



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.001311/2008-04
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.021 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de março de 2022
Recorrente NEOLATINA COM. E IND. FARMACÉUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões do voto vencido os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Votaram pelas conclusões do voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano e, por fundamentos distintos, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 772 a 864) interposto pelo Contribuinte acima indicado em face do acórdão nº 1401-001.074, de 05/11/2013, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.

O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO**

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

O processo tem origem com a lavratura de autos de infração de IRPJ e reflexos em desfavor do Recorrente em razão da conclusão, por parte da autoridade fiscal, que o benefício fiscal instituído pela Governo do Estado de Goiás e usufruído pela autuada corresponderia a subvenção de custeio, não de investimento, como considerado pelo Contribuinte.

Inconformada com a autuação, a pessoa jurídica apresentou a competente impugnação de lançamento, apreciada pela DRJ/BSA, que por unanimidade, julgou procedentes os lançamentos impugnados, proferindo a seguinte ementa:

Acórdão 03-30.123, de 30 de março de 2009

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Os aportes financeiros obtidos mediante o financiamento do valor devido a título de ICMS, submetidos a juros e correção monetária, assim como o desconto oriundo da liquidação antecipada destes empréstimos, ainda que condicionados, se não demonstrada a destinação específica para a implantação ou expansão de unidades produtivas, não caracterizam subvenção para investimento.

INTUITO NEGOCIAL. LIQUIDAÇÃO DE FINANCIAMENTO. DESCONTOS OBTIDOS. OPÇÃO DE ADIMPLEMENTO.

Prevalece o intuito comercial entre as partes, qual seja, a captação de ingresso de recursos, de interesse da contribuinte, condicionada à realização de investimentos na empresa visando o desenvolvimento regional, esta a vontade do Estado; mera alteração na forma de adimplemento do empréstimo, de pagamento parcelado submetido a encargos (juros e correção monetária) para a liquidação antecipada com desconto, não descaracteriza o acordo de vontades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Lançamento Procedente

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, conhecer da impugnação, e julgar procedentes os lançamentos impugnados, nos termos do relatório e do voto, os quais são partes integrantes desta decisão.”

Irresignado com a decisão de primeira instância, o Contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi negado provimento, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, o Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 772 a 864) à 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, arguindo, dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas n.ºs 1102-001.203 e 108-09.76, no que diz respeito à consideração, como subvenção para custeio, de benefício fiscal auferido por pessoa jurídica. Os paradigmas indicados estão assim ementados:

Acórdão 1102-001.203, de 24/09/2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2008, 2009, 2010

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

As subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, são caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a 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. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado. Não se exige, todavia, que o objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, 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, a lei estadual promotora do incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa anterior do programa de incentivos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o “dinheiro não precisa ser carimbado”. Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação. Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal.

PIS. COFINS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RTT.

Uma vez afastada a premissa de que os descontos recebidos tratar-se-iam de subvenções para custeio, é de se notar que a norma veiculada pelo artigo 21, I, c/c o artigo 18, da Lei nº 11.941/09, é categórica ao afastar, no âmbito do RTT, as subvenções para investimento do escopo da tributação do PIS e da COFINS.

Recurso Voluntário Provido

Acórdão 108-09.767, de 13/11/2008

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

Exercício: 2003, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta (Decr. 70.235/72, art. 59, § 3º).

IRPJ - REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER – SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO - NÃO-CARACTERIZAÇÃO - Os incentivos concedidos pelo estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere a art. 392 do RIR/99. O Parecer Normativo CST 112/78 faz interpretação em desacordo com o art. 38 do Decreto-lei n.º 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 1.730/79.

LANÇAMENTOS DECORRENTES E MULTAS ISOLADAS -

Aplica-se aos lançamentos decorrentes (CSLL) as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal. Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais.

Recurso Voluntário Provido.

A recorrente, visando justificar as razões do recurso, apresenta os seguintes argumentos principais, extraídos da peça recursal:

4.1. Considerações sobre o programa FOMENTAR:

4.1.3. Esse programa foi dividido em duas etapas: a primeira . focada no financiamento do ICMS em longo prazo, livre de qualquer atualização monetária, e a segunda (objeto da autuação) na dispensa de pagamento de parcela significativa do ICMS financiado, condicionado a implantação ou expansão de empreendimentos situados nos distritos industriais do Estado de Goiás.

[...]

4.1.9. Nessa primeira etapa (financiamento do imposto), a renúncia limita-se a redução ou eliminação da atualização do valor aquisitivo da moeda ao final de cada exercício:

[...]

4.1.10. Cumprida a primeira etapa, surge o segundo incentivo condicionado à implantação de novo empreendimento ou a expansão dos já existentes, direcionado exclusivamente para as empresas já vinculadas ao Programa FOMENTAR, mediante a concessão de desconto de até 89% (oitenta e nove por cento) do valor do ICMS gerado na etapa inicial (saldo do ICMS financiado).

4.1.11. Segundo a Lei Estadual nº 13.436/1998, ainda em seu artigo primeiro, a renúncia fiscal concedida sob a forma de desconto do imposto parcelado/financiado, além das condições entabuladas no artigo 1º, deve ser obrigatoriamente aplicada na implantação de empreendimentos novos ou na expansão dos já existentes e também, incorporada ao capital social *verbis*:

Art. 1º (...)

...

§1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação I antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na Modernização do seu parque industrial incentivado dentro do

prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.

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

[...]

4.1.15. Contudo, a fundamentação utilizada pela Autoridade Fiscal não se amolda aos fatos, pois nega vigência à legislação que rege a matéria e se contrapõe ao entendimento sufragado pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a matéria, porquanto: **(i)** a caracterização das subvenções para investimento depende da satisfação de apenas dois requisitos: **a)** a destinação de recursos, como transferência de capital pelo subvencionador, com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e **b)** manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social; **(ii)** os incentivos fiscais recebidos do Estado de Goiás, como estímulo à implantação e expansão de empreendimento industrial, possuem a natureza jurídica de subvenção para investimento, estando fora da incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS; **(iii)** as referidas subvenções para investimento foram corretamente contabilizadas em subconta "Reserva de Incentivos Fiscais", **(iv)** as subvenções para investimento não estão restritas à aquisição de bens ou direitos destinados ao ativo fixo; **(v)** o prazo para comprovar os investimentos constitui condição suspensiva à aquisição de sua livre disponibilidade pelo seu beneficiário, não havendo como fazer incidir IRPJ e a CSLL enquanto pendente tal condição; **(vi)** tratando-se de subvenção para investimento, o valor do desconto concedido sobre o ICMS financiado/parcelado deve ser aplicado em benefício da empresa (expansão ou implantação de empreendimentos), conforme condição explicitada na Lei no 13.436/1998; **(vii)** não há qualquer exigência legal sobre esse "sincronismo", nem sobre a fixação de prazo máximo ou mínimo; **(viii)** a autuação implica em interferência na política de renúncias fiscais concedidas pelo Estado de Goiás, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e, **(ix)** transferência de capital não configura renda ou receita, não havendo como fazer incidir IRPJ e a CSLL.

[...]

