze) meses, contados do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo do benefício, ressalvado o disposto no § 4º do art. 5º, no § 8º do art. 7º e, a partir de 8 de dezembro de 2011, no art. 23A;

(...)

IX - não realizar a totalidade dos investimentos previstos no prazo de até 36 (trinta e seis) meses, contados do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo, salvo prévia autorização do Comitê Diretor para que a empresa exceda o mencionado limite temporal;(…) [grifos do precedente citado no acórdão recorrido]

Por sua vez, a lei estadual é regulamentada pelo Decreto do Estado de Pernambuco n.º 21.959, de 27/12/1999, que dispõe:

Art. 12. O PRODEPE será administrado da seguinte forma:

I - por meio de Comitê Diretor, integrado pelos Secretários da Fazenda, de Desenvolvimento Econômico, Turismo e Esportes, e de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente, bem como pelo Presidente da AD/DIPER com competência para apreciar os projetos, quanto à sua viabilidade e à sua adequação às políticas industrial e comercial do Estado e à manutenção dos níveis de arrecadação do ICMS, com base em parecer elaborado por grupo técnico a ser constituído para esse fim, que opinará, sem prejuízo de outros assuntos correlatos, sobre o seguinte:

(...)

b) prorrogação e renovação dos prazos de fruição dos incentivos fiscais e financeiros;

(...)

II - por meio do CONDIC, com competência para proferir decisão final quanto à concessão dos incentivos, quando os respectivos pleitos forem encaminhados pelo Comitê Diretor.

(...)

§ 2º A administração do PRODEPE compreenderá, em especial, a análise e a avaliação dos projetos apresentados, bem como o acompanhamento da implantação e da operação do empreendimento beneficiário, durante todo o período de fruição do incentivo.

Art. 13. Compete à AD/DIPER: (...)

III - emitir, juntamente com a Secretaria da Fazenda, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento do pedido, prorrogável por igual período, parecer técnico conclusivo sobre a viabilidade do projeto em relação às políticas industrial e comercial do Estado e quanto à situação fiscal da empresa e ao impacto do projeto nos níveis de arrecadação estadual, submetendo-o ao Comitê Diretor do PRODEPE; (Dec. 23.188/2001efeitos a partir de 01.01.2001)

IV - supervisionar a destinação dos recursos liberados, bem como o desempenho das empresas beneficiárias, especialmente quanto à verificação da capacidade instalada de produção anterior à apresentação do projeto e à realização do investimento previsto;

V - acompanhar, mediante relatórios semestrais, o impacto das atividades incentivadas no desempenho da economia estadual, inclusive a sua repercussão nos níveis de emprego e no fomento das cadeias produtivas. [grifos do precedente citado no acórdão recorrido]

Da análise dos dispositivos normativos editados pelo Estado de Pernambuco, observa-se que estão presentes a intenção do subvencionador em viabilizar a implantação ou expansão do empreendimento econômico (art. 1º da Lei Estadual n.º 11.675, de 1999), estabelecimento de metas a serem atingidas dentro de período determinado (arts. 14 e 17 da mencionada lei), além de acompanhamento e controle da execução do projeto (art. 12, § 2º, art. 13, inc. V, do Decreto do Estado de Pernambuco n.º 21.959, de 27/12/1999). Há uma real preocupação com a efetiva aplicação dos recursos, conforme depreende das hipóteses de perda do incentivo previstas no art. 17 da Lei Estadual n.º 11.675, de 1999.

Em tese, portanto, o **PRODEPE mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos**. Contudo, há que se empreender uma segunda verificação, qual seja, se os recursos foram efetivamente aplicados. [grifos inseridos no acórdão recorrido]

Essas razões já seriam suficientes para negar provimento ao Apelo Fazendário.

Saliento, contudo, que o Contribuinte requereu a aplicação das disposições da Lei Complementar n.º 160 no caso concreto, matéria superveniente e com peculiaridades inclusive no aspecto de aplicação imediata aos processos em curso e, portanto, sujeita à sua análise inicial ainda que nessa derradeira fase processual.