4.2. Da Subvenção para Investimento sob a ótica tributária:

4.2.1. A subvenção para investimento teve sua origem no Decreto-Lei no 1.730/1979, artigo 1º, inciso VIII, que deu nova redação ao parágrafo 20, artigo 38 do Decreto no 1.598/1977, ao tempo em que inaugurou no Brasil uma nova visão sobre o tratamento tributário a ser conferido aos investimentos empresariais.

[...]

4.2.4. No tocante às subvenções para investimento, as regras alusivas ao Imposto de Renda encontram-se sintetizadas no artigo 443 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº3.000; cuja matriz legal é o Decreto:-Lei nº1.598/1977 artigo 38, § 2º, e Decreto-Lei 1.730/1979, artigo 1º, inciso VIII:

[...]

4.2:7. Pelas novas regras, portanto, ao mesmo tempo em que as "subvenções para investimentos são contabilizadas em conta de "receita operacional", são também excluídas das bases de cálculo dos tributos federais, seguindo, a dinâmica da Lei nº11.941/2009, com vistas a assegurar a isenção concedida há décadas:

[...]

4.2.9. Da análise de todo o conteúdo normativo, extrai-se que a subvenção para investimento, contemplada com o beneplácito da isenção fiscal, carrega consigo duas exigências fundamentais: **I - a destinação de recursos aportados pelo subvencionador, com a nítida intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e, II - a manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de Reserva de Lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social.**

4.2.10. Constata-se nesta primeira parte, que o estímulo à implantação ou expansão, ao contrário do entendimento adotado pelo Parecer Normativo CST 112/1978, não se dá de forma vinculada à aquisição de bens ou direitos destinados ao ativo fixo, até porque implantar ou expandir empreendimentos exige um conjunto de ações complexas, a demandar investimentos em todas as áreas, inclusive sob a forma de reforço de capital de giro. Tanto assim é verdade que a segunda condição legal nada mais é senão que um esclarecimento da primeira, ao exigir apenas que o recurso seja mantido em conta de reserva de lucros (inciso III, artigo 18 da Lei nº 11.941/2009)

[...]

4.2.13. Acontece, no entanto, que o fisco, de forma abusiva; tem considerado tais recursos como subvenção para custeio, assumindo, destarte, a condição de legislador positivo ao estabelecer exigência que extrapola o alcance da Lei, conforme se infere do relatório fiscal acostado aos autos para o qual a glosa do benefício fiscal se deu porque os descontos obtidos devem ser tratados como "**perdão de dívida**" em conta de "**Outras Receitas Operacionais**".

[...]

4.2.16. Poder-se-ia, no entanto, questionar, ainda, o prazo de 20 anos para implantação ou expansão dos empreendimentos, concedido pelo § 1º, do art. 1º, da Lei Estadual nº 13.436/1998, a fim de descaracterizar o benefício em questão como subvenção para investimento.

4.2.17. Tal alegação, porém, não pode prevalecer, eis que a estipulação do prazo de 20 anos decorre de disposição legal, e por esta razão não merece nenhuma censura, pois enquanto não esgotado esse interstício, o fisco não pode supor que os investimentos não serão realizados e, com isso, proceder a lavratura de autos de infração

[...]

4.2.27. E não é somente isso, pois ao se tributar recursos oriundos de programas governamentais, estar-se-á burlando, por vias oblíquas, o princípio constitucional denominado "imunidade recíproca", insculpido no artigo 150I inciso VI; alínea "a", da Constituição Federal, que veda a cobrança de tributos uns dos outros.

4.2.28. Sob o ângulo da ordem jurídica vigente, não se admite a invasão de competência, por parte da União, para interferir em políticas fiscais adotadas pelas unidades federadas. *In casu*, a análise realizada pela auditoria fiscal extrapolou a esfera de sua competência, na medida em que passou a censurar a forma e prazo de aplicação dos recursos.

[...]

4.2.33. Sendo assim, não restam dúvidas, pois, de que os valores apurados pela fiscalização como receita bruta não podem ser assim considerados, visto que, como a própria norma já o diz, trata-se de subvenção para investimento, o que não representa fato gerador do Imposto e das contribuições ora em debate (IRPJ e CSLL, PIS/PASEP e COFINS).

[...]

4.3. Da vedação a interferência da União em matéria privativa dos Estados:

4.3.3. Com efeito, a incorporação do valor renunciado pelo Estado de Goiás a base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias renunciadas será repassada aos cofres da União.

4.3.4. Essa interferência, por parte da União, na competência tributária privativa do Estado de Goiás, representa uma afronta à garantia Constitucional do Pacto Federativo, no que tem sido rechaçado pelo poder judiciário, conforme judicosa jurisprudência a seguir transcrita *in verbis*:

[...]

4.3.5. Não é 'razoável, portanto,' que o Estado conceda um, benefício fiscal com uma mão e a União o retire com a outra, por meio de exações; tornando sem efeito todo o esforço do subvencionador, contrapondo-se com o sentido teleológico da norma do artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda.

Em suma, afirma a recorrente que o benefício auferido não pode ter classificação diversa da de subvenção para investimentos, haja vista as disposições contidas na legislação que rege o "Fomentar"; que a legislação que regula a tributação do benefício protege seu entendimento da matéria; que a Receita Federal do Brasil extrapolou sua função regulamentar ao estabelecer condições para o gozo da subvenção não previstas em Lei; e que a atuação da Fazenda Federal no caso afronta a autonomia de ente federado.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para reformar o acórdão recorrido, declarando-se improcedente o lançamento impugnado; que seja restabelecido, em razão do julgado, o prejuízo fiscal auferido; e que a decisão seja extensiva à CSSL.

Essas as razões do recurso, em síntese.

O então Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, competente para análise da admissibilidade do recurso de agravo, deu seguimento parcial ao recurso especial, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 870 a 873), considerando que foi demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados.

A Fazenda Nacional foi cientificada do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do despacho de admissibilidade de agravo e apresentou contrarrazões ao recurso, arguindo, em síntese:

Entendeu a Receita Federal que a subvenção para investimentos, transferência de quantias do erário para o particular, possuía seu emprego vinculado, necessariamente, à implementação da política de desenvolvimento industrial que lhe seria subjacente.

Esta característica seria fundamental para diferenciar o instituto das demais formas de transferência de verbas do Estado para o particular. É evidente que qualquer liberalidade do Estado ao particular deve servir a determinado interesse público. No caso da subvenção para investimentos, o Estado procura atingir o desenvolvimento industrial ou comercial de certa região.

A destinação dos recursos recebidos, portanto, é importante na determinação da aludida subvenção, que se caracteriza pela aplicação dos recursos correspondentes na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

[...]

Portanto, à luz do Parecer Normativo CST nº 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 suma, aduz a Fazenda que ao contrário do que sustenta a Recorrente, que os valores referentes ao benefício fiscal auferido, para serem tratados como subvenção para investimentos, devem ter vinculação com aplicação de recursos em bens ou direitos relativos à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Caso não haja a correlação, os benefícios auferidos devem ser tratados como subvenção para custeio, incidindo sobre eles os tributos federais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

O recurso foi admitido pelo despacho de fls. 870 a 873 e sua admissibilidade não foi questionada pela Fazenda, tendo-se admitido como paradigma os acórdãos indicados.

Ocorre que, após a emissão do despacho de admissibilidade de embargos, o acórdão paradigma 1102-001.203 foi reformado na matéria objeto do recurso especial ora em análise. É o que se constata com o acórdão nº 9101-002.346, de 14 de junho de 2016, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DE EFEITOS.

Descontos obtidos de empréstimos contraídos no passado não tem o condão de retroagir efeitos no sentido de qualificar os valores como subvenções para investimento, vez que ausentes os requisitos necessários previstos em legislação.

Ainda que reformado um dos acórdãos paradigma, sua alteração ocorreu após o protocolo do recurso especial pelo Contribuinte, e o RICARF é expresso que apenas o paradigma reformado antes do recurso especial não se presta a comprovar a divergência indispensável para o seguimento do recurso especial. Presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade de agravo para conhecer parcialmente do recurso especial interposto no presente caso.

2. Mérito

O litígio está identificado, portanto, cabendo ao Colegiado, neste sentido, apreciar e decidir sobre o tratamento a ser conferido ao benefício auferido pelo Contribuinte em razão de sua adesão ao programa Fomentar, do governo do estado de Goiás.

Para a autoridade fiscal, para a DRJ e para o Colegiado *a quo*, a situação fática se amolda ao tratamento que deve ser dado às subvenções para custeio. Para a recorrente, os valores são típicos de subvenção para investimentos. A depender de como será considerado o benefício fiscal, incidirá ou não a tributação.

O acórdão recorrido, ao analisar o tema da controvérsia, lançou mão dos seguintes argumentos principais, extraídos do voto vencedor da matéria julgada:

No caso em apreço, é questão incontroversa que a contribuinte liquidou antecipadamente os contratos, consoante demonstrado no Quadro 01, e contabilizou os descontos obtidos em razão da antecipação dos pagamentos como subvenções para investimentos.

Por esta razão, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos com o FOMENTAR não foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entender da contribuinte, por se tratar de incentivo concedido por agente estatal, vinculado à expansão do empreendimento, os valores em questão deveriam ser contabilizados em conta de patrimônio líquido, nas reservas de capital, conforme disposto no art. 443 do RIR/99.

Não assiste razão à contribuinte, ora Recorrente.

Analisando o teor do contrato de empréstimo entre a contribuinte e o agente financeiro do FOMENTAR, é forçoso concluir que, na realidade, a destinação do incentivo fiscal é o reforço do capital de giro da empresa e não a realização dos investimentos.

No caso em apreço, o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS, não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento não computada na determinação do lucro real, por **lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento**, mormente na aquisição dos ativos necessários a expansão do empreendimento econômico.(destaquei)

[...]

Analisando o caso concreto, constata-se que os recursos oriundos da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização submetida a um encargo, **não atendem** aos requisitos necessários para serem considerados como subvenções para investimento.

[...]

Em nenhum momento restou demonstrado nos autos a efetiva aplicação dos recursos para atender às condições estabelecidas em lei. Vale reforçar: o fato de dispor de vinte anos para aplicação dos ingressos não implica que terá que prestar contas apenas ao final do prazo, até mesmo porque se exige um sincronismo entre o recebimento e a aplicação dos recursos. Ademais, **não há qualquer razoabilidade em negócio jurídico firmado no sentido de que, não obstante a disponibilização dos recursos ser imediata, a prestação de contas seria efetuada apenas ao final de vinte anos, sem nenhum acompanhamento ou ponto de controle da execução das obrigações contraídas.** (destaquei)

Ainda que os recursos estivessem representados na empresa por ativos diversos, poderiam os registros contábeis trazer as informações necessárias que tornariam possível identificar a aplicação dos ingressos no ativo imobilizado da empresa. Ocorre que o impugnante restringiu-se a meras alegações, sem trazer nenhum documento que comprovasse, concretamente, a aplicação dos recursos obtidos por meio da liquidação antecipada do empréstimo contraído junto ao governo do Estado de Goiás.".

Ressalta-se que o voto vencedor do acórdão recorrido, a meu ver, escorou seu julgamento em dois pilares: não se comprovou a efetiva aplicação dos recursos para atender às condições estabelecidas em Lei; e que o prazo de 20 anos entre a disponibilização dos recursos e a prestação de contas do investimento, sem qualquer controle da execução destes investimentos. Tudo conforme estabelecido no Parecer Normativo CST nº 112/78, que dispõe:

“2.5 - (...) 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. (...) As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES.

(...)

2.11 - (...) SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

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”.

A matéria já foi objeto de apreciação por este Colegiado, que inclusive reformou um dos paradigmas indicados, com voto proferido pelo ilustre Conselheiro André Mendes de Moura, donde se extraem as seguintes considerações sobre a questão, aplicáveis ao caso em julgamento, inclusive no que diz respeito à fundamentação jurídica (acórdão 9101-002.346):

Passando para a análise do caso concreto, vale transcrever parte da legislação estadual que trata da **segunda fase** do FOMENTAR, qual seja, a Lei Estadual n.º 13.436, de 30 de dezembro de 1998:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições: NOTA: Por força do art. 1º da Lei n.º 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3º deste artigo.

(...)

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

(...)

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

NOTAS:

1. Por força do art. 3º da Lei n.º 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR.

2 Por força do art. 4º da Lei n.º 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, com a incorporação, ao capital social da empresa do montante mencionado neste parágrafo, e o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subseqüentes, aprovados pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR, a pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário dos incentivos de um desses Programas fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. (CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO § 2º DO ART. 1º PELO ART. 1º DA LEI N.º 15.124, DE 25.02.05 VIGÊNCIA: 12.02.05)

Vale repisar que os recursos são, na realidade, um desconto concedido pela antecipação da dívida junto ao Estado (89% do valor da dívida).

[...]

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

A tentativa **retroagir** os efeitos do empréstimo para que pudessem ser considerados como subvenção para investimento fica ainda mais nítida quando se observa a nota do § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998. Sim, porque o dispositivo é o que dispõe que os recursos deveriam ser aplicados *na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo*. Ocorre que tal condição foi relativizada pelo art. 3º da Lei nº 15.518, de 05/01/06 (com vigência a partir de 10.01.06), ao pregar que do montante a ser aplicado, **poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUIR**.

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

[...]

E mais, numa acepção generosa, o art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, dispôs que **se a pessoa jurídica** (1) promovesse a incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) cumprisse as obrigações assumidas nos projetos inicial e subseqüentes, aprovados pelo FOMENTAR, **ficaria desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás**. Não se fala em nenhuma espécie de controle do Estado para verificar a efetiva aplicação dos recursos na fase final do programa.

Enfim, chama atenção o fato de que os recursos tornam-se imediatamente disponíveis para o subvencionado, moldando uma situação completamente atípica. Basta observar: o subvencionado recebe os valores **antecipadamente**, e tem um prazo de **vinte anos** para a execução do projeto. Trata-se de cenário completamente desvirtuado, ao se comparar com operações regulares de subvenção, no qual, **primeiro** o subvencionado aplica os valores para viabilizar o empreendimento, **para, só depois**, passar a gozar dos recursos transferidos pelo subvencionador.