Pois bem, passo à sua análise.

Com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160/2017, muitas das exigências do PN CST n.º 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o art. 9º dessa Lei Complementar inseriu no art. 30 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 160/2017, aplicar-se-ia o novel tratamento dado às subvenções para investimento: para que o benefício fiscal estadual fosse considerado subvenção para investimento somente poderia ser exigido o cumprimento dos requisitos contidos no *caput* do art. 30 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 160 aos processos pendentes, diante do registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, quando cumpridos os requisitos referidos pelo artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014.

No Acórdão n.º 9101-004.108 (sessão de 10/04/2019), por exemplo, cancelou-se a exigência que dizia respeito à tributação do montante recebido a título de benefício concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul. O julgamento se deu após o registro e depósito de tal benefício junto ao CONFAZ. O lançamento dizia respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009 – portanto anteriores à edição da Lei n.º 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 n.º 12.973/2014, concluindo-se que a “sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento”.

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

Reafirmando a aplicação da Lei Complementar n.º 160, o Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 à luz da Lei Complementar n.º 160.

A questão atinente ao registro e depósito do benefício fiscal junto ao Confaz é pública e, em relação ao caso concreto, confirmei que o Estado de Pernambuco já cumpriu essa exigência³.

Conforme vista, a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 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 tão somente a natureza do incentivo dado pelo Estado de Pernambuco.

Com efeito, 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 n.º 160/2017, *verbis*:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

³ Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/pernambuco/2018/sei_mf-0689662-certificado-de-registro-e-deposito.pdf>. Consulta em 20/08/2021.

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

II - aumento do capital social.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21 Extrai-se da conclusão do PN CST n.º 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 n.º 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 n.º 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

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

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

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

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

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

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

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

23 Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos, os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) n.º 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 n.º 12.973, de 2014, fez com que o PN CST n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 160, de 2017) [grifos da Solução de Consulta]

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar n.º 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 n.º 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 n.º 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB n.º 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.973/2014 caso *tenham sido concedidos* como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Por conseguinte, tratando-se de benefícios fiscais de ICMS concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, particularidades do programa - e as condições e controle utilizados pelo ente estadual para aferir o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício - , e desde que cumpridos os demais requisitos de caráter foram prescritos nesse próprio dispositivo, não alteraram a não incidência de tributos federais sobre os valores usufruídos pelo contribuinte no âmbito desse benefício fiscal estadual.

Ao se interpretar o novel tratamento quanto à incidência de tributos federais sobre as subvenções para investimento, é importante observar-se o cenário dos debates que redundaram na Lei Complementar n.º 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 n.º 12.973/2014.

Ao que interessa ao deslinde do caso concreto, o exame quanto à natureza do PRODEPE realizada na parte inicial deste voto já é suficiente para, também ante ao disposto na Lei Complementar n.º 160, a confirmar o cancelamento da exigência, sem prejuízo das razões de decidir no Acórdão n.º 9101-002.394, conforme já delineado alhures.

Há de se ressaltar, contudo, que tendo a maioria dos membros do colegiado me acompanhado pelas conclusões de meu voto, os fundamentos para o desprovimento do Recurso Especial - por força do disposto no art. 63, §8º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015 – constam na declaração de voto brilhantemente formulada pelo ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de negar provimento ao recurso especial da PGFN.

Como bem exposto em seu voto, o dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 9101-001.239 restou demonstrado porque neste julgado foi afastada qualquer cogitação de o incentivo fiscal no âmbito do PRODEPE ser classificado como subvenção para investimento, por inexistir *um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico*. Já no recorrido, a análise da legislação de regência do mesmo incentivo fiscal evidenciou que *o PRODEPE mostra-se apto a caracterizar os recursos como subvenção para investimentos*.

Logo, a prevalecer o entendimento do paradigma, o acórdão recorrido seria reformado em sua premissa inicial, sem demandar qualquer investigação acerca da modalidade em que o incentivo fora concedido à Contribuinte.