Os argumentos são extremamente relevantes e dão suporte às conclusões a que chegaram a autoridade fiscal no lançamento e as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância. Veja-se, para ilustrar, como foram descritos os fatos pela fiscalização:

De acordo com as cartas enviadas à Comissão Permanente do Licitação — CPL/SICFOMENTAR, nos anos-calendário de 2003 a 2005 (fls. 262 a 271), obtidas junto ao processo administrativo de habilitação no SISCOMEX, nº 10113.000208/2007-58, e as cartas enviadas nos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 273 a 280), encaminhadas à fiscalização em 18/01/2008, foi verificado que o contribuinte procedeu à liquidação antecipada dos contratos nos valores e datas a seguir relacionados:

DATA	VALOR QUITAÇÃO (R\$)	DESCONTO OBTIDO (R\$)
28/08/2003	353.453,50	314.573,61
18/12/2003	290.498,21	258.543,41
29/12/2004	1.086.646,51	967.115,39
08/07/2005	491.905,31	437.795,73
15/12/2005	484.319,89	431.044,70
26/06/2006	531.465,17	473.004,00
14/12/2006	417.305,41	371.259,99

26/06/2007	377.753,67	323.771,96
27/12/2007	496.304,18	413.668,38

Nas cópias dos Livros Diário e Razão encaminhadas A. fiscalização em 18/01/2008 (fls. 44 a 258), foi constatado que o contribuinte efetuou o registro contábil do desconto obtido com a quitação antecipada a débito da conta de passivo 2215.0001 — ICMS FOMENTAR e a crédito a conta do Patrimônio Líquido 2521.0001 RESERVA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Tendo em vista que nos lançamentos efetuados a crédito da conta 2521.0001 RESERVA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO durante o ano-calendário de 2003 (fls. 44, 45), o contribuinte, equivocadamente, constituiu a reserva pelo valor da integralidade do débito quitado e não apenas do desconto obtido, no lançamento da reserva constituída em 22/12/2004, o contribuinte contabilizou valor a menor, de forma a compensar os lançamentos a maiores registrados em 2003 (fls. 88 a 90):

Valor da Reserva a ser constituída em 22/12/2004	R\$ 967.115,39
Valor lançado a maior em 02/01/2003 (-)	R\$ 44.059,40
Valor lançado a maior em 01/11/2003 (-)	R\$ 38.879,89
Valor lançado a maior em 31/12/2003 (-)	R\$ 31.954,80
Valor lançado em 22/12/2004 =	R\$ 852.221,30

[...]

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

Ademais, a não inclusão da subvenção para investimento para fins de determinação do lucro real, pressupõe que os recursos percebidos pelo subvencionado não transitem por conta de resultados, quer pelo lado de receitas, já que são lançados como reserva de capital, quer pelo lado das despesas, devendo sua aplicação se dar necessariamente em conta do ativo permanente (investimento fixo), o que de fato, também não ocorreu no presente caso.

Diante do exposto, o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS, não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento não computada na determinação do lucro real, por lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico.(destaquei)

Desta forma, foi acrescido, de ofício, ao resultado apurado pelo contribuinte no Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR dos anos-calendário de 2003 a 2007 (fls. 305 a 358), os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR. Como nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2007, o prejuízo apurado pelo fiscalizado nestes períodos foi superior aos valores dos descontos obtidos, não foi apurado imposto a recolher, mas apenas, redução do saldo de prejuízos. Nos anos-calendário de 2005 e 2006, sobre o resultado reajustado pelo

acréscimo das infrações apuradas pela fiscalização, foi efetuada, de ofício, a compensação permitida em lei (30%) do saldo de prejuízos anteriores.

Os argumentos trazidos pelo Recorrente não são aptos a infirmar as conclusões até aqui tomadas no processo ora em julgamento. O que se verifica, de fato, é um descompasso entre o momento de gozo do benefício e o do suposto investimento e ao longo do feito o sujeito passivo não logrou demonstrar que os descontos obtidos reverteram-se em investimentos de implantação ou expansão de empreendimento econômico. Ademais, como ressaltado no acórdão 9101-002.346, causa espécie o fato de que os valores são disponibilizados antecipadamente ao subvencionado, que possui 20 anos para promover o investimento demandado, o que foge ao padrão de operações de subvenção usuais.

Este Colegiado, diante de outro caso relativo ao mesmo projeto Fomentar, decidiu pela incidência dos tributos, ou seja, que o benefício fiscal tem natureza de subvenção de custeio, não de investimento, conforme acórdão 9101-003.167, de 05 de outubro de 2017, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

ETAPAS DE VERIFICAÇÃO A SEREM CUMPRIDAS PARA CARACTERIZAR A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Devem ser cumpridas duas etapas de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: primeiro, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e segundo, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação efetiva dos recursos em investimentos) foram atendidos.

PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DE EFEITOS.

Descontos obtidos de empréstimos contraídos no passado não tem o condão de retroagir efeitos no sentido de qualificar os valores como subvenções para investimento, vez que ausentes os requisitos necessários previstos em legislação.

A essencialidade de controle e sincronia entre os subsídios auferidos e os investimentos realizados também foram objeto de decisão deste Colegiado, em acórdão nº 9101-01.239, prolatado no ano de 2011, analisando projeto desenvolvido pelo Estado de Pernambuco, assim decidiu:

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 nº 11.675/1999 (Prodepe), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

Por fim, a argumentação do Recorrente que a atuação da Fazenda Nacional no caso em análise fere a autonomia dos entes federados, não se sustenta. A autoridade fiscal atuante, no curso do procedimento levado a efeito, limitou-se a auditar o cumprimento da legislação federal de regência do IRPJ e reflexos. Não se inseriu, em momento algum da sua atuação, na esfera de competência do Estado federado responsável pelo benefício fiscal concedido, limitando-se a verificar o cumprimento, pelo sujeito passivo, das condições indispensáveis para classificar o benefício fiscal como subvenção de investimento, constatando que requisitos essenciais não estavam atendidos, culminando com o lançamento tributário.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do Contribuinte, mantendo-se a íntegra a decisão recorrida, bem como o lançamento do IRPJ e CSLL decorrentes da incorreta classificação do benefício fiscal auferido pelo Contribuinte e considerados pela autoridade fiscal, corretamente, como subvenção de custeio.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

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

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

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

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

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

- Ausência de sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, e da ocorrência da "efetiva e específica" aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978, descaracteriza a natureza de subvenção para investimento dos recursos oriundos do abatimento do valor principal de dívida decorrentes da liquidação antecipada do contrato de financiamento com o ente público.

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

Não concordo, porém, com esse racional.

Quanto à natureza jurídica desse próprio incentivo fiscal, o presente Relator registra que acompanhou o voto da I. ex Conselheira Bárbara Melo Carneiro, no Acórdão n.º **1201-003.799**, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário da mesma contribuinte, em autuação que lhe havia exigido PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2003, nos seguintes termos:

(...)