Neste cenário, porém, não merece reparos a interpretação firmada no acórdão recorrido que, tendo em conta outro precedente desta 1ª Turma (Acórdão n.º 9101-002.394), admitiu haver modalidade de incentivo fiscal, concedida no âmbito do PRODEPE, apta a se classificar como subvenção para investimento.

E este fundamento é suficiente para negar provimento ao recurso especial da PGFN porque, sob aquela ótica, o acórdão recorrido bem demonstra que a autoridade fiscal não investigou as características do incentivo fiscal concedido à Contribuinte, promovendo a tributação das receitas correspondentes apenas porque, na sua visão, a legislação estadual não especificaria a intenção do subvencionador, de modo *que os recursos originados pelos não desembolsos para pagamento do ICMS podem ser utilizados apenas como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em inversões fixas, ou seja, vinculada à aquisição de bens e direitos.*

Assim, ao interpretar genericamente a legislação estadual de regência do incentivo, a autoridade fiscal não identificou em qual modalidade se enquadrava o benefício concedido ao sujeito passivo, prevalecendo o fundamento subsidiário do acórdão recorrido neste sentido, inclusive pautado em provas oferecidas no curso do procedimento fiscal acerca das aplicações promovidas, e determinante para decisão favorável ao sujeito passivo pelo Colegiado *a quo* e por esta Conselheira.

Desnecessário, assim, analisar a repercussão das disposições da Lei Complementar n.º 160/2017 e reiterar as divergências que esta Conselheira já manifestou em relação à maioria deste Colegiado no referido tema.

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

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais acompanhei o voto do i. Conselheiro Relator pelas conclusões quanto ao mérito do recurso especial do sujeito passivo, negando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional por diferentes razões.

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

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

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

Dito de outra forma, o benefício **é tratado**, pela legislação acima citada, como subvenção, mas isso não significa dizer que ele **é** subvenção, no sentido estrito do termo. Por analogia, é o mesmo que dizer que, para determinados fins, o morango será tratado como -- e de fato costuma ser tratado como -- uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de flor⁴).

É que para que algo possa ser considerado **subvenção**, é necessário que haja uma **efetiva transferência de recursos**, o que em regra não ocorre com incentivos fiscais tais como o crédito presumido de ICMS. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “transferências de renda” e as subvenções para investimento como “transferências de capital”⁵. Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

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

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

"(...) **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la**, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou **expandir empreendimentos econômicos**. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38. do D. L. 1.598/77.

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

Ressalte-se que este mesmo diploma, ao tratar especificamente das isenções e reduções de impostos, esclarece que, "*Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.*". E, mais adiante, ressalta: "*o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são*

⁴ <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 11 de abril de 2019.

⁵ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685

SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representado efetivamente uma redução no custo do bem adquirido" (grifamos).

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

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

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

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

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

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

Ora, se é verdade que, estando presentes as características das subvenções para investimento⁶, a isenção ou redução de impostos poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será considerado subvenção para custeio.

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

A distinção é importante sobretudo em termos orçamentários porque, nos termos da Lei 4.320/1964, a transferência de recursos está na esfera da **despesa pública**, de forma que depende de dotação orçamentária. O crédito presumido de ICMS, por outro lado, não importa transferência de recursos, tratando-se de benefício fiscal que não exige dotação orçamentária e

⁶ Quais sejam: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimentos; (ii) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

que é caracterizado como **renúncia de receita** por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/2000 (grifamos):

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

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

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

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

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

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

- I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou
- II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

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

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

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

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

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

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

E foi nesse contexto que, anos depois, foi editado o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, com o seguinte teor (grifamos):

Art. 30. As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as **doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II - aumento do capital social.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esclarece-se, assim, que **o posicionamento acima exposto se diferencia do voto condutor do i. Relator em dois pontos essenciais**, quais sejam: **(i)** por partir de premissas diferentes quanto à *natureza* do crédito presumido de ICMS; e **(ii)** em razão de uma interpretação diferente quanto ao *alcance do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014*, isto é, muito embora se entenda, tal como o i. Relator, que no caso dos autos a não-tributação decorre da aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, diferentemente deste lemos tal dispositivo como condicionando a não tributação dos valores relativos a crédito presumido de ICMS exclusivamente ao respectivo controle e registro em conta de reserva de lucros.