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

A fim de elucidar melhor esse ponto, é importante esclarecer que é preciso mais do que simples “ganho” registrado na contabilidade do contribuinte para que se configure receita sob a ótica do Direito Tributário. Até porque a sua definição foi consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, fixada a partir da discussão sobre o conceito constitucional de receita, no sentido de que, para que seja configurada como tal, deve haver o ingresso definitivo no patrimônio de quem os recebe. Sobre o tema, confira-se trecho do voto proferido pelo i. Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE n.º 240.785 (que decidiu sobre se o ICMS poderia ou não ser considerado faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS e da Cofins)¹:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Portanto, o significado do termo “receita” para o Direito Tributário (gênero da espécie faturamento/receita bruta) corresponde ao “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”, conforme se depreende do voto da Ministra Rosa Weber, no RE n.º 606.107.2.

¹ STF, Recurso Extraordinário n.º 240.785, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Relator Marco Aurélio, julgado em 08/10/2014.

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

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
– COFINS*

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
– COFINS*

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

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

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

(...)

Verifica-se, assim, uma certa *contradição* no próprio Parecer Normativo, que corretamente reconhece que a natureza jurídica das isenções/reduções de impostos não se confunde com subvenções, mas em seguida conclui que elas devem ser classificadas como subvenções (seja de custeio – tributável; seja para investimento – isento). Em suas palavras: *as Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional. Subvenções para Investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente Parecer. As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal.*

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

Como bem observou o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto³:

(...)

³ “Carf avança no debate sobre tributação de subvenções para investimento”. In: Revista Consultor Jurídico, 24 de abril de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-24/direto-carf-carf-debate-tributacao-subvencoes-investimento>

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

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

Na sessão de 13/03/2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em ativo fixo para que essa fosse classificada como sendo *para investimento*, podendo o investimento ser realizado também em estoques, mantendo o mesmo entendimento dos precedentes citados no que diz respeito à relativização do sincronismo entre benefício e aplicação dos recursos, exigindo como requisito para não tributação para fins de IRPJ e de CSLL o cumprimento do compromisso de investimento previsto na lei estadual instituidora do benefício fiscal (Acórdão 9101-002.566). A exigência tratava de três incentivos fiscais distintos, sendo restabelecida a exigência apenas em relação àquele em que “a norma estadual, em tese, **não** apresenta exigência mensurável para a aplicação dos recursos. Não há condição objetiva a ser cumprida, não se fala sobre valores e muito menos sobre o tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Tampouco há menção a controle na aplicação de recursos, o que não causa estranheza, considerando os requisitos vagos apresentados pela legislação estadual”, concluindo a turma julgadora tratar-se de subvenção para custeio.

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

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

Com efeito, com a edição da Lei n.º 11.638/2007, a alínea “d” do artigo 182 da Lei n.º 6.404/76 – dispositivo este que, conforme mencionado, previa o registro das subvenções para investimento em conta de reserva integrante do Capital Social - foi revogado, passando tais subvenções transitarem diretamente pelo resultado do exercício da companhia, o que se faz sob o

registro de *receitas*, não obstante a autorização legal⁴ para sua exclusão no LALUR, desde que mantidas em conta de reserva de lucros, sob a rubrica de *reserva de incentivos fiscais*.

Nesses termos, o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 (atual artigo 523 do RIR/2019) prescreveu que:

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

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

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

Ora, da leitura do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 (que possui redação muito semelhante ao do artigo 443 do RIR/99), integrado com a sua *ratio legis*, constata-se que o Legislador ratificou que benefícios de isenção ou redução de impostos, desde que registrados em

⁴ Prevista originariamente pelo artigo 18, da Lei n.º 11.941/2009, que foi revogado pela Lei n.º 12.973/2014.

reserva de lucros, continuam sujeitos ao mesmo tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento.

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

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

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

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

O próprio Legislador, portanto, mediante edição de lei especial, de caráter nacional, equiparou os *incentivos fiscais concedidos no contexto da rotulada “guerra fiscal” a subvenções para investimentos*, mantendo como único requisito para a sua não inclusão no Lucro Real o registro dos respectivos recursos incentivados em conta de patrimônio líquido (*reserva*) da contribuinte beneficiada⁶.

Mas, não é só.

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

A LC 160, aliás, inclusive reconheceu a aplicabilidade das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com o referido artigo 155,

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁶ Mais precisamente, a lei exige que os benefícios financeiros de ICMS, equiparados definitivamente como subvenções para investimento, sejam registrados em conta destinada a reserva de incentivos fiscais, podendo os recursos aí contabilizados serem utilizados exclusivamente para absorção de prejuízos (desde que posteriormente à absorção das demais reservas de lucros, com exceção a legal) ou para aumento do capital social.

desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, conforme previsto nos seus artigos 10 e 3º, *verbis*:

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

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

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

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

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

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

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

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

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

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

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

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos

incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

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

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

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

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

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

Nesse contexto, e considerando que: **(i)** a fiscalização nunca colocou em xeque a forma de contabilização do incentivo fiscal aqui tratado; **(ii)** não houve qualquer alegação de desvio dos recursos incentivados; e **(iii)** a contribuinte comprovou o registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal do FOMENTAR-GO (fls. 886/895), cumprindo, assim, o comando previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e sua regulamentação⁷, forçoso concluir que o presente julgador deve aplicar a lei complementar, equiparando tal *benesse*

⁷ O artigo 3º foi regulamentado pelo Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, sendo que as suas cláusulas segunda e terceira trataram, respectivamente, do procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto subvenção para investimento e o prazo para atendimento por parte das pessoas políticas. Veja-se:

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

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

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

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

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

[...]

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

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

Nova redação dada ao inciso II do caput da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 51/18, efeitos a partir de 26.07.18.

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

estadual à subvenção para investimentos, de forma que nenhum reparo cabe ao procedimento da contribuinte em excluir tais *receitas* no cômputo do Lucro Real.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

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

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

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012

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

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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

Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei n.º 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos

administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte a título dos benefícios fiscais de ICMS.

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

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

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

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

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

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

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

A Lei Complementar n.º 160/2017, não custa repetir, fez questão de instituir um comando direto para os aplicadores do Direito, determinando a equiparação tributária do incentivo aqui tratado ao tratamento conferido às subvenções para investimento, o que significa dizer, com a *devida vênia*, que não deveria mais haver espaço para o intérprete autêntico se socorrer da interpretação restrita do PN CST n.º 112/1978, em qual teria sido a *intenção do poder público* que concedeu o benefício, na *necessidade de existência de critérios objetivos de controle e acompanhamento do destino das subvenções na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* ou qualquer outro empecilho.

Como diria Eros Grau⁸:

(...)

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

(...)

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

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

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

⁸ Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 6ª edição. P. 19 e 27.

Fl. 30 do Acórdão n.º 9101-006.021 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13116.001311/2008-04

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanhei o voto da i. relatora pelas conclusões tendo em vista que adotei fundamentos distintos dos trazidos pela mesma para negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Ocorre que o tema em debate, relativo à caracterização das subvenções governamentais como investimento ou custeio, ganhou novos contornos com o advento da inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aprovado por meio da Lei Complementar nº 160/2017, o que veio a limitar o alcance do PN CST nº 112/1978 que até então nortearam os lançamentos e as decisões na espécie.

Assim, entendo que necessário se faz analisar a implicação da novel legislação em face da exigência constituída por meio destes autos.

No Acórdão nº 9101-005.508⁹, de 13 de julho de 2021, do qual fui relator e restei vencido, analisei não apenas a questão relacionada ao alcance da LC. 160/2017 como também a questão de mérito relacionada ao incentivo fiscal instituído pelo governo do Estado de Goiás, denominado FOMENTAR, que também é objeto destes autos.