Especificamente nesse último ponto -- alcance do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 -- as razões deste voto mais se aproximam das do voto do i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella proferido no acórdão 9101-005.508, julgado em 13 de julho de 2021, conforme exposto em declaração de voto anexada a tal julgado.

São estas as razões pelas quais, no caso dos autos, compreendo que o auto de infração não deve subsistir quanto à matéria acima tratada e, ante o exposto, orientei meu voto para acompanhar o voto do i. Relator pelas conclusões, e assim negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Acompanhando o bem fundamentado voto do I. Relator, por diversos fundamentos e conclusões, justificando o entendimento pela improcedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional, registra-se a seguir outros motivos e justificativas, diversos e próprios deste Conselheiro, que prevaleceram em votação, nos termos do art. 63, §8º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF vigente.

Não se diverge das análises e ponderações procedidas pelo I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, mas, após o advento da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que o tratamento jurídico-tributário, em esfera federal, dentro da competência da União, dado às *subvenções* de ICMS concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal aos contribuinte modificou-se profundamente (além daquilo registrado na posição do I. Relator),

inclusive afetando diretamente a competência das Autoridades Fiscais e Julgadoras do Poder Executivo, como será melhor a seguir exposto.

Inicialmente, esse tema da tributação das *subvenções* percebidas por empresas pelos tributos federais – há muito tratado neste E. CARF - justifica uma breve introdução e análise histórica de sua evolução legislativa, até a o momento da edição da Lei Complementar n.º 160/17, que auxiliará na delimitação do objeto jurídico remanescente do feito, a determinação das normas aplicáveis, estabelecendo aquilo que é oponível à Contribuinte nesse momento processual para o reconhecimento de seu direito alegado.

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

Logo após, ainda no mesmo ano, ganhando pertinência no Direito Tributário, o instituto das *subvenções* é estampado no inciso IV do art. 44 da Lei n.º 4.506/64⁷ (ainda vigente, correspondente ao inciso I do art. 392 do RIR/99 e, agora, ao inciso I do art. 441 do RIR/18).

Na referida norma, determina-se que as *subvenções para custeio ou operação* integrarão a receita bruta operacional, tornando-se, então, um componente positivo no cálculo do *lucro operacional* das empresas, objeto de tributação da renda das pessoas jurídicas. Note-se que não há, aqui, uma definição própria dessa modalidade de *subvenção*, mas, certamente, considerando histórica e sistematicamente as demais normas vigentes sobre o tema, pode-se associar diretamente tal instituto presente nessa disposição fiscal às, já vistas, *subvenções econômicas*, invocadas pelo Direito Financeiro.

Após mais de uma década, a Lei das S/A (Lei n.º 6.404/76) acabou por veicular regramento contábil no seu art. 182, § 1º, alínea “d”⁸, determinando a inserção dos valores referentes às *subvenções para investimento* na conta de reserva de capital, que compõe o Capital Social das companhias.

⁷ Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

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

⁸ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

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

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

Sequencialmente, novamente no âmbito do Direito Tributário, é editado o Decreto-Lei n.º 1.598/77, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 1.730/79, que no §2º do seu art. 38⁹ (antes, correspondente ao art. 443 do RIR/99) estipula que as *subvenções para investimento* não serão computadas na apuração do Lucro Real, sob a condição de que tal valor seja devidamente registrado em conta de Reserva de Capital, em obediência à regra contábil, e somente seja utilizado para absorver prejuízos ou em incorporação ao Capital Social, podendo também ser empregado para ajustar o balanço, fazendo frente a *superveniências passivas ou insuficiências ativas*.

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

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

Tal matéria foi diretamente regulada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/78, que também veiculou uma mais profundada conceituação da figura das *subvenções de investimento*, submetendo-a às ideais de *efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*.

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

⁹ § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

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

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 182¹⁰ da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei nº 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/2007¹¹, e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (especificamente sob a rubrica de *Reserva de Incentivos Fiscais*).

Confira-se os termos do referido art. 18:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de

¹⁰ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

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

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

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

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

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

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

¹¹ Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n.º 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

E como *cena* final da implementação das regras e padrões do IFRS, foi editada a Lei n.º 12.973/14 (conversão da MP n.º 627/13), encerrando, então, o processo de transição instituído anteriormente, dando definitividade aos reflexos e consequências tributárias desse novo modelo. O seu art. 30 foi especialmente destinado ao tratamento das *subvenções para investimento* na apuração do Lucro Real. Confira-se tal dispositivo:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ainda, o art. 10 da referida Lei Complementar determinou que os incentivos fiscais estaduais, *cerne* da chamada *guerra fiscal*, concedidos sem a anuência e a unanimidade dos Estados, exigidas pela Lei Complementar n.º 24/75, também estão abrangidos pelas novas determinações da delimitação jurídica das *subvenções de investimento* – devendo, então, ser objeto dos requisitos de um Convênio CONFAZ, para a remissão dos créditos tributários ou reinstituição dos benefícios:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-

fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.”

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

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

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

Diversamente daquilo que entendeu o I. Relator, está claro para este Conselheiro que, após a vigência da Lei Complementar n.º 160/17, as Autoridades de Fiscalização tributária federal e os próprios Julgadores do contencioso administrativo tributário não possuem mais competência para analisar normativos locais e, assim, decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de *subvenção de custeio* ou *de investimento*, ponderando a intenção do Ente e a forma como concedidos.

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

Primeiramente, a vontade do Legislador e a justificativa dessas novas normas *nacionais*, principalmente aquelas veiculadas nos seus arts. 9 e 10 - inicialmente vetados pela Presidência da República, mas endossados e promulgados pelo Congresso Nacional - é a

cessação do contencioso na esfera federal, referente à tributação de benefícios de ICMS concedidos pelos próprios Estados da Federação.

Se analisado o conteúdo das disposições da Lei Complementar n.º 160/17 sob prisma hermenêutico finalístico, dentro da devida contextualização política de esforços para acabar ou mitigar os efeitos da *guerra fiscal* entre os Estados e o Distrito Federal – assim como o seu indesejado *dano colateral* em esfera federal – resta evidente que não há mais margens para continuar se procedendo à rotulação casuística desses incentivos como *subvenção de custeio*.

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

Desse modo, *data maxima venia*, a análise jurisdicional das Leis, Decretos e demais normativos estaduais e distritais, com finalidade de se concluir se *houve a efetiva intenção* de determinado Ente conceder *subvenção de investimento*, ou, contrariamente, a concessão de mera benesse de *custeio*, tornou-se descabida e ilegítima nos julgamentos sobre o tema.

O que deve ser verificado é o tratamento contábil dado pelo contribuinte a tais valores e a sua utilização, conforme expressamente regida pelo art. 30 da Lei n.º 12.973/14 (pois estes são os únicos *requisitos* presentes no dispositivo, que sobrepõem-se à sua antiga e histórica qualificação, diretamente afastada pelo advento da Lei Complementar n.º 160/17); e, tratando-se de benesse concedida em *desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual*, a confirmação do atendimento às exigências de registro e depósito, conforme pormenorizado no texto do Convênio ICMS n.º 190/17.

Posto isso, é certo e incontroverso que a Autuação, agora sob escrutínio, foi fundamentada em acusação totalmente baseada no superado Parecer Normativo CST n.º 112/78, especificamente na ausência de mecanismos legalmente impostos, pelas normas estaduais, que garantiriam a vinculação *os recursos originados pelos não desembolsos para pagamento do ICMS e a necessária aplicação em inversões fixas, ou seja, vinculada à aquisição de bens e direitos (...) ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico*. Confira-se trechos do TVF:

De acordo com o PN CST 112/78, a expressão “subvenção para investimento” aplica-se apenas àquelas subvenções caracterizadas pela intenção do ente subvencionador de destiná-las para investimento. Ou seja, exige-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e desde que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Tentar dar outra interpretação a essa exigência legal, atribuindo-lhe um caráter não restritivo, constitui uma distorção de sua interpretação correta, eminentemente oportunista, servindo tão somente para beneficiar o poder econômico empresarial em detrimento do conjunto da sociedade. O que vai de encontro à essência da concessão de benefícios fiscais, que é conferir à sociedade ganhos superiores aos que poderiam ser gerados se os mesmos fossem aplicados diretamente.