Assim, peço vênia para reproduzir alguns excertos daquele voto, que restou vencido, com vistas a deixar registrado meu entendimento acerca da discussão travada neste recurso especial.

No tocante ao alcance das novas disposições introduzidas no art. 30 da Lei nº 12/973/2104, registrei, *verbis*:

[...]

Não obstante à análise feita pelo d. relator da Resolução nº 9101-000.057 até este ponto, ele próprio observou que a discussão ganhou novos contornos com a aprovação da Lei Complementar nº 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, *verbis*:

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

[...]

A partir da inserção dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, tornou-se vedada qualquer exigência, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, distinta daquelas que constam no caput: **(i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de**

⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

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

lucros. E mais: essa vedação se estende aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (destaquei)

[...]

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

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

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

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

[...]

Como bem observado pelo d. conselheiro Flávio Franco Correa, 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.

[...]

Portanto, naquele processo, adotei como premissa para a análise da subvenção para investimento, a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, que as únicas exigências, para fins de reconhecimento da subvenção alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS como investimento seriam: **(i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros.**

Com base nas premissas acima, que adotei naquele julgamento, passei a análise da subvenção concedida pelo Estado de Goiás por meio do programa FOMENTAR, *verbis*:

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

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

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

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

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

Decreto n.º 3.822 de 10/07/1992

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

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

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de início de suas atividades produtivas, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento;

NOTA: Redação com vigência de 16.07.92 a 15.09.97.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º DO DECRETO N.º 4.825, DE 10.09.97 - VIGÊNCIA: 16.09.97.

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

NOTA: Redação com vigência de 16.09.97 a 14.05.06.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO CAPUT DO INCISO II DO ART. 4º PELO ART. 1º DO DEC N.º 6.454, DE 09.05.06 - VIGÊNCIA: 15.05.06.

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

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

1. para integração ao ativo fixo da empresa;

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

D - DA POSSIBILIDADE DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DO FOMENTAR

18. Em 30/12/1998, foi publicada a Lei Estadual n.º 13.436, dispendo sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR. Vejamos um trecho desta lei, obtido na Internet, já com anotações, na página da Secretaria da Casa Civil do Estado de Goiás (os grifos são nossos):

LEI N.º 13.436, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998

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

NOTA: Por força do art. 1.º da Lei n.º 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, aplica-se, igualmente, o disposto neste artigo aos casos de quitação antecipada ocorridos até 13.02.05, nas situações previstas nos incisos, I e II do § 3.º deste artigo.

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

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

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

NOTA: Redação com vigência de 30.12.98 a 24.06.03.

CONFERIDA NOVA REDAÇÃO AO inciso iii DO ART. 1.º PELO ART. 2.º DA LEI N.º 14.446, DE 20.06.031 - VIGÊNCIA: 25.06.03.

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

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

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

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

ACRESCIDO O PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 1.º PELO ART. 1.º DA LEI N.º 14.209, DE 04.07.02 - VIGÊNCIA: 04.07.02.

Parágrafo único. Excepcionalmente, as empresas fomentadas que efetivamente renunciarem ao benefício fiscal do crédito outorgado do ICMS de que trata o inciso II do § 4.º do art. 1.º da Lei n.º 12.462, de 8 de novembro de 1994, podem ser autorizadas a utilizar o valor efetivamente

renunciado para liquidação em oferta ao público dos saldos credores do FOMENTAR.

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

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

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

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

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

NOTAS:

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

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

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

12.02.05.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(. . .)

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

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

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

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

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

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

19.5. A mesma **Lei Estadual nº 15.518/2006** também determina que com a incorporação do montante da dívida perdoada, no leilão, ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo FOMENTAR, a empresa beneficiária **"fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás"**, ou seja, novamente, a **"subvenção para investimento"**

pode ser recebida sem que haja a necessidade de ampliação “e/ou modernização” do parque industrial da empresa favorecida com o desconto pela quitação antecipada do empréstimo (vide Nota 2 do § 1º);

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

20. De acordo com os Documentos do Fomentar apresentados pelo contribuinte, conforme fls. 12 a 28, 30 a 88 e 94 a 98, verificamos que o contribuinte procedeu à liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR nos valores e datas a seguir relacionados:

[...]

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

[...]

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

E - DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS POR PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

22. O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999) faz referência a duas formas de subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito público: uma é aquela utilizada para custeio, que deve ser **computada na apuração do lucro operacional**, e a outra deve ser empregada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não sendo computada na apuração do lucro real**:

[...]

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

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

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

[...]

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

29. No presente caso, não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 13.436/98, concede o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento, faltando a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pela consulente e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico.

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

F - QUITAÇÃO ANTECIPADA DO FINANCIAMENTO E O PERDÃO DE DÍVIDA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

34. Como mencionado anteriormente, o benefício total de [...], corresponde a 88% (oitenta e oito por cento) do saldo devedor alienado no leilão. Verdaderamente, **o Estado está abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido** pelo sujeito passivo. Sendo assim, na essência, o que ocorre não é um simples desconto (que seria receita financeira), mas sim um perdão de dívida, receita que deve ser reconhecida em “outras receitas operacionais”, sendo tributada por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

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

[...]

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

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

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

A intensa guerra fiscal entre os Estados da federação com vistas a atração de investimentos regionais, fez com que grande parte desses Estados oferecessem vultuosos benefícios para a implantação desses investimentos em suas fronteiras, abrindo mão de receitas com o ICMS, mediante créditos presumidos, financiamentos subsidiados dos valores devidos e facilidades e descontos na sua quitação.

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

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

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

Em tese, a LC. n.º 160/2017, ao incluir os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 visou eliminar as discussões relacionadas à natureza dessas subvenções concedidas pelos Estados com base em incentivos fiscais e financeiros-fiscais relativos ao ICMS, tratando-as todas como subvenções para investimentos.

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

Feitas estas considerações, passo a analisar o caso concreto.

A Lei estadual n.º 13.436/1998, que implantou o novo benefício, originalmente, não estabeleceu novas condições de investimento para a adesão ao mesmo pelas empresas que já se beneficiavam dos financiamentos subsidiados pelo projeto FOMENTAR, condicionando-a apenas “à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR” (art 1º, inc. IV).

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

Mais adiante, nova alteração legal por meio da o art. 3º da Lei n.º 15.518, de 05.01.06, com vigência a partir de 10.01.06, dispôs que, “**do montante a ser aplicado nos termos deste parágrafo, poderá ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR ou pelo PRODUZIR.**”

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

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

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

Registre-se, ainda, que o § 2º do art. 1º, introduzido pela Lei n.º 15.046/2004, dispôs que o montante referente ao desconto obtido “**é considerado subvenção para investimento, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica beneficiária ou mantido**”.

em conta de reserva para futuros aumentos de capital, ficando vedada sua destinação para distribuição a título de lucro”.