Passando a analisar a legislação do Estado de Pernambuco sobre o assunto, verificamos que a Lei Estadual 11.675, de 11/10/1999, consolidou o Programa de Incentivos Fiscais do ICMS do Estado, chamado de PRODEPE – Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

Em seu artigo 5º, declara que a atração e fomento desses investimentos devem materializar-se nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, com estímulos mediante a concessão de crédito presumido de ICMS, que deverão observar algumas características, dentre elas a explicitada no inciso IV, deste artigo, o qual determina, que o incentivo fiscal deverá ser destinado a incentivo fixo ou de capital de giro, ou ambos, cumulativamente.

De toda sorte, os benefícios fiscais emanados do PRODEPE não podem ser considerados como subvenção para investimentos, haja vista que os recursos originados pelos não desembolsos para pagamento do ICMS podem ser utilizados apenas como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em inversões fixas, ou seja, vinculada à aquisição de bens e direitos.

Ademais, não visualizamos na legislação que disciplina o PRODEPE qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica e efetiva desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Consequentemente, o benefício fiscal aqui tratado não pode ser reconhecido como uma subvenção para investimento; para, então, poder ser excluído das bases de tributação do IRPJ e da CSLL.

No caso, estão ausentes duas das cláusulas conclusivas do PN CST 112/78, para que uma subvenção seja admitida como para investimento e passível de exclusão na base de cálculo do Lucro Real, a recordar; (...)

(destacamos – fls. fls. 85 a 95)

Em termos contábeis e tributários, a própria Autoridade Fiscal relata, comprova e certifica que *analisando a escrituração contábil(Diário e Razão), o Livro de Apuração do Lucro Real(LALUR), as DIPJ e os DACON, relativos aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011,*

verificamos que a empresa excluiu, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, as receitas contabilizadas a título de subvenção do Incentivo Fiscal do ICMS – PRODEPE (Lei do Estado de Pernambuco 11.675, de 11/10/1999 e Decreto 21.959, de 27/12/1999, além de não ter incluído tais receitas nas bases de tributação do PIS e da COFINS, confirmando o devido tratamento de tais rubricas, na vigência da Lei n.º 11.638/2007, observando os procedimentos e mecanismos do RTT, não existindo notícia de desvio dos valores ou utilização indevida, amoldando-se o tratamento tributário dado pela Contribuinte àquilo legalmente destinado às subvenções de investimento (vide 85 e 86).

Superado isso, sendo fato inquestionado e incontroverso durante o julgamento nesta C. Instância especial, o próprio I. Relator, em seu voto, afirma e demonstra que *a questão atinente ao registro e depósito do benefício fiscal junto ao Confaz é pública e, em relação ao caso concreto, confirmei que o Estado de Pernambuco já cumpriu essa exigência*¹².

Dessa forma, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar n.º 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores percebidos a título de crédito presumido de ICMS devido pela Contribuinte, concedida pelo Estado de Pernambuco, por meio da Lei Estadual n.º 11.675/1999 e do Decreto n.º 21.959/1999, como legítima *subvenções de investimentos*, exonerando-se o lançamento de ofício nessa parte.

Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens ao I. Relator, por tais fundamentos e entendimento, voto negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão n.º 1301-002.221 em relação ao cancelamento do crédito tributário referente à *subvenção* de ICMS-PRODEPE.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

¹² Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/pernambuco/2018/sei_mf-0689662-certificado-de-registro-e-deposito.pdf>. Consulta em 20/08/2021.