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

Com efeito, tanto o art. 38, § 2º do DL. 1598/1977, que regia a matéria ao tempo dos fatos apurados, como o art. 30 da Lei 12.973/2014, determinam que podem ser excluídos da determinação do lucro real as “*subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.*

Ora, não se pode extrair da Lei n.º 13.436/1998, que concedeu os benefícios pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR com deságio, qualquer objetivo de estímulo à implantação de novos investimentos ou mesma a expansão de empreendimentos econômicos já existentes. Tanto que não se exige a formalização de qualquer ato concessório com a fixação de contrapartidas.

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

Desta feita, entendo que o subsídio concedido tem nítido caráter de subvenção para custeio das atividades no empreendimento já estabelecido, mediante a concessão de descontos na quitação dos financiamentos obtidos no âmbito do projeto FOMENTAR, com este não se confundindo. (...).

[...]

Os fundamentos e conclusões acima transcritas são inteiramente aplicáveis ao caso concreto, na medida que também este decorre de lançamento relacionado à segunda etapa do denominado programa FOMENTAR, concernente ao benefício de quitação antecipada dos financiamentos do ICMS de forma subsidiada, concedidos na versão original do programa, com base na Lei Estadual n.º 13.436/1998.

Assim, pelos mesmos fundamentos acima transcritos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Em que pese o valoroso voto da ilustre relatora, Conselheira Andréa Duek Simantob, e deus fundamentos argumentos, peço vênia para dele divergir.

Em relação à tese vencedora do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, por concordar somente com suas conclusões, solicitei o direito de declarar meu voto por escrito a fim de esclarecer o porquê do meu provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, cujos fundamentos, se baseiam naqueles proferidos nos Acórdãos n.º 9101-005.508 e n.º 9101-005.850, os quais reproduzo a seguir.

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 operacionais¹⁰.

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

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

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

Entretanto, com o advento da Lei nº 11.638/2007, o CPC 07, em seu item 12, determinou que todas as 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 Fiscais¹¹, condicionando ainda sua utilização apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

¹⁰ 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.

¹¹ Nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76

No que concerne ao PIS e à Cofins, as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 foram alteradas pelos arts. 54 e 55 da Lei n.º 12.973/2014, passando a constar expressamente que as subvenções para investimento - inclusive mediante isenção ou redução de impostos, “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos¹²⁻¹³” - não deveriam integrar as bases de cálculo dessas contribuições.

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

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

Contudo, com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar 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

¹² O § 2º do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 dispõe ainda que as subvenções para investimentos serão tributadas inclusive quando houver capitalização da subvenção em caso de redução de capital já realizada nos cinco anos anteriores à data da subvenção, ou ainda posterior restituição aos sócios da pessoa jurídica em caso de futuras reduções de capital, e, por fim, se o montante percebido integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

¹³ Durante a vigência do denominado Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei n.º 11.941/2009 (anos-calendário de 2008 a 2013), as subvenções para investimento também puderam ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 18), praticamente nas mesmas condições posteriormente adotadas pela Lei n.º 12.973/2014. No que diz respeito ao PIS e à Cofins, em seu art. 21 determinou-se que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas de suas bases de cálculo.

registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se o efeito retroativo absoluto dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003. Ademais, por se tratar de exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, refutou-se a possibilidade de dar tratamento distinto ao de subvenção para investimento ao incentivo fiscal percebido pelo contribuinte pela ausência de aplicação desses valores em Ativo “Permanente”.

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

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

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

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

Reafirmando a aplicação da Lei Complementar nº 160, o Acórdão nº 9101-004.336 (sessão de 07/08/2019) reexaminou o benefício concedido pelo Estado do Paraná. A exigência também envolvia a possibilidade de tributação de incentivo fiscal semelhante concedido pelo Estado de Santa Catarina. Os dois incentivos concediam crédito presumido de ICMS aos contribuintes como contrapartida de investimentos em pesquisa e desenvolvimento. Novamente a 1ª Turma da CSRF reconheceu a legitimidade da classificação como subvenção para investimento quanto aos anos de 2007 e 2008, mas manteve a exigência quanto ao ano-

calendário de 2006, pois havia fundamento adicional e autônomo no lançamento: o contribuinte não houvera contabilizado a subvenção em reserva de capital, como exigida a legislação então vigente.

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

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

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

Conforme bem salientado pelo ilustre Conselheiro Relator

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

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

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

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

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

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

Decreto nº 3.822 de 10/07/1992

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

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

II - empréstimo às indústrias de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de início de suas atividades produtivas, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento;

NOTA: Redação com vigência de 16.07.92 a 15.09.97.

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

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

NOTA: Redação com vigência de 16.09.97 a 14.05.06.

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

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

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

1. para integração ao ativo fixo da empresa;

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

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

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

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

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

(. . .)

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

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

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

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

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

[...]

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

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

Art. 1º [...]

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

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

Art. 1º [...]

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, **aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento** firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente

*financeiro, nos termos deste artigo, **na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.** [destaques inseridos]*

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

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

Isso porque, como não há dúvidas de que o benefício fiscal em questão diz respeito ao ICMS, incide o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973/2014, inserido pela Lei Complementar 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)

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) [destaquei]

§ 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)

Ocorre que no *caput* do art. 30 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11, de 4 de março de 2020.

Dispositivos Legais: Lei n.º 12.973/ 2014, art. 30; Lei Complementar n.º 160/2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit n.º 112/1978; IN RFB n.º 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 n.º 1700/2017 em razão da edição da Lei Complementar n.º 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) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.

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

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de Solução de Consulta n.º 145 Cosit Fls. 10 10 empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

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

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

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

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

Art. 198.

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

Entendo que tal circunstância é mais do que suficiente para dar a esse benefício fiscal o tratamento dado pelo art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, de modo a não permitir a incidência de IRPJ e de CSLL sobre os valores registrados pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi do entendimento da i. Relatora para conhecer do recurso especial com relação a ambos os paradigmas indicados pela Recorrente e, no mérito , orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial.

Quanto ao conhecimento, a Recorrente alega divergência com relação aos paradigmas 1102-001.203 e 108-09.767 e a i. Relatora não conheceu do recurso quando a este último. Por outro lado, já orientei meu voto aceitando o paradigma 108-09.767, referente ao incentivo PROBAHIA, no meu voto (vencido) no acórdão 9101-005.991 (o dispositivo dessa decisão foi: “*por voto de qualidade, acordam em dele não conhecer, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento.*”)

No mérito, analisa-se os efeitos tributários do incentivo Fiscal concedido pelo Estado de Goiás, correspondente a desconto obtido na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR – GO – criado pela Lei Estadual 9.489/1984 e alterada

pela Lei Estadual 11.118/1990, e a correspondente legislação que dispõe sobre a liquidação antecipada deste financiamento, regida pela Lei 13.436/1998, alterada pelas Leis 14.209/2002, 14.46/2003, 15.046/2004 e 15.124/2005.

O Termo de Verificação Fiscal não questiona os registros contábeis efetuados pelo sujeito passivo, mas apenas afirma que “*Diante do exposto, o benefício do desconto sobre o saldo devedor do ICMS, não possui as características necessárias para que seja considerada subvenção para investimento não computada na determinação do lucro real, por lhe faltar a vinculação e estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pelo contribuinte e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários a expansão do empreendimento econômico*” (fl. 614).

Natureza jurídica de incentivos fiscais como o FOMENTAR-GO

Quanto ao tratamento fiscal de incentivos fiscais como o FOMENTAR/GO, observo que tenho manifestado uma visão diferente do restante desta 1ª Turma da CSRF acerca da natureza jurídica de tais verbas.

Isso porque, conforme compreendo, benefícios fiscais como os créditos presumidos de ICMS e os descontos antecipados obtidos na liquidação de dívidas contraídas no âmbito de programas de incentivo fiscal **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 tais benefícios têm a natureza jurídica 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 flor¹⁴).

É que **para que algo possa ser considerado subvenção (seja ela de custeio ou de investimento)**, 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 e descontos obtidos na liquidação antecipada de dívidas com o Governo. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “transferências de renda” e as subvenções para investimento como “transferências de capital”¹⁵. 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

¹⁴ <https://pt.wikipedia.org/wiki/Morango>, acesso em 11 de abril de 2019.

¹⁵ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. “Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, Vol. I, Rio de Janeiro: Justec, 1979, pág. 551 e Vol II p. 685

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 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 investimento¹⁶, a isenção ou redução de impostos e de outras dívidas com o Governo poderá ser considerada como tal, isso não autoriza concluir que, quando não estão presentes tais características, o benefício será automaticamente 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 e dos descontos em dívidas.

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 e os descontos de dívida, por outro lado, não importam transferência de recursos, tratando-se de benefícios que não exigem dotação orçamentária e que são caracterizados 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 benefícios como o crédito presumido de ICMS, sendo este uma forma de renúncia de receita que independe de dotação orçamentária, ao contrário das primeiras, que são despesas públicas caracterizadas pela transferência de recursos.

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

De fato, o artigo 443 do RIR/99 (§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598/1977) denominou tanto as primeiras quanto as segundas 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.

¹⁶ 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.

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, que também estão no artigo 443 do RIR/99), **o tratamento tributário previsto no artigo 443 do RIR/99 é aplicável independentemente de sincronismo entre os valores recebidos e os investimentos** -- eis que tal requisito é aplicável 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, não havendo a transferência de valores por parte do poder público, o beneficiário do incentivo sequer recebe recursos subvencionados passíveis de serem assim aplicados.

Aqui, um parêntese: é curioso que tanto debate se faça acerca dos tipos de “subvenção” (para tentar excluir os incentivos fiscais e financeiros-fiscais do artigo 443 do RIR/99, a pretexto de se tratar de subvenção para custeio) e se silencie sobre o fato de que a legislação prevê idêntico tratamento para as doações efetuadas pelo Poder Público. Qual o sentido de querer interpretar o termo “subvenções” utilizado no artigo 443 do RIR/99 de forma tão estrita quando o dispositivo legal traz o mesmo tratamento para tais verbas e as “doações”?

Enfim. 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 contabilmente 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 627/2013, 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 recebidos a título de “incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais estaduais” ou de “doações” 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 n.º 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 n.º 12.973/2014 vem, em uma relação de genérico/específico com o *caput*, esclarecer que os incentivos fiscais ou financeiro-fiscais estaduais 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 (controle contábil) em conta de 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 o sujeito passivo registrar os valores em conta de patrimônio líquido (em termos práticos: os recursos devem ficar na empresa, não podem ser distribuídos aos sócios).

Assim, buscando uma síntese de todo o exposto, compreendo -- com o devido respeito aos fundamentados posicionamentos em sentido diverso --, que o incentivo fiscal em

questão 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 benefícios fiscais como os previstos na legislação do FOMENTAR, **não se deve exigir sincronismo** entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento, **nem qualquer vinculação**, isto é, investigação acerca da efetiva ou potencial aplicação dos recursos a **projetos determinados**, eis que tal requisito é aplicável apenas às subvenções para investimento em sentido estrito (isto é, aos benefícios que correspondam a transferências de recursos por parte do Poder Público - despesa pública).

Nesse contexto, é suficiente, para a não tributação, pelo IRPJ e reflexos, dos valores relativos ao benefício fiscal do FOMENTAR, o efetivo (e regular, conforme regras contábeis) controle e registro dos respectivos valores em conta contábil de 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.

São estas as razões pelas quais, no caso dos autos, compreendo que o auto de infração não deve subsistir no presente caso quanto à matéria acima tratada.

Entendimento mais recente desta 1ª Turma da CSRF

Observo que esta 1ª Turma da CSRF já decidiu a respeito do tratamento tributário dos incentivos obtidos no contexto do Programa FOMENTAR - GO, nos termos do acórdão 9101-005.508, de 13 de julho de 2021.

Naquela oportunidade, esta Conselheira divergiu do então Relator, i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, tendo apresentado declaração de voto em que expõe o entendimento do tópico acima, e esclarecendo, quanto ao voto vencedor então a ser elaborado pelo i. Redator Designado, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que, *“pode-se considerar que o posicionamento acima exposto, apesar de partir de premissas diferentes (quanto à natureza do crédito presumido), tem uma parte de suas razões que coincide com as razões do voto vencedor deste acórdão, no sentido de que, no caso, a não tributação decorre, diretamente, da aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (ante a leitura que se faz de tal dispositivo, isto é, por se considerar que ele nada mais fez do que condicionar a não tributação dos valores relativos a crédito presumido de ICMS ao respectivo controle e registro em conta de reserva de lucros)”*.

Neste sentido, aproveito para destacar os trechos do voto vencedor do acórdão 9101-005.508, de 13 de julho de 2021 que se alinham ao entendimento desta Conselheira (**grifos do original**):

(...)

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

É certo que, após a edição da nova Lei Complementar, *todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do*

caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento.

(...)

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

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

(...)

Naquele caso, assim como no presente, a autuação fiscal não questionou a forma de contabilização, nem cogitou de quaisquer desvio dos valores ou utilização indevida. Além disso, ali se verificou que houve, efetivamente, o registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal do FOMENTAR-GO, conforme previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e regulados pelo Convênio ICMS 190/2017 e alterações. Diante disso, foi dado provimento ao recurso especial do sujeito passivo, tendo o acórdão 9101-005.508 recebido a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

A Lei Complementar n.º 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 n.º 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar n.º 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 n.º 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar n.º 160/17.

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

Observo que, em declaração de voto também juntada ao acórdão 9101-005.508, o **Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto** esclareceu, dentre outras razões, que possui uma linha de entendimento diferente acerca do alcance do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014. Para ele, a aplicação desse dispositivo legal não dispensa a investigação (em tese) sobre a lei estadual, a fim de se verificar se esta de fato teria como intuito o “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Neste sentido, referido Conselheiro acompanhou o voto vencedor do acórdão 9101-005.508 para cancelar os lançamentos após analisar a legislação do FOMENTAR-GO e concluir:

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

Como se percebe, trata-se de uma *terceira linha de entendimento* que leva ao cancelamento do auto de infração, ao lado da exposta por esta Conselheira (conforme trecho inicial da presente declaração de voto) e daquela manifestada pelo i. Relator do voto vencedor do

acórdão 9101-005.508, todas chegando, por diferentes razões, à conclusão de que o incentivo fiscal do FOMENTAR-GO não pode ser tributado pelo IRPJ e CSLL.

Ante o exposto, oriento meu voto conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano