



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.721286/2014-19
ACÓRDÃO	1402-007.433 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PLUMATEX COLCHÕES INDUSTRIAL LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR (FUNDO DE PARTICIPAÇÃO E FOMENTO À INDUSTRIALIZAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS). EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. 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, de 2017, e no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real.

FOMENTAR. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. DESCONTO. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO (FOMENTAR). DISCORDÂNCIA DO AUDITOR FISCAL QUANTO A NATUREZA DA SUBVENÇÃO. ARGUMENTO INSUFICIENTE. IMPOSSIBILIDADE DE TRATAMENTO COMO SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

É indevida a conduta da fiscalização de desconsiderar a natureza jurídica de uma subvenção tratada expressamente como subvenção para custeio pela legislação do ente que a concedeu como se subvenção para custeio fosse. A Lei Estadual que trata do Programa FOMENTAR é expresso ao prever que o valor do desconto obtido será considerado como subvenção para investimento e, indo além, prevê as formas como o investimento em modernização deve ser efetuado.

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir dos lançamentos de IRPJ, CSLL PIS e COFINS os valores relativos às subvenções para investimento – Programa Fomentar/GO.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 14-70.305, pela 1ª Turma da DRJ/RPO que julgou parcialmente procedente a impugnação mantendo-se parte do crédito tributário exigido.

Por bem relatar os fatos, adoto parte do relatório do acórdão de piso:

“Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte epigrafo, foram apuradas infrações à legislação tributária quanto à contabilização e apuração do lucro decorrente do benefício fiscal recebido do Estado de Goiás pela liquidação antecipada do financiamento obtido no Programa de Participação e Fomento à Industrialização – FOMENTAR do ano-calendário 2009 e 2010, bem como de omissão de receita pela divergência entre as notas fiscais eletrônicas e a receita declarada no ano calendário 2010.

Transcreva-se abaixo excertos do Termo de Verificação Fiscal, do qual consta relato da Autoridade acerca das infrações praticadas pelo sujeito passivo (fls. 64 e ss.):

III - DO FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização OCORRÊNCIA NO ANO CALENDÁRIO 2009 E 2010

20. Inicialmente é importante ressaltar que a análise da escrituração contábil digital (ECD) do Contribuinte, referente ao ano-calendário 2009 e 2010, foi realizada com fundamento no arquivo digital por ele apresentado no sítio SPED. O Termo de Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital está juntado às folhas de nº 461 a 462.

21. Os mencionados arquivos digitais baixados do sítio SPED, referente à escrituração contábil relativa ao ano-calendário 2009 e 2010, está juntado no processo (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável) às folha nº 1.357 a 1.358, em arquivo compactado.

22. A tabela abaixo contém os dados de participação do contribuinte nos leilões fomentar:

DATA	DÉBITO ORIGINÁRIO	PAGAMENTO	DIFERENÇA ENTRE DÉB. ORIG. E PGTO	FORMA DE PGTO	
				BOLSA GARANTIA	VISTA/PARCEL.
10/12/2009	2.149.736,54	236.471,02	1.913.265,52	227.353,74	9.117,28
15/12/2010	2.567.083,33	282.379,17	2.284.704,16	256.708,34	25.670,83

23. De acordo com os dados apresentados pelo contribuinte e pela Secretaria de Indústria e Comércio do Estado de Goiás, constatamos que o sujeito passivo liquidou o seu débito no financiamento do FOMENTAR, obtendo o perdão de uma parte bastante significativa da dívida. Verificamos que o Estado de Goiás abriu mão de receber R\$ 4.197.969,68 (quatro milhões, cento e noventa e sete mil, novecentos e sessenta e nove reais e sessenta e oito centavos), correspondentes a 89% (oitenta e nove por cento) do saldo devedor “alienado”.

24. De acordo com a análise das informações prestadas pelo contribuinte, com base nos livros e documentos apresentados bem como em suas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), verificamos que este abatimento não foi contabilizado como receita, e, por isso, não foi tributado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

25. A Receita Federal do Brasil, à luz da legislação vigente, entende que esse benefício, na forma como foi concedido, não é subvenção para investimento, como demonstraremos no presente relatório, mais adiante.

26. 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.

27. 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. [...] [incluiu a Autoridade Fiscal dispositivo do Decreto Supracitado – fls. 65/67]

[...]

III.1 - DA POSSIBILIDADE DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DO FOMENTAR

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

[...]

[incluiu dispositivo da Lei acima – fls. 67/69]

29. A lei estadual acima contém elementos que vão de encontro com a legislação federal e que em hipótese poderiam levar o contribuinte a não considerar como receita o montante perdoado da dívida no financiamento do FOMENTAR. Sendo assim, convém destacarmos alguns pontos importantes, no seu artigo 1º, para que possamos, mais adiante, mostrar que a receita em questão trata-se de subvenção para investimento:

29.1. 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;

29.2. 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”;

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

29.4. 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);

29.5. 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);

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

30. Como visto acima nos itens 10 e 11, o sujeito passivo foi beneficiado com um “desconto” bastante significativo (89%) sobre a sua dívida no empréstimo do FOMENTAR, por havê-la liquidado, antecipadamente, em leilões realizados no ano de 2009 e 2010.

III.2 - DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS POR PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

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

[...]

32. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) detalhou o que se entende por subvenção para investimento, no Parecer Normativo nº 112, de 1978:

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

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.”

33. Nesse mesmo sentido, em consulta formulada pela Confederação Nacional de Indústrias, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, por meio da Decisão COSIT nº 04/99, assim se manifestou:

"16. Como regra geral, as Subvenções para Investimento são tributáveis. No entanto, a legislação fiscal, art. 38 do D.L. nº 1.598/77, instituiu tratamento diferenciado às subvenções para investimento que revestirem-se dos seguintes requisitos:

- recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público;*
- possuírem destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;*
- sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; - o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;*
- ser registrada contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social. "*

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

34.1. 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 31, acima);

34.2. 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 nº 112/78, no seu item 2.12:

"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, impõem-se, também, a efetiva e específica aplicação de 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”.

34.3. Também não vacilam as decisões em processo de consulta ao ratificar a necessidade da aplicação específica dos recursos obtidos, conforme transcrição das ementas a seguir:

“SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO. Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS 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 investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. Dispositivos Legais: arts. 392 e 443 do RIR, de 1999; e Parecer Normativo CST 112, de 1978. Processo de Consulta nº 2/04. Órgão: SRRF / 5a. Região Fiscal.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Desta forma, incentivos fiscais recebidos como compensação por inversões fixas previamente realizadas pelo beneficiário, não são passíveis de enquadramento como subvenção para investimento, na ótica do imposto de renda, por não atenderem à condição de concomitância e de absoluta correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, artigo 443; Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978. Processo de Consulta nº 251/04. Órgão: SRRF / 7a. Região Fiscal..”

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

“LUCRO REAL. LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CONTRATO DE FINANCIAMENTO DO FOMENTAR DO ESTADO DE GOIÁS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. O desconto obtido na liquidação antecipada de contrato de financiamento do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (Fomentar) não se caracteriza como subvenção para investimentos e, portanto, será computado na determinação do lucro real. Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999, (Decreto nº 3.000, de 1999), art.

443, caput; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978. Solução de Consulta nº 101/2005. Órgão SRRF 1ª Região Fiscal.” SUBVENÇÕES – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. Os benefícios concedidos no âmbito do projeto FOMENTAR não se caracterizam como subvenção para investimentos e, portanto, serão computados na determinação do lucro real. Dispositivos Legais: art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999); art. 1º, inc. IV, do Decreto nº 4.989/1998; item 16 da Decisão COSIT nº 04/1999. Decisão nº 24 de 24/04/2000. Órgão SRRF 1ª RF/DISIT.”

36. 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.

37. 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.

III.4 - QUITAÇÃO ANTECIPADA DO FINANCIAMENTO E O PERDÃO DE DÍVIDA

38. 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:

38.1. 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;

38.2. 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;

38.3. 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.

38.4. 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;

38.5. 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;

38.6. 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; 38.7. De nada adianta a lei estadual dizer que um benefício é uma subvenção para investimento, sem garantir que existam todos os requisitos para isso.

39. 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.

40. Como mencionado anteriormente, o benefício total de R\$ 4.197.969,68 corresponde a 89% do saldo devedor alienado no leilão. Verdadeiramente, o Estado está abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido pelo sujeito passivo. Sendo assim, na essência, o que ocorre não é um simples desconto (que seria receita financeira), mas sim um perdão de dívida, receita que deve ser reconhecida em “outras receitas operacionais”, sendo tributada por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

41. Formalmente, pode-se até enxergar que o Estado está concedendo um “desconto” pela quitação antecipada do financiamento, mas, de fato, o Estado está, mesmo, perdoando 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:

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (...)

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

Vejamos o que dizem as Soluções de Consulta emitidas pelas SRRF da 1ª e da 9ª Regiões Fiscais:

SC Nº 305/2007 – SRRF/9ª RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como “outras receitas operacionais”. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Decreto nº 5.442, de 2005; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º, § 3º, II; Deliberação CVM nº 488, de 2005, item 78.

SC Nº 17/2010 – SRRF/1ª RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.

Dispositivos Legais: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC nº 750, de 1993; PARECER CT/CFC Nº 11, de 2004; art.187 da Lei nº 6.404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, “b” da Lei nº 10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, “b”, da Lei nº 10.637/2002; art.53 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003; art. 111, II do CTN. (...)

Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN.

III.5 - DO TRATAMENTO CONTÁBIL/FISCAL ADOTADO PELO CONTRIBUINTE NAS OPERAÇÕES DO PROGRAMA FOMENTAR

43. O contribuinte foi intimado a apresentar descrição detalhada de como as operações junto ao programa FOMENTAR foram registradas nos livros contábeis e fiscais e o tratamento tributário dado aos descontos obtidos nos leilões FOMENTAR. A resposta dada pelo contribuinte foi nos seguintes termos:

“De acordo com o artigo 2º da Lei 11.638/2007, que introduziu o artigo 195-A na Lei 6.404/76 (vedada a distribuição dos dividendos), o valor decorrente da diferença entre o valor pago em leilões e o efetivamente quitado, são subvenções de investimentos utilizados para implantações de complexo industrial como é o caso da Plumatex Colchões, devendo ser lançados na Conta Reserva de Capital/Incentivos Fiscais, não integrando a base de cálculo dos tributos (PIS/COFINS/IRPJ e CSLL), por não constituírem LUCRO (base de cálculo de IR e CSLL) e nem são receitas que integram a base de cálculo do Pis/Cofins, conforme a concepção do § 2º do artigo 38 do decreto-lei 1.598/77, assim como, no artigo 443 do Decreto 3.000/99 que Regulamenta o Imposto de Renda.”

44. Anexamos às folhas 1.346 a 1.347 os lançamentos efetuados nos livros contábeis na data 10/12/2009 e 15/12/2010 (Razão com Contrapartidas da Conta 27104 – Reserva de Capital/Subvenção).

45. Verifica-se que em 10/12/2009 foi lançado em conta de Reserva de Capital o valor de R\$ 1.913.265,52 referente ao valor do desconto obtido no leilão Fomentar. O valor do desconto não transitou por conta de resultado.

46. Em 15/12/2010 foi lançado na conta Reserva de Capital o valor de R\$ 2.567.083,33, que equivale ao valor do débito originário do programa Fomentar. O valor dos descontos obtido no leilão Fomentar em 2010 é equivalente a R\$ 2.284.704,16. Não foi contabilizado o valor da parcela paga em dinheiro nem o valor da bolsa garantia utilizado na liquidação do débito originário. O valor do desconto não transitou por conta de resultado.

III.5.1) IRPJ e CSLL - Período de Apuração de 01/01/2009 a 31/12/2010

47. De acordo com a DIPJ do ano-calendário 2009 e 2010 (folhas 463 a 574), o contribuinte apurou o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo regime do Lucro Real Trimestral.

48. Analisando a escrituração contábil do ano-calendário de 2009 e 2010, verificamos que o contribuinte efetuou os registros contábeis dos descontos obtidos com a quitação antecipada a débito da conta de passivo exigível a longo prazo 2210101 - FOMENTAR e a crédito da conta do Patrimônio Líquido 27104 – RESERVA DE CAPITAL/SUBVENÇÃO.

49. O fiscalizado não incluiu os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de empréstimo na determinação do lucro real.

50. Conforme exposto anteriormente nos itens III.2 - DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS POR PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO e III.4 -QUITAÇÃO ANTECIPADA DO FINANCIAMENTO E O PERDÃO DE DÍVIDA 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, devendo ser considerado na apuração do lucro real do período.

51. Desta forma, apuramos a infração CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES, devendo ser acrescido, de ofício, ao resultado apurado pelo contribuinte no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR do ano-calendário de 2009 e 2010, os valores dos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR, conforme resumo abaixo, com reflexos no IRPJ e CSLL:

Data	Valor Tributável
10/12/2009	R\$ 1.913.265,52
15/12/2010	R\$ 2.284.704,16

III.5.2) PIS e COFINS SOBRE FOMENTAR- Períodos de Apuração de 01/01/2009 a 31/12/2010

52. O PIS e a COFINS não-cumulativos, conforme determinado nas Leis de nº 10.637/2002 e 10.833/2003, devem ser calculados com alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente:

[...]

52. Conforme já explicado anteriormente, o benefício concedido ao contribuinte não é considerado uma subvenção para investimento, tratando-se na verdade de subvenção corrente para custeio ou operação (perdão de dívida), devendo ser computado na determinação do lucro real como Outras Receitas Operacionais, e, portanto, sujeito às contribuições sociais do PIS e da COFINS Não-Cumulativos, não possuindo a natureza de receita financeira.

53. Transcrevemos abaixo algumas Soluções de Consulta da RFB que convalidam o entendimento adotado de que a subvenção corrente para custeio ou operação (perdão de dívida) deve ser registrada como receita operacional e não como receita financeira: (...)

SC Nº 305/2007 – SRRF/9ª RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como “outras receitas operacionais”.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Decreto nº 5.442, de 2005; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º, § 3º, II; Deliberação CVM nº 488, de 2005, item 78.

SC Nº 17/2010 – SRRF/1ª RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.

Dispositivos Legais: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC nº 750, de 1993; PARECER CT/CFC Nº 11, de 2004; art.187 da Lei nº 6.404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, “b” da Lei nº 10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, “b”, da Lei nº 10.637/2002; art.53 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003; art. 111, II do CTN. (...)

Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é

tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN.

54. Assim os descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR deverão ser acrescidos às bases de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos, sujeitos às alíquotas de 1,65% (art. 2º da Lei nº 10.637/2002) e 7,6% (art. 2º da Lei nº 10.833/2003), respectivamente, conforme tabela abaixo: (...)

55. Em razão de possuir a natureza de outras receitas operacionais, na categoria de perdão de dívida (conforme visto acima), a receita omitida sofre a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS, consoante arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e arts. 1º, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

IV – DA OMISSÃO DE RECEITA DE VENDA - ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EM COMPARAÇÃO COM A RECEITA DECLARADA – ANO CALENDÁRIO 2010 – IRPJ E CSLL

56. A análise da escrituração contábil digital (ECD) do Contribuinte, referente ao ano-calendário 2010, foi realizada com fundamento no arquivo digital por ele apresentado no sítio SPED. O Termo de Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital foi juntado à folha nº 462.

57. O mencionado arquivo digital baixado do sítio SPED, referente à escrituração contábil relativa ao ano-calendário 2010, está juntado no processo (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável) à folha nº 1.357, em arquivo compactado.

58. As notas fiscais eletrônicas utilizadas para análise foram baixadas do sítio SPED. O extrato da solicitação das notas fiscais foi juntado às folhas nº 1.355 a 1.356 do presente processo.

59. Os arquivos com as notas fiscais eletrônicas, baixadas do ambiente SPED, estão juntados ao presente processo em arquivo compactado às folhas de nº 1.359 a 1.382 (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável).

60. Apurou-se omissão de receitas pela divergência apurada na comparação entre a receita declarada pelo sujeito passivo na DIPJ e o valor efetivo de suas receitas de vendas de mercadorias obtido com o cruzamento de informações contidas nas Notas Fiscais eletrônicas baixadas do ambiente SPED.

61. A omissão de receita apurada na venda de produtos em 2010 está demonstrado na planilha às folhas 1.348 a 1.356; 62. Na apuração da receita omitida não foram consideradas as notas fiscais canceladas. Foram consideradas como receita bruta as saídas registradas com os seguintes CFOP's: 5101, 5102, 5113, 5401, 6101, 6102, 6109, 6113, 6118, 6124 (os valores das saídas na referida planilha já estão subtraídos dos descontos incondicionais).

63. As devoluções de vendas (CFOP's 1201, 1410 e 2201) foram obtidos dos valores registrados no livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

64. Na planilha de apuração da receita omitida está demonstrado os valores para todas as filiais (Filial Goiás, Filial Bahia, Filial Paraíba e Filial Rio de Janeiro), ao final foi consolidado e apurado o valor da omissão e a apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre a receita omitida.

65. Na apuração dos tributos devidos pela fiscalização foram levados em consideração os valores dos tributos declarados pelo contribuinte em DCTF (fls. 1.199 a 1.256).

66. Sobre a omissão trimestral da receita de vendas foi apurado o IRPJ e a CSLL (reflexo), demonstrativo à folha 1.350.

67. Os valores do PIS e COFINS, em razão do regime não-cumulativo, foram apurados levando em consideração os créditos e débitos declarados nas DACON's e estão demonstrados na planilha (fl. 1.351).

68. Na resposta do contribuinte ao Termo de Constatação de Infração (fls. 431 a 457), o contribuinte afirma que a receita apresentada como sendo a declarada pela empresa diverge da receita efetivamente declarada em DIPJ e que a receita apurada é inferior à receita declarada pela empresa.

69. Em contraposição à afirmação acima, esclarecemos que houve um erro de interpretação da planilha por parte do contribuinte. A fiscalização utilizou como base de comparação a receita de venda excluído dos descontos incondicionais e das devoluções de venda (como foi explicitado na planilha). Foi utilizado este critério tanto para os valores declarados em DIPJ (utilizamos a receita de venda e excluímos os descontos incondicionais e as devoluções de venda declarados) como para os valores apurados com base nas notas fiscais eletrônicas (que também foi utilizado a receita de venda excluído os descontos incondicionais e as devoluções de venda).

70. Na receita declarada na Linha 04 (Ficha 06A) da DIPJ está INCLUÍDO os descontos incondicionais e as devoluções de vendas e o contribuinte comparou este valor declarado com o valor apurado pela fiscalização (receita de venda EXCLUÍDO os descontos incondicionais e as

devoluções de vendas). Portanto este foi o motivo da divergência encontrada pelo contribuinte ao afirmar que as receitas declaradas estão superiores à receita apurada pela fiscalização.

71. Portanto, não procede a afirmação do contribuinte de que a receita apurada pela fiscalização é inferior à receita declarada em DIPJ.

72. Quanto aos valores registrados em devolução de vendas, acatamos o argumento do contribuinte e refizemos a planilha de omissão de receita, levando em consideração as devoluções de venda registradas no Livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), que se mostraram maiores que as devoluções de venda apurados apenas com base na notas fiscais eletrônicas (SPED Nfe).

Fizemos isto tendo em vista que as notas fiscais de devolução de vendas emitidas por terceiros não fazem parte da base de dados do SPED Nfe. Quanto às notas de devolução de vendas, verificamos que na base de dados do SPED Nfe constam apenas notas fiscais de emissão da própria pessoa jurídica fiscalizada.

73. Portanto, a apuração de omissão de receita de vendas foi feita levando em conta as vendas registradas em notas fiscais eletrônicas da base SPED Nfe (que se mostraram mais completas) e as devoluções de venda com base nos valores registrados no RAICMS (que se mostraram mais completas).

74. Para ficar de forma mais clara, refizemos as planilhas de demonstração da omissão de receita que se encontram às folhas 1.348 a 1.353.

75. A omissão de receita apurada pela fiscalização foi a seguinte:

1º Trimestre: R\$ 837.883,69 2º Trimestre: R\$ 925.499,71 3º Trimestre: R\$ 923.893,68 4º Trimestre: R\$ 1.098.173,28

76. Considerando o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, foi apurado o valor da contribuição sobre a omissão de receita nos meses de janeiro e dezembro (PIS) e nos meses de janeiro, junho, setembro e dezembro para a COFINS. Os valores estão demonstrados na planilha a folha 1.351.

V – DO CRÉDITO DESCONTADO INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DO PIS E COFINS – ANO CALENDÁRIO 2010

77. Verifica-se que os valores de devoluções de venda registrados nos DACTON's, nos meses de janeiro e fevereiro do ano-calendário 2010, diferem dos valores apurados com base nos Livros de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

78. Para as devoluções de venda foram levados em consideração os valores registrados no livro de RAICMS, tendo em vista ser mais completo

que as devoluções registradas apenas com base nas notas fiscais eletrônicas (SPED Nfe). No RAICMS há registro das devoluções de venda registrados em notas fiscais de emissão própria e de emissão de terceiros, enquanto nas notas fiscais eletrônicas contidas na base do SPED Nfe consta apenas o registro de notas fiscais de emissão própria.

79. Houve a glosa da diferença entre o que foi registrado nos DACON's e o que foi apurado com base no registrado no livro de RAICMS;

80. Os valores dos créditos glosados do PIS e COFINS estão demonstrados na planilha à folha 1.354.

81. Dispositivo legal:

a. Para a COFINS: Art. 3º, inciso VIII, da Lei 10.833/03, abaixo transcrita:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei. (grifo nosso)b. Para o PIS: Art. 3º, inciso VIII, da Lei 10.637/02, abaixo transcrita Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei. (grifo nosso)"

Irresignada com a autuação, a interessada apresentou impugnação, cujas alegações seguem transcritas abaixo (e-fls. 1387 e ss.):

“PRELIMINARMENTE DO CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

De acordo com o inciso II do artigo 59 do decreto 70.235/72 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, são nulos os atos e termos proferidos com preterição do direito de defesa. Vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nos processos administrativo-tributário, o direito do contribuinte em ter seus direitos básicos resguardados, como o direito de defesa que agasalha o contraditório e o próprio direito de tomar conhecimento dos fatos que lhe são imputados, pois os desconhecendo, como poderá instruir sua defesa? Carrazza assim conclui sobre o tema: (...)

Outro não é o entendimento jurisprudencial sobre o tema, tendo como principais acórdãos proferidos pelo STJ os de relatoria do Ministro Luiz Fux, o qual citaremos um, como segue: (...)

O acesso às informações do levantamento fiscal para que a Autuada possa exercer seu direito de ampla defesa, IMPOSSIBILITA A SUA VERIFICAÇÃO em tão pouco tempo (30 dias), por estarem codificados e aglomeradas por quinzena, de todas as filiais JUNTAS, a exemplo das fls. 1359 e 1360 do Auto de infração (fls. 32 e 33) que trazem o Termo de Anexação de arquivo não paginável, assim como os arquivos contendo notas fiscais eletrônicas em TXT, todas juntas, sem separação mensal, ou separação de CNPJ.

Conforme se extrai do item 73 de fls. 81 do auto de infração, foram adotados pela fiscalização, dois critérios para a elaboração das planilhas de fls. 1348 e 1349 do auto de infração, relativo aos valores da Receita Bruta e de Devoluções de vendas, cujo levantamento ora é refutado em sua totalidade, por não retratar a verdade dos fatos reais.

Um dos critérios adotados foi através das notas fiscais eletrônicas para apurar a suposta omissão de receitas e o outro, com base RAICMS para apurar a devolução sobre as vendas e, para apurar o suposto desconto indevido de crédito na apuração do Pis e Cofins, a fiscalização UTILIZOU APENAS AS INFORMAÇÕES PRESTADAS ATRAVÉS DO DACOM, tendo desprezados as informações contidas na DIPJ.

Há de se ressaltar que o início do procedimento fiscal iniciou-se em 30.09.2013 (item 02 da fl. 59 do Auto de infração, cujo encerramento ocorreu em 16.07.2014, conforme Termo de Encerramento (fl. 57 do Auto de Infração), ou seja, a fiscalização levou 09(nove) meses e 15(quinze) dias para fazer todo o levantamento, contando com todo o suporte tecnológico disponibilizado pela máquina pública, e a autuada dispõe de apenas de 30(trinta) dias, para verificar os levantamentos fiscais e ter condições de opor-se à elas.

Entretanto, mesmo com sua limitação temporal, a autuada verificou que, para a apuração dos valores constantes nas planilhas apresentadas, foram utilizadas informações constantes da "base de cálculo" das notas fiscais eletrônicas, a exemplo da Filial do Rio de Janeiro, onde a diferença encontrada refere-se ao ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, lançadas na coluna "outras" no livro fiscal.

Sendo impossível precisar se nas demais unidades tenha sido utilizado o mesmo critério ou se foi utilizado "o valor contábil", pois constam ainda, diferenças relativas às notas fiscais canceladas na composição dos valores apurados pela fiscalização, constantes na planilha apresentada.

Conforme relação do faturamento ora juntado aos autos pela Autuada, às fls. 34 a 766, os valores relativos às Receitas de Vendas estão em conformidade com o livro de apuração de ICMS, no mesmo molde das devoluções sobre as

vendas, NÃO HAVENDO, PORTANTO, OMISSÃO DE RECEITAS; O cerceamento de defesa se encontra na impossibilidade da autuada de saber, como o sistema SPED alimenta os dados, por exemplo, de notas fiscais canceladas, ou de nota fiscal emitida nos últimos dias do mês, mas com saída do estabelecimento no mês seguintes, haja vista, tal fato ter ocorrido no período fiscalizado.

Portanto, o critério adotado pela fiscalização para apurar a suposta omissão de receitas (através do Sped), não permite a Autuada a proceder ao exame das provas constantes do processo, caracterizando o CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA, previsto no artigo 5º inciso LV da Constituição Federal e causa de nulidade do presente Auto de Infração, previsto no inciso II do artigo 59 do decreto 70.235/72. (...)

III - DO DIREITO

Pelo que se extrai do Auto de Infração, são 03 (três), as supostas irregularidades que serviram de base de cálculo para o lançamento dos tributos, objetos da presente manifestação, as quais serão refutadas, conforme a ordem ora apresentada, sendo:

- a) *"OMISSÃO DE RECEITAS",*
- b) *"CONTABILIZAÇÃO INDEVIDA DO INCENTIVO FISCAL- FOMENTAR"*
- c) *"CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES"*

Ressaltando que os valores aqui refutados referem-se apenas os que se encontram divergentes dos apurados pela Autuada, quando da apuração do LAICMS, com destaque para os valores que estão em consonância com os valores levantados pela fiscalização nas planilhas de fls. 1348/1349.

3 - DA SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITAS

Ressalte-se que não há qualquer diferença na escrituração fiscal e contábil da autuada. Afirmar o contrário como o faz a fiscalização é o mesmo que descaracterizar o sistema contábil e fiscal utilizada pela autuada, que pertence e é gerido pela empresa "WA ACTIVE SYSTEM", com sede em SALVADOR/BA, empresa conceituadíssima no mercado.

Os relatórios de fls. 34 a 766, demonstram que a diferença encontrada pela fiscalização se refere aos valores lançados como "outras" o qual traz a discriminação do número das respectivas notas fiscais.

Na legislação pertinente, no campo "outras" dos livros fiscais de entradas, saídas, apuração ICMS, apuração de IPI e outros, devem ser demonstrados a existência de "outras operações", em atendimento a casos especiais das legislações estaduais, bem como, para demonstrar operações que não estão abrangidas pela atividade fim da empresa, como por exemplo, uma devolução de bens de uso e consumo.

No caso da filial BAHIA, por exemplo, existem algumas peculiaridades na legislação estadual, como diferimento de ICMS por exemplo, que acarreta uma diferença entre a base de cálculo do ICMS e o valor contábil das operações, sem que signifique ter havido omissão de receitas, o mesmo acontecendo com a filial de GOIAS, através de redução da base de cálculo do ICMS. Mas, para melhor entendimento, a autuada comprovará a improcedência do presente auto de infração, demonstrando a fragilidade dos levantamentos fiscais, por filial. CNPJ 01.002.047/0002-38 (FILIAL-Goiás).

Como é sabido, a RECEITA DE VENDAS para fins de apuração de IRPJ e CSLL, deve partir das informações contidas no "valor contábil" da operação, os quais contemplam valores como ICMS Substituição Tributária, IPI e demais valores inerentes às legislações estaduais, enquanto, para a Apuração do PIS e da COFINS, tais valores são deduzidas da "base de cálculo".

É importante ressaltar, que a base de cálculo do Pis e Cofins, NÃO É A MESMA BASE DE CÁLCULO CONSTANTE NAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS, VEZ QUE ESTAS ATENDEM A LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

Tudo indica que o critério utilizado para a elaboração da planilha constante de fls. 1348, tenha sido o da de "base de cálculo" das notas fiscais eletrônicas, para apuração da suposta OMISSÃO DE RECEITA, cuja presunção reside no fato de que, se a mesma tivesse utilizado os valores totais das notas ou seu "valor contábil", constataria que o valor constante nos livros fiscais da autuada É MAIOR QUE O VALOR APRESENTADO COMO SENDO AS RECEITAS DO MÊS, como por exemplo, o mês de janeiro, onde a fiscalização detectou o valor de R\$: 778.251,91 (setecentos e setenta e oito mil, duzentos e cinquenta e um reais e noventa e um centavos) enquanto o valor apurado pela autuada é de R\$: 783.251,13 (setecentos e oitenta e três mil, duzentos e cinquenta e um reais e treze centavos), conforme consta no LAICMS, portanto, MAIOR QUE O APRESENTADO PELA FISCALIZAÇÃO.

Daí, a presunção de que a base de cálculo constante nas notas fiscais eletrônicas foi o critério escolhido pela fiscalização, pois, comparando-se os valores constantes na planilha de fls. 1348, evidencia-se que as divergências no código 5101 apuradas em todo o ano de 2010, referem-se aos valores da REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONFORME TARE N. 150/97, que por AMOSTRAGEM a autuada anexa as cópias das notas fiscais 14.908, 14.980 e 14.987 (fls 767, 768 e 769).

O Valor da diferença entre a Base de Cálculo e o valor contábil é lançado na coluna "outras" do Livro de Apuração de ICMS, juntamente com outros valores (outras operações que não estejam ligadas diretamente com a atividade fim, conforme anteriormente discorrido), cujo valor não deve ter sido detectado pelo arquivo digital (Sped), vez que a informação da redução da base de cálculo vem impressa nas notas fiscais.

Também, há divergências no código CFOP 6109 que na planilha consta o valor de R\$: 1.203,84 (hum mil, duzentos e três reais e oitenta e quatro centavos) enquanto a única nota fiscal emitida no referido código é de R\$: 1.067,04 (hum mil e sessenta e sete reais e quatro centavos) cuja cópia segue anexa.

Quanto ao código 6101, há fortes indícios de que as diferenças encontradas pela fiscalização, referem-se às notas fiscais emitidas com outros códigos de operações, como por exemplo o código CFOP 6923, ou que estejam imputados valores relativos à notas canceladas, pois conforme já anteriormente discorrido, a defesa fica prejudicada, por não poder acessar as informações que levaram ao levantamento, ora em debate.

Ainda nos meses 03/2010 e 07/2010, nas operações de código CFOP 6118 e 6124, respectivamente, a diferença refere-se à NOTAS FISCAIS CANCELADAS, n. 18450 e 23744 (fls. 126 e 243), conforme documento anexo.

3.2 CNPJ 01.002.047/0003-19 (FILIAL-Bahia)

Constatou-se que as diferenças encontradas pela fiscalização nas operações de saídas no cód. CFOP 5101, no mês de janeiro, refere-se às notas fiscal canceladas, ou seja, no sistema SPED, mostra que a nota fiscal foi emitida, mas não cancelamento, levando a fiscalização a erro.

No mês de fevereiro, a diferença de R\$: 10.828,20 (dez mil, oitocentos e vinte e oito reais e vinte centavos), refere-se às notas fiscais de saídas com diferimento de ICMS com respaldo legal na resolução 142/2003, a exemplo da nota fiscal 21.064 e a nota fiscal 28611 referente ao mês de junho, anexas POR AMOSTRAGEM a qual presume que tal informação também não foi fornecida através dos arquivos magnéticos via SPED.

Da mesma forma, nos meses subsequentes, existem operações com diferimento de ICMS, cujas notas fiscais encontram-se discriminadas na relação de vendas anexas, cujos valores encontram-se na coluna "outras"; Também foram encontradas diferenças no Cód.. CFOP 6101 (saídas interestaduais) nos meses de julho e novembro, nos valores de R\$: 981,60 (novecentos e oitenta e um reais e sessenta centavos), cujos valores referem-se à ICMS do frete de responsabilidade do remetente conforme artigo 646 inciso II do RICMS/BA referente as notas fiscais 28989 e 28990.

A divergência do mês 07/2010 no cód.. CFOP 1201 (devoluções de vendas dentro do Estado) de R\$: 604,74 (seiscentos e quatro reais e setenta e quatro centavos), mas, que conforme relatório de notas fiscais de entradas relativos ao código acima, NÃO HÁ QUALQUER DIFERENÇA.

3.3 CNPJ 01.002.047/0004-08 (FILIAL-Paraíba).

Em comparativo dos valores constantes na planilha apresentada pela fiscalização e os valores demonstrados em Livro de apuração de ICMS ora anexada aos autos, tem-se que a diferença detectada nos códigos CFOP 5101 e 6101 de R\$: 67,25 (sessenta e sete reais e vinte e cinco centavos) e de 307,80 (trezentos e sete reais e oitenta centavos), não conta em nossos arquivos, nenhuma nota fiscal neste valor que comprove ter sido omitido em suas receitas, conforme relatório anexo, cujos valores não foram claramente demonstrados pela fiscalização.

Quanto a divergência do mês 09/2010, tem-se que no cód.. 6101 é de R\$: 7.108,00 (sete mil cento e oito reais) TUDO INDICA QUE O SISTEMA SPED DUPLICOU A NOTA N. 12248, haja visto que EXCLUIU O VALOR DE R\$: 11.390,00 (ONZE MIL TREZENTOS E NOVENTA REAIS) no código 5101 no mesmo mês, tendo ocorrido idêntico erro no mês de novembro.

3.4 CNPJ 01.002.047/0005-80 (FILIAL-RJ)

Para o levantamento realizado para a filial do Rio de Janeiro, ficou comprovado que o critério utilizado pela fiscalização para afirmar que houve

"omissão de receitas" foi a da "base de cálculo", DEIXANDO DE CONSTAR O VALOR DO IMPOSTO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, lançado na coluna "outras".

Além de que nos meses de Outubro e novembro, constam a diferença de R\$:7.401,10 (sete mil quatrocentos e um real e dez centavos), sendo a maior no mês de Outubro e a menor no mês de novembro.

Tal diferença refere-se à nota fiscal nº 313, emitida em outubro e lançada nos livros fiscais em novembro, devido a sua saída ter sido no mês de novembro, conforme cópias da citada nota e da relação de saídas do mês de novembro onde consta o lançamento da nota em questão, o que não foi detectado pelo Sped.

Por todo o exposto acima, assim como, todas as comprovações de que as informações que nortearam o presente AUTO de INFRAÇÃO, obtidas através do SPED não são confiáveis, haja vista, O sistema não prever peculiaridades inerentes às normas vigentes nos Estados, conter informações de notas fiscais canceladas e outras, além da impossibilidade da autuada em verificar as diferenças apuradas pela fiscalização, requer seja considerada presente Auto de Infração.

3.2 DO INCENTIVO FOMENTAR.

3.2.1 DA BASE DE CALCULO DO IRPJ e CSLL

O tema ora debate, ou seja, o incentivo FOMENTAR foi, recentemente, objeto de julgamento pelo CARF (processo 10120.730439/2012-08), onde a turma recursal em sua maioria, deu provimento ao apelo do contribuinte, reconhecendo que o referido incentivo concedido pelo Governo do Estado de Goiás, é SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, não devendo, portanto, ser computados na determinação do Lucro real, para fins de determinação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e Contribuição sobre o Lucro Líquido das empresas, nos termos do disposto no artigo 443 caput, cuja contabilização deve estar de acordo com o inciso I do mesmo artigo c/c o artigo 182, § 1º da lei 6.404/76, com a classificação contábil de "contas de reserva de capital", que, com o advento da Lei 11.638 passou a se chamar reserva de subvenção/incentivos fiscais. Tudo conforme cópia Acórdão nº 13021-001.380 da Terceira Câmara/2ª Turma Ordinária em sessão, realizada em 08.04.2014, conforme fls. 770 a 785.

Tal qual o julgado acima, a Manifestante efetuou a contabilização de forma correta, alterou o capital social da empresa pelo valor REPRESENTATIVO (fls 22 a 31) , vez que não houve nenhum tipo de transação financeira, ou seja, nenhum RECURSO FINANCEIRO FOI CREDITADO PARA A AUTUADA, a título de descontos por antecipação, quer seja do Estado, quer seja da instituição financeira.

Pelo contrário, os valores foram REINVESTIDOS NA PRÓPRIA EMPRESA, para modernizar os maquinários e veículos, tornando-a mais competitiva e, como consequência lógica, gerar mais emprego e aumento na arrecadação, cujas informações poderão ser constatados por Vossas Senhorias, através do balanço patrimonial da empresa, transmitidos via SPED CONTÁBIL, traduzindo fielmente o preceituado no Parecer Normativo 112 de 1978, emanado do COSIT que detalhou

a subvenção para investimento como sendo a) A intenção do subvencionador de destiná-las para o investimento b) Efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e c) O beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

De acordo com o artigo 2º da Lei 11.638/2007, que inseriu o artigo 195-A na Lei 6.404/76, o valor decorrente da diferença entre o valor pago em leilões e o efetivamente quitado, são subvenções de investimentos (vedada a distribuição dos dividendos) utilizados para implantações de complexo industrial, como é o caso da Autuada, cujos valores devem ser lançados na Conta Reserva de Capital/Incentivos Fiscais, não integrando a base de cálculo dos tributos (PIS/COFINS/IRPJ e CSLL), por não constituírem LUCRO (base de cálculo de IR e CSLL), assim como, conforme disposto no artigo 443 do Decreto 3.000/99 que Regulamenta o Imposto de Renda; Da mesma forma, não constituem Receitas que integram a base de cálculo do Pis/Cofins, conforme a concepção do § 2º do artigo 38 do decreto-lei 1.598/77.

Por sua vez, o Incentivo Fiscal Fomentar foi criado pela Lei nº 9.489 de 19.07.1984, com o objetivo de incrementar a IMPLANTAÇÃO e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás com o intuito de atrair empresas dispostas a se instalarem no Estado, conforme disposto no seu artigo 1º, com alterações dadas pelas Leis 11.660/91, 11.180/90, 11.127/90, 10.868/89, decretos 3.503/90, 3.292/89 e 2.453/85., com o financiamento de 70% do valor do ICMS devido pelas empresas, onde a instituição financeira passou a ser a credora da empresa, no lugar do Estado.

LEI Nº9.489, DE 19 DE JULHO DE 1984 Cria o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR.

Art. 1º Fica criado o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR, com objetivo de incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás.

Em 1998, o Governo criou a Lei 13.436 de 30.12.1998, dando o direito às empresas beneficiárias do programa Fomentar, a anteciparem a quitação de suas dívidas para com a instituição financeira, sob a condição de que as mesmas cumprissem a previsão legal inserida no inciso IV do artigo 1º da lei acima citada, ou seja, à realização dos investimentos fixados decorrentes dos projetos, objetos dos contratos.

LEI Nº 13.436, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998 Dispõe sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR e dá outras providências.

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:

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;

Para incentivar mais ainda, o crescimento industrial no Estado, em 29.12.2004 foi criada a lei 15.046, que acrescentou os artigos 1º e 2º da Lei 13.046/98, dispondo que o montante proveniente do desconto obtido na antecipação da quitação do empréstimo, através de leilões, poderia ser REINVESTIDO na ampliação e/ou modernização do seu parque industrial, dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos ou, alternativamente, SER INCORPORADO AO CAPITAL SOCIAL/ou mantido na conta RESERVA para futuros aumentos. Senão vejamos:

15.046 (de 29 de dezembro de 2004, Introduz acréscimos a dispositivos das Leis nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998 e 13.591, de 18 de janeiro de 2000, e dá outras providências.

Art. 1º São acrescentados os §§ 1º a 3º ao art. 1º da Lei nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, com a seguinte redação:

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

§ 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.

Corroborando com a Lei acima, foram criadas as Leis 15.124 e 15.518, em 28.02.2005 e 05.01.2006, respectivamente, dando nova redação aos parágrafos 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 13.436/98 e, dispondo sobre o alcance da mesma, considera tratar-se de subvenção para investimento e obriga a empresa a incorporar ao capital social, o montante do desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o Fundo de Participação e Fomento à industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR, adequando forçosamente com o disposto no artigo 2º da Lei 11.638/2007.

Lei nº 15.124 de 28 de fevereiro de 2005 Atribui nova redação aos parágrafos 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 13436, de 30 de dezembro de 1998, e às alíneas "a" e "b" do inciso VII do art. 20 da Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, observadas as

alterações introduzidas pela Lei nº 15046, de 29 de dezembro de 2004, e dá outras providências.

Art. 1º Os parágrafos 1º e 2º do art. 1º da nº 13436, de 30 de dezembro de 1998, acrescentados pelo art. 1º da Lei nº 15046, de 29 de dezembro de 2004, passam a vigor com a seguinte redação: Art. 1º-(...)

Parágrafo 2º O montante a que se refere o parágrafo I o 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

Observa-se que, conforme se depreende das normas acima, o montante resultante da antecipação, do pagamento do financiamento 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", ou seja, NÃO SE TRATA DE DESCONTOS OBTIDOS QUE POSSA SER AUFERIDO COMO LUCRO PELAS EMPRESAS, POR ESTA RAZÃO, NÃO PODERÁ SER DISTRIBUÍDO ENTRE OS SÓCIOS;

Seguindo esta premissa, tem-se o valor da diferença da quitação do financiamento, tido por Vossas senhorias como "contabilização imprópria" foi corretamente contabilizada, seguindo as determinações legais do artigo art. 443 do Decreto nº 3.000, de 17/06/1999 (regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza RIR/99) .

Art.443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n— 1.598, de 1977, art. 38, §22-, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 12º, 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.

Dessa forma, a empresa seguiu os preceitos jurídicos das Leis Estadual e Federal, regulatórias da Subvenção, incorporando ao Capital e Reservas para futuros aumentos, o valor do incentivo, sem nunca ter distribuído lucros para' seus sócios, de valores PROVENIENTES da referida conta.

3.2.2 DA BASE DE CALCULO DO PIS/PASEP e COFINS

Da mesma, de acordo com decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), as empresas não têm obrigação de pagar PIS e Cofins sobre créditos de ICMS provenientes de benefícios fiscais. Os incentivos concedidos sob a forma de créditos fiscais devem ser levados em conta apenas para a redução do imposto estadual devido, ou seja, tais valores não podem ser considerados como efeitos de tributos federais.

De acordo com as leis 10.637/02 e 10.833, a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, ou seja, o total das receitas compreendidas pela venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, não podendo ser computados como faturamento ou receita bruta, os valores referentes aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) proferiu recente decisão excluindo os créditos de ICMS provenientes de benefícios fiscais da base de Cálculo do PIS e da COFINS; Segundo o entendimento firmado pelo CARF, referidos benefícios fiscais são "subvenções outorgadas pelo Poder Público com o claro propósito de implementar e/ou expandir empreendimentos econômicos específicos" e, levando-se em consideração o sistema de apuração do ICMS, por se tratarem de incentivos concedidos para redução deste imposto, não podem ser computados como receita bruta ou faturamento.

O Superior Tribunal de Justiça tem proferido decisões, com entendimento de que o benefício fiscal de ICMS não representa receita nova oriunda da atividade fim da empresa (venda de mercadorias ou serviços), mas tão somente redução de custos, motivo pelo qual não há como exigir PIS e COFINS com o benefício fiscal de ICMS incluído em sua base de cálculo.

Assim, os valores dos créditos de ICMS outorgados ao contribuinte não devem compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, "até porque não constituem efetivo ingresso de valores no caixa da empresa e não podem ser considerados como receita ou faturamento", além desses créditos, serem enquadrados no conceito de subvenções de investimento, concedidas em favor do contribuinte, que não pode sofrer incidência das contribuições.

3.3 SUPOSTOS CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

Conforme relatório anexo pela fiscalização, os valores informados em DIPJ e em DACON, a título de crédito descontados na apuração do PIS e COFINS demonstram haver uma diferença de R\$ 97.599,61 (noventa e sete mil, quinhentos e noventa e nove reais e sessenta e um centavos) sendo que os

demais trimestres, os valores foram inferiores aos declarados, que, adicionados à base de cálculo para fins de pagamento do Pis e Cofins, tem-se que a diferença a recolher é de 1.610,39 (um mil seiscentos e dez reais e trinta e nove centavos) relativos ao PIS e de R\$: 7.417,57 (sete mil, quatrocentos e dezessete reais e cinquenta e sete centavos), relativo aos COFINS, também deve ser considerado pela fiscalização os valores informados na DIPJ.

O PEDIDO

Que seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade, com a devida exclusão da multa moratória e procedendo a revisão da compensação do citado processo, para no final, declarar extinto o crédito tributário em sua totalidade.

Em sessão de julgamento de 29 de agosto de 2016, foram examinadas algumas das divergências apontadas, entendendo a 1ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO que realmente poderiam prejudicar a defesa quando da análise dos elementos que embasaram a base de cálculo dos créditos constituídos. Desse modo, baixou os autos em diligência, conforme razões expostas na Resolução nº 14-3859 (fls. 2184 e ss.).

A Autoridade Fiscal diligenciou e analisou minuciosamente as justificativas apresentadas conforme Termo de Diligência Fiscal (fls. 2192 e ss.). Em resposta a este Termo, a interessada apresentou Manifestação (fls. 2283 e ss.). Lavrou-se então o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 2507 e ss.), voltando os autos, após apresentação de Manifestação acerca deste Termo final (fls. 2542 e ss.), para julgamento”.

Por sua vez, a 1ª Turma da DRJ/RPO julgou parcialmente procedente a impugnação mantendo-se parte do crédito tributário exigido, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

CERCEAMENTO DE DEFESA. PRAZO EXÍGUO PARA DEFESA.

Apoiando-se o lançamento fiscal em documentos apresentados pelo contribuinte, como NFes enviadas ao SPED, Registro de Apuração do ICMS e declarações entregues à RFB, não ocorre o cerceamento de defesa considerando o prazo de 30 dias previsto na legislação, tendo em vista que os dados constantes dos autos foram informados pelo próprio interessado.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA ENTRE NOTAS FISCAIS EMITIDAS E VALOR DECLARADO.

Configura omissão de receitas a diferença dos valores provenientes do cruzamento de informações das notas fiscais de venda emitidas e dos valores declarados pelo sujeito passivo.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, 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.

BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP.

A base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep é o faturamento, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressalvadas as exceções expressamente previstas em lei, dentre as quais não se incluem os perdões de dívida e as subvenções para custeio.

GLOSA DE CRÉDITOS. PIS/COFINS.

Devem ser glosados os valores descontados indevidamente quando da apuração das contribuições sob o regime da não-cumulatividade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando o seguinte:

“O contribuinte informa que, conforme sua manifestação à diligência, em que reconhece o seu erro na apuração dos valores de IRPJ e CSLL relativos à omissão de receitas, aderiu ao PERT - Programa Especial de Regularização Tributária, tendo realizado o desmembramento deste processo administrativo no PAT n. 13116-722.390/2017-73, cópias em anexo, já tendo realizado o pagamento da primeira e segunda parcelas, Regular neste ponto incontrovertido do Auto de Infração, portanto.

Este Processo segue, assim, somente discutindo o PIS e COFINS sobre a omissão, que não é devido conforme cálculo do faturamento realizado pela própria diligência fiscal, mas que se esquece de corrigir os valores na planilha, bem como sobre os valores contabilizados a título de FOMENTAR, uma vez que seguiu à risca a lei de fomento, investindo integralmente os valores no seu parque industrial, como demonstram os documentos fiscais anexados.

II - DO MÉRITO DO RECURSO

Considerando os dois pontos em que prossegue o presente feito, passará o contribuinte a aduzir seus argumentos, fazendo referência aos documentos e argumentos já apresentados, em prol dos princípios da eficiência e da celeridade processuais.

O Acórdão é extremamente confuso, misturando argumentos da Impugnação e que foram totalmente alterados após a Diligência, com argumentos das manifestações da Diligência de auditoria, ora falando sobre a omissão de receitas em relação ao auto, ora em relação a diligência, bem como em relação ao Fomentar, enfim, é uma confusão enorme. Difícil até argumentar para efeito de recurso sobre o citado Acórdão.

Assim, considerando que a celeuma já foi resolvida pelo Termo de Encerramento de Diligência, que confirmou os cálculos apresentados pelo contribuinte, e que este já fez inclusão do PERT dos valores que efetivamente estavam errados a título de omissão de receitas sobre IRPJ e CSLL, vai-se argumentar separadamente sobre os pontos que restaram controversos, sobre os fatos atuais, quais sejam os da Diligência e das Manifestações. Isso para evitar a confusão verificada no Acórdão e facilitar a linha de raciocínio dos ilustres Julgadores.

No que toca aos descontos que a planilha fiscal deveria ter subtraído dos seus cálculos, o argumento do contribuinte foi plenamente acatado pelo agente fiscal, de modo que não há mais divergência neste ponto, sendo ratificados 100% dos argumentos e cálculos apresentados naquele ensejo. Em relação aos valores reconhecidos pelo contribuinte, nos exatos termos em que esclarecidos na Manifestação à Diligência, também não há divergência no argumento do agente fiscal, que acatou plenamente, aqui também, os argumentos. Novamente, o contribuinte ratifica 100% dos seus argumentos e cálculos apresentados naquele momento. Diante disso, é irreconciliável que se tente manter a planilha de cálculos apresentada antes da Diligência para efeito de cálculos do PIS e da COFINS. A Base de Cálculo de todos os tributos é a mesma!!!

Ilustres Julgadores é impossível alterar a planilha para cálculo do IRPJ e da CSLL e não alterar para cálculo do PIS e da COFINS!! É uma pretensão tão ilógica que é difícil entender como chegamos até esse ponto do processo administrativo sem resolver o problema!

Em relação ao FOMENTAR, a jurisprudência deste Conselho é unânime em concordar com o argumento do contribuinte, não tendo o processo administrativo dedicado uma linha sequer a provar o contrário sobre o reinvestimento dos valores beneficiados pelo contribuinte, único argumento que seria capaz de descaracterizar a subvenção. Também é incompreensível que estejamos a esta altura do processo ainda discutindo este ponto.

Assim, diretamente partindo do item 3 da Ementa do Acórdão, serão abordados os itens "Subvenção para investimentos. Programa Fomentar. Inexistência de vinculação. Descaracterização." e "Base de Cálculo do PIS/PASEP" "Glosa de Créditos PIS/COFINS".

II.1 FOMENTAR

Nobres julgadores, o fato aqui é simples. A lei dispõe sobre a subvenção. A intenção do legislador em subvencionar não poderia ser mais óbvia. Ao contribuinte resta apenas cumprir os requisitos.

Os requisitos contábeis foram cumpridos à risca. Isso é inquestionado pelo ente tributante em qualquer momento do processo.

A jurisprudência deste Conselho é unânime e recorrente no sentido de que subvenção do Programa Fomentar não é oferecida à tributação. Os membros do CARF, recorrentemente decidem como os da 2ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara, no Acórdão nº 1302 001.380 - 3a Câmara / 2ª Turma Ordinária, decidem exatamente nos termos dos argumentos do contribuinte, assim também os Acórdãos n. 9101-002.329, 1202-00.691, e a lista é extensa...

(...)

Ainda, é forçoso verificar que o agente fiscal em momento algum investigou acerca do fim em que aplicados os valores, resumindo-se apenas a desclassificar a natureza do incentivo fiscal, muito embora todo o procedimento e a natureza não-tributável da subvenção sejam previstas em lei ordinária e, portanto, vinculativa.

O contribuinte junta nesta ocasião, os documentos fiscais de compra de seu imobilizado nos anos da autuação, com a compra de maquinários, caminhões e outros investimentos indispensáveis à manutenção da atividade e da competitividade da empresa, uma vez que é simplesmente impossível manter seu *marketshare* sem garantir a entrega de seus produtos, cuja modalidade é CIF e com prazos médios de pagamento de cerca de 105 dias o que torna insustentável a atividade deste contribuinte sem frota própria e atualizada, bem como lhe é imprescindível manter a tecnologia no processo de fabricação, comprando máquinas modernas, investindo em inovação tecnológica bem como na importação de produtos não encontrados no país.

A intenção do legislador é clara. Os requisitos formais foram cumpridos à risca pelo contribuinte. Para se insurgir contra o benefício, restava ao agente fiscal somente investigar a ação do contribuinte em, durante o período do benefício, utilizar os valores da subvenção para investir no empreendimento. Frise-se que o período da subvenção é de duas décadas e não há nenhuma necessidade de que o dinheiro seja utilizado no mesmo ano, mas, ao longo do seu período de anos. No entanto, nos autos não há sequer uma linha que demonstre ter o agente fiscal investigado acerca do investimento. Assim, conforme esposado por este Egrégio Conselho no Acórdão 1102.001-203: (...)

Assim, ilustre julgadores deve ser integralmente anulado o auto de infração no que tange a Subvenção para Investimentos do Programa Fomentar, devendo ser reformada a descaracterização da Delegacia de Julgamento de 2ª. Instância por totalmente desembasada nos autos do processo administrativo.

II.2 PIS/COFINS

A planilha apresentada para o argumento do contribuinte é a que consta como receita exatamente a acatada pelo agente fiscal, uma vez que resultado do levantamento fiscal, subtraídas as NF canceladas e os descontos incondicionais.

Lhe é absolutamente incompreensível que tanto o agente fiscal, após trabalho tão complexo, bem como os membros da nobre Delegacia de Julgamento não tenham corrigido o erro material gritante que restou na planilha ao final da diligência! Basta a simples leitura e o cotejo das informações para perceber que o fiscal não corrigiu o valor do faturamento para a apuração do PIS e da COFINS!

É forçoso observar que o fiscal confessa ter errado no valor da receita mensal planilhada!

Ora, ilustres julgadores, é impossível que considerando receita reconhecidamente errada como base para a tributação, o agente reconheça que errou na base de cálculo mas que a apuração, como num passe de mágica, estava correta! O próprio argumento é ilógico!

Partindo dos valores originais que estão errados, como demonstrado, também cai por terra o lançamento pretendido pelo agente fiscal em relação ao PIS e a COFINS, uma vez que já parte do valor indevidamente considerado como "receita omitida".

O direito do contribuinte é de simples compreensão. Senão, vejamos: é possível verificar que os valores apresentados na planilha do contribuinte foram acolhidos *ipsis literis* Anexo Termo Encerramento de Diligência Fiscal Ano-Calendário 2010 ao final da revisão pelo agente fiscal.

Plumatex Colchões Industrial Ltda
CNPJ BASE Nº 01.992.047

Anexo Termo Encerramento de Diligência Fiscal
Ano-Calendário 2010

CONSOLIDAÇÃO DAS RECEITAS (TODOS OS ESTABELECIMENTOS)

	01/01/10	02/01/10	03/01/10	04/01/10	05/01/10	06/01/10	07/01/10	08/01/10	09/01/10	10/01/10	11/01/10	12/01/10
Receita - vendas (valor bruto - descontos)	11.345.836,42	12.144.796,42	11.314.431,74	12.434.897,10	11.834.787,81	17.622.484,26	15.719.379,46	12.694.964,35	15.427.715,87	15.298.983,85	17.287.375,13	17.111.980,13
PIS - 1,65%	185.210,77	199.434,94	186.793,04	205.180,76	195.169,11	290.770,92	259.469,93	209.644,51	244.532,37	242.482,94	285.215,87	282.347,45
Receita - vendas (valor líquido - descontos)	11.160.625,65	11.945.361,48	11.127.638,70	12.229.716,34	11.639.618,70	17.331.713,34	15.459.909,53	12.485.319,84	15.183.183,50	15.056.500,91	16.999.159,26	16.829.632,68
Receita - vendas (valor líquido - descontos) - PIS	11.160.625,65	11.945.361,48	11.127.638,70	12.229.716,34	11.639.618,70	17.331.713,34	15.459.909,53	12.485.319,84	15.183.183,50	15.056.500,91	16.999.159,26	16.829.632,68
Receita - vendas (valor líquido - descontos) - PIS - 1,65%	11.160.625,65	11.945.361,48	11.127.638,70	12.229.716,34	11.639.618,70	17.331.713,34	15.459.909,53	12.485.319,84	15.183.183,50	15.056.500,91	16.999.159,26	16.829.632,68
Receita - vendas (valor líquido - descontos) - PIS - 1,65% - 1,65%	11.160.625,65	11.945.361,48	11.127.638,70	12.229.716,34	11.639.618,70	17.331.713,34	15.459.909,53	12.485.319,84	15.183.183,50	15.056.500,91	16.999.159,26	16.829.632,68

APURAÇÃO DA RECEITA E CÁLCULO DOS TRIBUTOS

	01/01/10	02/01/10	03/01/10	04/01/10	05/01/10	06/01/10	07/01/10	08/01/10	09/01/10	10/01/10	11/01/10	12/01/10
Receita - vendas (valor líquido - descontos)	11.160.625,65	11.945.361,48	11.127.638,70	12.229.716,34	11.639.618,70	17.331.713,34	15.459.909,53	12.485.319,84	15.183.183,50	15.056.500,91	16.999.159,26	16.829.632,68
PIS - 1,65%	185.210,77	199.434,94	186.793,04	205.180,76	195.169,11	290.770,92	259.469,93	209.644,51	244.532,37	242.482,94	285.215,87	282.347,45
Receita - vendas (valor líquido - descontos) - PIS	11.160.625,65	11.945.361,48	11.127.638,70	12.229.716,34	11.639.618,70	17.331.713,34	15.459.909,53	12.485.319,84	15.183.183,50	15.056.500,91	16.999.159,26	16.829.632,68
Receita - vendas (valor líquido - descontos) - PIS - 1,65%	11.160.625,65	11.945.361,48	11.127.638,70	12.229.716,34	11.639.618,70	17.331.713,34	15.459.909,53	12.485.319,84	15.183.183,50	15.056.500,91	16.999.159,26	16.829.632,68

OBS:

(1) Receita de vendas (valor líquido - descontos) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais)

(2) Receita de vendas (valor líquido - descontos) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais) (Descontos incondicionais)

Por sua vez, estes valores de Receita são exatamente os lançados pelo contribuinte no argumento de cálculo de PIS e COFINS:

Plumatex Colchões Industrial Ltda

PIS calculado sobre a Receita

	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10
Receita de vendas	R\$ 13.254.984,23	R\$ 11.791.428,74	R\$ 14.417.776,23	R\$ 11.821.098,52	R\$ 13.097.273,30	R\$ 11.087.679,54	R\$ 13.547.673,90	R\$ 13.583.468,09	R\$ 15.110.068,09	R\$ 15.468.113,34	R\$ 16.748.195,08	R\$ 16.379.582,42
PIS - 1,65%	R\$ 218.707,24	R\$ 194.558,57	R\$ 238.223,31	R\$ 195.058,02	R\$ 216.104,10	R\$ 182.946,71	R\$ 227.696,62	R\$ 229.077,20	R\$ 249.316,12	R\$ 258.524,17	R\$ 288.095,08	R\$ 270.197,11
Total de créditos DCTF	R\$ 145.303,82	R\$ 134.135,35	R\$ 142.149,35	R\$ 143.182,51	R\$ 140.266,00	R\$ 126.699,83	R\$ 145.317,92	R\$ 142.652,83	R\$ 141.903,67	R\$ 148.999,50	R\$ 151.900,44	R\$ 179.145,58
Créditos Remanescentes												R\$ 450,52
PIS devido	R\$ 73.603,42	R\$ 60.423,22	R\$ 96.074,96	R\$ 51.875,52	R\$ 75.838,19	R\$ 57.247,38	R\$ 82.378,70	R\$ 86.425,39	R\$ 87.412,45	R\$ 89.524,67	R\$ 76.188,64	R\$ 91.051,53
PIS recolhido	R\$ 69.208,83	R\$ 67.573,84	R\$ 111.625,89	R\$ 48.296,08	R\$ 87.453,36	R\$ 64.088,04	R\$ 71.793,36	R\$ 80.433,86	R\$ 80.031,63	R\$ 96.669,96	R\$ 90.862,60	R\$ 43.417,92
PIS a lançar	R\$ 4.394,59	R\$ 7.850,38	R\$ 24.453,07	R\$ 2.583,44	R\$ 11.384,83	R\$ 12.859,32	R\$ 10.585,34	R\$ 6.991,53	R\$ 7.380,82	R\$ 12.854,71	R\$ 14.755,70	R\$ 47.633,61

Ora, se a Planilha do Termo de Encerramento, muito embora 'esperneie' sobre as DCTF, declara cristalina e claramente que leva "em consideração o crédito de PIS

e COFINS declarado em DACON pelo contribuinte", e a Receita apurada pela Diligência é exatamente a mesma que o contribuinte lança é impossível ao agente fiscal chegar a valores diferentes com os mesmos dados! A matemática é uma constante!

	PIS (CALCULADO SOBRE A OMISSÃO DE VENDAS)											
	01/01/11	02/01/11	03/01/11	04/01/11	05/01/11	06/01/11	07/01/11	08/01/11	09/01/11	10/01/11	11/01/11	12/01/11
Receita bruta (Lançamento 3000)	2.920.427,42	2.245.391,89	10.134.451,74	12.044.897,10	13.366.201,10	17.343.999,97	12.715.719,42	14.536.354,33	15.747.123,87	19.236.303,88	11.099.272,51	9.781.559,35
PIS - 11,5%			248.635,82	269.115,03	283.103,50	161.171,10	277.443,23	246.456,18	254.397,10	247.429,38	259.146,69	219.148,18
Valor a receber - Lançamento 3000	746.109,24	146.176,55	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05
Operação financeira - Lançamento 3000												
PIS - 0,45% (PIS Contado - Cont. 4.000)	84.209,13	67.517,31	113.155,23	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55
PIS - 0,45% (PIS Contado - Cont. 4.000)	69.202,03	67.517,31	113.155,23	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55
Receita líquida após o PIS	15.106.061,00	15.089,39	2.180.386,54	3.463.564,54	3.463,54	1.930,73	3.463,54	1.930,73	3.463,54	1.930,73	3.463,54	1.930,73
PIS - 0,45% (PIS Contado - Cont. 4.000)												
Valor a receber - Lançamento 3000	746.109,24	146.176,55	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05	146.118,05
Operação financeira - Lançamento 3000												
PIS - 0,45% (PIS Contado - Cont. 4.000)	84.209,13	67.517,31	113.155,23	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55
PIS - 0,45% (PIS Contado - Cont. 4.000)	69.202,03	67.517,31	113.155,23	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55	67.517,31	67.126,55

Obs.: F3 calculado sobre a emissão de PCMENTAR calcula a parte
Isenta planilha foi levada em consideração o custo de PIS e COFINS declarado no DACTOS pelo contribuinte

Isso acontece, Excelências, porque se verifica pela simples leitura, que, novamente por erro, nesta planilha o fiscal utiliza o valor da Receita de Venda sem a subtração das devoluções.

Quando se utiliza o valor reconhecido pelo agente fiscal na sua própria planilha, neste momento apresentada, como receita para a apuração do PIS e da COFINS, se chega à exata planilha do contribuinte.

Assim, verifica-se total procedência dos cálculos apresentados pelo contribuinte também no cálculo de PIS e COFINS, como reconhecido pelo próprio agente fiscal que: 1) a receita de vendas é a apurada pelo contribuinte, e, 2) que os créditos de PIS e COFINS considerados são os da DACON, conforme calculado pelo contribuinte.

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

III - DO PEDIDO

Diante do exposto e, após verificação das provas, PUGNA-SE seja o presente recurso conhecido e provido para ANULAR INTEGRALMENTE o Auto no que ainda subsistia em discussão neste processo administrativo:

- 1) No que tange ao FOMENTAR ficou cristalinamente provada a caracterização de subvenção.
- 2) No que tange aos lançamentos de PIS e COFINS, o contribuinte apresentou as planilhas corretas, demonstrando que ofereceu a tributação valores maiores que os devidos a título de receita, recolhendo valores maiores, conforme DACTON já constante dos autos desde o início da fiscalização, pugnano pela compensação dos valores pagos a maior, conforme planilhas em anexo nos autos deste processo.

PUGNA ainda que sejam reconhecidos obtidos pelo agente fiscal no Termo de Encerramento de Diligência, ratificado o desmembramento do processo no

que tange ao IRPJ e a CSLL, e declarada a suspensão da exigibilidade em relação aos tributos, uma vez que incluídos no PERT”.

Mais à frente, às e-fls.2747-2748, Recorrente aditou seu recurso voluntário no sentido de que com a Convalidação dos Incentivos Fiscais concedidos pelos Estados da Federação Brasileira, nos termos da LC nº 160/2017, houve a perda do objeto da Autuação. Logo, o auto de infração perdeu sua eficácia e o presente processo deve ser arquivado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

DELIMITAÇÃO DA LIDE – DA MATÉRIA CONTROVERTIDA

Conforme já relatado, o presente processo versa acerca de lançamentos decorrentes da apuração de infrações à legislação tributária quanto à contabilização e apuração do lucro decorrente do benefício fiscal recebido do Estado de Goiás pela liquidação antecipada do financiamento obtido no Programa de Participação e Fomento à Industrialização – FOMENTAR do ano-calendário 2009 e 2010, bem como de omissão de receita pela divergência entre as notas fiscais eletrônicas e a receita declarada no AC 2010 (IRPJ) e crédito descontado indevidamente na apuração do PIS e Cofins (regime não-cumulativo – AC 2010, levando em consideração os créditos e débitos declarados nas DACON's.

A decisão de piso deu provimento parcial à impugnação, mantendo-se parte do crédito tributário exigido, conforme discriminado pela Autoridade Fiscal na planilha "CÁLCULO DOS TRIBUTOS" (e-fls. 2534/2535):

IRPJ					
Diferença do IRPJ Apurado Nesta Diligência (Valor a lançar)	81.010,56	701.773,36	32.839,98	63.217,11	
Diferença do IRPJ Lançado Auto de Infração	230.973,42	845.721,35	209.313,18	230.970,20	
IRPJ - exonerado	149.962,86	143.947,99	176.473,20	167.753,09	
Multa exonerada - 75%	112.472,15	107.960,99	132.354,90	125.814,82	
Total	262.435,01	251.908,98	308.828,10	293.567,91	1.116.740,00
CSLL					
Diferença da CSLL Apurada Nesta Diligência (Valor a lançar)	11.822,37	22.903,87	29.163,80	252.639,70	
Diferença da CSLL Lançado Auto de Infração	75.409,53	83.294,97	83.150,43	304.458,97	
CSLL - exonerada	63.587,16	60.391,10	53.986,63	51.819,27	
Multa exonerada - 75%	47.690,37	45.293,33	40.489,97	38.864,45	
Total	111.277,53	105.684,43	94.476,60	90.683,72	402.122,28

Quanto à COFINS relativo ao mês de Junho:

INSUFICIENCIA RECOLHIMENTO COFINS (Sobre a Omissão de Receita de Vendas) – Junho/2010	Valor em Reais
Valor da COFINS Original Lançado no Auto de Infração	143.828,12
Valor da COFINS Apurado Nesta Diligência	9.238,98

Nesse contexto, a Recorrente informou em sede recursal que, **reconhecendo o seu erro na apuração dos valores de IRPJ e CSLL relativos à omissão de receitas, aderiu ao PERT - Programa Especial de Regularização Tributária**, tendo realizado o desmembramento deste processo administrativo no PAT n. 13116-722.390/2017-73.

Assim, a matéria controvertida refere-se aos valores contabilizados a título de FOMENTAR que foram considerados, pela autoridade fiscal, como subvenções de custeio pelo fato de a Recorrente ter liquidado os valores devidos, antecipadamente, em leilões realizados no ano de 2009 e 2010. Entende a Recorrente que, uma vez que seguiu à risca a lei de fomento (tendo investido integralmente os valores no seu parque industrial, conforme documentação em anexo), trata-se de subvenções de investimento.

ANÁLISE DAS ALEGAÇÕES RECURSAIS

FOMENTAR

Como constou no relato dos fatos, foi instaurado procedimento de fiscalização em relação à Recorrente, conforme determinado no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 01.2.02.00-2013-00172-8, referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, *instaurado para verificação do fiel cumprimento da legislação tributária na contabilização e apuração do lucro decorrente do benefício fiscal recebido do Estado de Goiás pela liquidação antecipada do financiamento obtido no Programa de Participação e Fomento à Industrialização – FOMENTAR do ano-calendário 2009 e 2010, bem como na apuração de omissão de receita pela divergência entre as notas fiscais eletrônicas e a receita declarada no ano-calendário 2010*.

Em razão de a Recorrente ter sido beneficiado com um “desconto” bastante significativo (89%) sobre a sua dívida no empréstimo do FOMENTAR, por havê-la liquidado, antecipadamente, em leilões realizados no ano de 2009 e 2010, a fiscalização entendeu que:

“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". (Grifei)

Em decorrência da mencionada constatação, houve a lavratura de auto de infração pela autoridade fiscal no sentido que o benefício em análise não seria uma subvenção para investimento, mas sim para custeio ou operação (receita operacional), isso porque a Recorrente liquidou o seu débito no financiamento do FOMENTAR, obtendo o perdão de uma parte bastante significativa da dívida.

Asseverou, ainda, que o Estado de Goiás renunciou a receber R\$ 4.197.969,68, correspondentes a 89% (oitenta e nove por cento) do saldo devedor "alienado" e que, em verdade, o que ocorreu não foi um simples desconto (que seria receita financeira), mas sim um perdão de dívida, receita que deve ser reconhecida em "outras receitas operacionais", devendo ser tributada por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Contudo, a fiscalização explicou que este abatimento não foi contabilizado como receita, e, por isso, não foi tributado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Destacou que a Receita Federal do Brasil, à luz da legislação vigente, entende que esse benefício, na forma como foi concedido, não é subvenção para investimento. Daí a lavratura do auto de infração.

A Recorrente, por seu turno, defendeu que o referido incentivo concedido pelo Governo do Estado de Goiás, é subvenção para investimento, não devendo, portanto, ser computado na determinação do Lucro Real, nos termos do disposto no artigo 443 do RIR/99, **cuja contabilização deve estar de acordo com o inciso I do mesmo artigo c/c o artigo 182, § 1º da lei 6.404/76, com a classificação contábil de "contas de reserva de capital"**.

Acrescentou que **com o advento da Lei 11.638/07** passou a se chamar reserva de subvenção/incentivos fiscais. Explica que efetuou a contabilização de forma correta, alterou o capital social da empresa pelo valor representativo (e-fls. fls. 22 a 31), vez que não houve nenhum tipo de transação financeira, ou seja, nenhum recurso financeiro foi creditado para a autuada, a título de descontos por antecipação, quer seja do Estado, quer seja da instituição financeira.

Discorreu acerca das normas do Programa e concluiu que o montante resultante da antecipação pode 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".

Sobre a questão, assim constou na decisão de piso:

"(...)

Pelo exposto, contata-se a existência de dois momentos distintos do negócio jurídico: (1) a fase inicial – a de concessão do financiamento; e (2) a segunda fase - a da sua quitação em condições extremamente favoráveis, com abatimento de grande parte da dívida, caracterizando a subvenção, sem que haja qualquer obrigação quanto à comprovação perante o Estado de Goiás acerca da observância das aplicações dos investimentos conforme contratadas.

O presente litígio diz respeito à segunda fase do incentivo fiscal estadual, ou seja, à renúncia, por parte do Estado de Goiás, da ordem de 89% do saldo devedor do imposto (ICMS) financiado.

Não obstante a confusão normativa promovida pelo Estado de Goiás, observa-se que, com a redação dada pelo art. 4º da Lei Estadual nº 15.518, de 2006, restam como condições estabelecidas para manutenção da adesão ao programa FOMENTAR a (1) incorporação ao capital social da empresa do valor do desconto obtido na liquidação antecipada do empréstimo, e (2) o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo FOMENTAR. E mais, estabelece expressamente a norma estadual que, atendidas as condições, a beneficiária **fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás.**

A autoridade fiscal apontou como fundamento principal da exação o de que as aludidas importâncias provenientes do referido Programa **não se enquadrariam como subvenção para investimento, pois faltariam os seguintes requisitos** necessários para caracterizá-las como tal: (1) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade; e (2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (execução do projeto).

Insta consignar que os benefícios fiscais reconhecidos pela legislação estadual não têm o condão de alterar as regras de contabilização do lucro ou os efeitos tributários previstos pela legislação federal. **O fato de prever a legislação estadual a natureza da subvenção não descaracteriza a presente análise. Tal previsão aplica-se para os fins propostos na própria legislação estadual, não vinculando o fisco federal ou mesmo afastando normativos contábeis.**

Eventuais benesses concedidas pela legislação em comento e desoneração de apresentação de provas referentes à observância das condições estabelecidas não se estendem aos demais entes tributantes, a eles não se aplicando.

Para discorrer sobre o assunto, mostra-se pertinente uma breve introdução sobre os benefícios fiscais e suas diversas modalidades, dentre as quais, as subvenções. Foram adotadas como fontes de pesquisa os ensinamentos contidos no Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, citado pela impugnante, e a Solução de Divergência Cosit nº 15, de 01/09/2003, tomados como referência para as considerações expostas no presente voto.

Podem os incentivos fiscais, concedidos pelas pessoas jurídicas de direito público às de direito privado, receberem diferentes classificações, dependendo das condições estabelecidas entre as partes mediante lei ou contrato.

Conforme já se pronunciou o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 922, de 13/12/2001, as “subvenções são transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção ou custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos. As subvenções subdividem-se em: (a) sociais – aquelas destinadas a entidades, públicas ou privadas, sem finalidade lucrativa, de natureza assistencial, médica, educacional ou cultural, com vista a estimular a prestação de serviços essenciais, em suplementação à iniciativa privada; (b) econômicas – as transferências destinadas a empresas públicas ou privadas, de natureza industrial, comercial, agrícola ou pastoril, inclusive para a cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas.” **A expressão “subvenções correntes para custeio ou operação”** teve inspiração nos termos técnicos do Direito Financeiro, conforme previsão na Lei nº 4.320, de 17/03/1964. Esclarece o item 2.5 do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978: (...)

Quanto às **subvenções para investimento**, esclarece o mesmo parecer (grifo nosso):

(...)

Desses subsídios podemos inferir que 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 INVESTIMENTOS.

(...) 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.

(...)

3.6 - Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A **mecânica do**

benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção. [...]”

Desse modo, como exposto pela autoridade fiscal, da leitura **do ato normativo supra transcrito** (Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978), depreende-se **que as subvenções para investimento apresentam as seguintes características: (1)** a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade; **(2)** a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e **(3)** o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Por sua vez, a edição do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, veio complementar o disciplinamento das subvenções, ao dispor sobre a denominada “subvenção para investimento”.

Releva destacar como a legislação trata das duas espécies de subvenção nos arts. 392 e 443 do RIR/99 (grifo nosso):

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);

[...]

*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.

No que concerne ao art. 443 do RIR/99, vale lembrar que com o Regime Tributário de Transição (RTT), a contabilização das subvenções para investimento foi alterada, no sentido de registrar os ingressos em conta de resultado pelo regime de competência, integrando o lucro líquido do exercício, para posteriormente excluir os valores do Livro de Apuração do Lucro Real.

Assim, não obstante as subvenções terem natureza de receitas, podem ou não ser tributáveis. Na modalidade de subvenção corrente para custeio ou operação, são classificadas como “Outros Resultados Operacionais”. Por sua vez, as subvenções para investimento podem ser tributáveis ou não, desde que sejam atendidas condições impostas pela lei. (...)

Em outras palavras, o ingresso proveniente da subvenção para custeio visa ressarcir encargos registrados na contabilidade que contribuem para diminuir o resultado da empresa.

Assim, o registro do ingresso da subvenção (no caso, o não desembolso) em conta de resultado (reduzora dos custos), cumpre a função de neutralizar a apuração do resultado da pessoa jurídica, com reflexos na tributação do lucro (IRPJ e CSLL), funcionando o registro como indicativo de verdadeiro estorno de custo que a subvenção objetivou ressarcir.

O DL nº 1.598, de 1977 dispôs, ainda, que a isenção ou redução de impostos poderiam ser formas de subvenção. Contudo, merece destaque o **item 20 da Solução de Divergência Cosit nº 15, de 01/09/2003**: (...)

Nesse momento, mostra-se relevante constatar que o gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, aquelas classificadas como subvenções, como (1) subvenções correntes para custeio ou operação, (2) subvenções para investimento, e (3) aquelas que não se enquadram no conceito de subvenções, como, por exemplo, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, perdão de dívidas fiscais e concessão de financiamentos.

A título de ilustração, o caso analisado pela Solução de Divergência Cosit nº 15, de 01/09/2003 trata de situação no qual os incentivos **não configuram qualquer natureza de subvenções**, seja para investimento ou para custeio ou operação. (...)

Forçoso é concluir 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.

Como bem concluiu a autoridade fiscal, da leitura do ato normativo supratranscrito (Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978), **é patente que a subvenção para investimento deve apresentar os seguintes requisitos:**

1) Destinação à implantação ou expansão de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99); e

2) Liberação dos recursos mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador, isto é, há a necessidade de algum sincronismo entre a concessão da verba e a execução do projeto.

Portanto, distintamente do alegado pela impugnante, à luz do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (desconto de até 89% sobre quitação de dívidas dos programas 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.

(...)

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.

(...)

Em relação ao programa em análise, verifica-se que nem a lei específica de concessão do benefício (Lei Estadual nº 9.489/84) nem seu regulamento (Decreto nº 3.822/92, do Estado de Goiás) previram tal sincronismo, **não havendo como garantir que a subvenção seria utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico, o que seria a finalidade do benefício fiscal estadual”.**

(...)

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.

Como bem destaca a Autoridade Lançadora, 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.

Desse modo, 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.

Expõe corretamente a Autoridade que existem 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 se pode 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.** (Grifei)

Por ocasião da apresentação de seu recurso voluntário, a Recorrente ratificou seus argumentos no sentido de que restou cristalina a comprovação da caracterização de subvenção para investimento, visto que os requisitos contábeis foram cumpridos à risca e que isso nem sequer foi questionado pelo ente tributante em qualquer momento do processo, bem como a fiscalização não chegou a investigar acerca do fim em que aplicados os valores, resumindo-se apenas a desclassificar a natureza do incentivo fiscal, muito embora todo o procedimento e a natureza não-tributável da subvenção sejam previstas em lei ordinária e, portanto, vinculativa.

Contudo, para evitar qualquer discussão, a Recorrente carreou aos autos “os documentos fiscais de compra de seu imobilizado nos anos da autuação, com a compra de maquinários, caminhões e outros investimentos indispensáveis à manutenção da atividade e da competitividade da empresa, uma vez que é simplesmente impossível manter seu marketshare sem garantir a entrega de seus produtos, cuja modalidade é CIF e com prazos médios de pagamento de

cerca de 105 dias o que torna insustentável a atividade deste contribuinte sem frota própria e atualizada, bem como lhe é imprescindível manter a tecnologia no processo de fabricação, comprando máquinas modernas, investindo em inovação tecnológica bem como na importação de produtos não encontrados no país”.

Portanto, o cerne da discussão, parte reside em aferir se os valores apurados pela autoridade fiscal ensejam, ou não, o tratamento conferido às subvenções para investimento (incentivo fiscal estadual) ante a renúncia, por parte do Estado de Goiás, da ordem de 89% do saldo devedor do imposto (ICMS) financiado.

Como se sabe, a subvenção de investimentos era tratada pelo §2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, *litteris*:

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

(...)

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

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

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

A Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 4.989, de 30 de dezembro de 1998, e pelo Decreto nº 5.036, de 16 de abril de 1999, concedeu desconto na quitação antecipada do referido empréstimo, caso em que este montante é considerado como subvenção para investimento:

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:

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 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"

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;

§ 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.

§ 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.

Nesse sentido, à época, os requisitos para fruição do incentivo caracterizado como subvenção de investimento são: (a) os recursos devem ser originários de pessoas jurídicas de direito público; (b) os recursos devem ter destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; (c) necessário sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (d) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e (e) os recursos devem ser registrado contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

A seguir o mencionado dispositivo, §2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, foi afetada pela Lei nº 11.941, de 2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição, em razão das alterações promovidas na escrituração contábil a partir da Lei nº 11.638, de 2007. Confirmam-se seus artigos 15 a 18, *in verbis*:

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

pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

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

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

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

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

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

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

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da

subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

Os procedimentos aludidos pelos mencionados artigos 15 a 18 da Lei nº 11.941, de 2009, que eram de observância obrigatória por todos os sujeitos passivos desde o ano-calendário 2010, **foram revogados a partir de 01.01.2015 pelo inciso X do artigo 117 da Lei nº 12.973, de 2014, que veio a extinguir o Regime Tributário de Transição.**

Publicada em 14.05.2014, a Lei nº 12.973 teve sua vigência estipulada da seguinte forma:

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

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

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

(...)

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

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

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

§ 3º Fica afastado, a partir de 1º de janeiro de 2014, o disposto na alínea “b” do § 1º e nos §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para as pessoas jurídicas que exerceram a opção de que trata o caput.

(...)

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

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

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

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

I - os arts. 76 a 92; e

II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

Referindo-se às subvenções para investimento, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ostentava a seguinte redação original:

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

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

II - aumento do capital social. (Grifei)

§ 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.

Posteriormente, veio a ser editada a Lei Complementar nº 160, de 2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao acima transcrito artigo 30, *verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30

(...)

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

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

Além disso, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, assim dispôs:

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.

Verifica-se, pois que com a publicação da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, teve fim a discussão sobre a natureza do crédito de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos "são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo".

Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se aos anos-calendários de, 2009 e 2010. Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Contudo, ainda que seja incólume de dúvidas a aplicação retroativa do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para os processos em andamento, era necessário verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160, de 2017, se os requisitos expressos no caput daquele dispositivo estavam presentes nestes autos. Todavia, ressalte-se que isso sequer foi questionado nestes autos.

Nesse mesmo sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça julgou o **REsp nº 1945110/RS**, sob a sistemática dos recursos repetitivos, quanto firmou a tese do **Tema Repetitivo nº 1182**, assim enunciada:

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

É certo que, a partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para **(i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (ii) aumento do capital social.**

Neste cenário, é certo que, uma vez cumprido o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, **qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros (e quem nem foi questionado pelo acórdão de piso) e não tem sido levando aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores, não deve prevalecer, nesta parte, o lançamento efetuado.**

ACÓRDÃO 1402-007.433 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13116.721286/2014-19

DOCUMENTO VALIDADO

Porém, tal contabilização foi efetuada devidamente. Verifica-se que em **10/12/2009** foi lançado em conta de **Reserva de Capital** o valor de **R\$ 1.913.265,52** referente ao valor do desconto obtido no Leilão Fomentar. O valor do desconto não transitou por conta de resultado (e-fl. 1346):

Razão com Contrapartidas

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	SaldoD/C Histórico	
10/12/2009	2210101	Fomentar	D	2.149.736,54	4.821.770,35 C	vr conf. documento vr conf. documento
10/12/2009	27104	Reserva de Capital/Subvencao	C	1.913.265,52	4.821.770,35 C	vr conf. documento vr conf. documento
10/12/2009	1520305	Aplicacao Bolsa-garantia	C	227.353,74	4.821.770,35 C	vr conf. documento vr conf. documento
10/12/2009	1110101	Caixa	C	9.117,28	4.821.770,35 C	vr conf. documento vr conf. documento

Em 15/12/2010 foi lançado na conta Reserva de Capital o valor de R\$ 2.567.083,33, que equivale ao valor do débito originário do programa Fomentar. O valor dos descontos obtido no Leilão Fomentar em 2010 é equivalente a R\$ 2.284.704,16. Não foi contabilizado o valor da parcela paga em dinheiro nem o valor da bolsa garantia utilizado na liquidação do débito originário. O valor do desconto não transitou por conta de resultado(e-fl. 1347):

Razão com Contrapartidas

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	SaldoD/C Histórico	
15/12/2010	2210101	Fomentar	D	2.567.083,33	10.157.815,43 C	vr conf. documento vr conf. documento
15/12/2010	27104	Reserva de Capital/Subvencao	C	2.567.083,33	10.157.815,43 C	vr conf. documento vr conf. documento

Como se não bastasse, a Recorrente também carrou aos autos, em sede recursal, “documentos fiscais de compra de seu imobilizado nos anos da autuação, com a compra de maquinários, caminhões e outros investimentos indispensáveis à manutenção da atividade e da competitividade da empresa, uma vez que é simplesmente impossível manter seu marketshare sem garantir a entrega de seus produtos, cuja modalidade é CIF e com prazos médios de pagamento de cerca de 105 dias o que torna insustentável a atividade deste contribuinte sem frota própria e atualizada, bem como lhe é imprescindível manter a tecnologia no processo de fabricação, comprando máquinas modernas, investindo em inovação tecnológica bem como na importação de produtos não encontrados no país”.

Dessa forma, a Recorrente demonstrou que houve a destinação à implantação ou expansão de um empreendimento econômico de propriedade do beneficiário, como dispõe o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99); e as aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador. Comprovado, assim, restou a sincronia entre a concessão da verba e a execução do projeto.

Assim sendo, entendo que, 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 cálculo do Lucro Real.

Nesse sentido, este Tribunal tem decidido:

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 cálculo 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. (Acórdão nº 1401-006.886, Relator :Claudio de Andrade Camerano, Data da Sessão: 12/03/2024)

SUBVENÇÃO. 1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. 3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico. (Recurso Especial Repetitivo nº 1945110/RS). LANÇAMENTO REFLEXO. O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ. (Acórdão nº 1003-004.300, Relatora: Carmen Ferreira Saraiva, Data da Sessão: 06/03/2024)

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. A Lei Complementar nº 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados.

Em seu art. 9º, determina 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 neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte teriam a natureza de subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário. CESSÃO DE CRÉDITOS. CAUSA NEGOCIAL DAS OPERAÇÕES. OPERAÇÕES QUE SE REVELAM NECESSÁRIAS E RAZOÁVEIS DENTRO DO CONTEXTO FÁTICO. LEGALIDADE. LIBERDADE NEGOCIAL. A análise da operação realizada (que em que pese seja inusual pois é decorrente de uma realidade bem específica do incentivo Estadual) guarda razoabilidade fática e econômica para a empresa, e está dentro do âmbito da liberdade negocial das partes. TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS. Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova. (Acórdão nº 1401-006.055, Relator: Daniel Ribeiro Silva-, Data da Sessão: 18/11/2021)

Em que pese tais comprovações, a decisão de piso fundamentada no Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, **entendeu que os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (desconto de até 89% sobre quitação de dívidas dos programas FOMENTAR)** não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, logo, não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real.

Ora, não se pode concordar que o desconto concedido seja considerado subvenção para custeio, descaracterizando a subvenção para investimento.

É indevida a conduta da fiscalização de desconsiderar a natureza jurídica de uma subvenção tratada expressamente como subvenção para custeio pela legislação do ente que a concedeu como se subvenção para custeio fosse. A Lei Estadual que trata do Programa FOMENTAR é expresse ao prever que o valor do desconto obtido será considerado como subvenção para investimento e, indo além, prevê as formas como o investimento em modernização deve ser efetuado.

Neste ponto, destaco o constante no Parecer Normativo CST 112/79 ao trazer conceitos de subvenção para custeio e para investimento:

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

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

2.12 Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se ressaltar que o mencionado parecer traz ainda exemplificação de subvenção para investimento: 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."

Mencionado parecer traz ainda exemplificação de subvenção para investimento:

"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, obedecendo as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico."

Como bem constou no Acórdão nº 1201-001.900, que tratou de caso análogo ao em questão, acerca do Parecer Normativo CST 112/79:

"Trata-se aqui de caso análogo ao Programa FOMENTAR ora em análise, no qual a legislação prevê expressamente que o contribuinte aplicará a economia representada pelos descontos concedidos na modernização de suas plantas dentro de um prazo de 20 anos.

Entende a fiscalização que o longo prazo concedido somado à possibilidade de se considerar investimentos já efetuados, retira a condição do benefício como sendo subvenção para investimento passando a configurar subvenção para custeio.

Não me alinho com tal racional. Isso porque, a legislação do Programa FOMENTAR prevê a aplicação dos benefícios em investimentos de modernização e dá um prazo para tanto e, em razão disso, prevê expressamente se tratar de subvenção para investimentos - assim o fez o legislador estadual. Não pode a fiscalização desconsiderar a lei estadual, retirar-lhe a eficácia ou alterar-lhe seu conteúdo e efeitos por discordar do conceito de investimento considerado pelo legislador estadual.

Assim o fazendo, estaria a fiscalização federal legislando no lugar daqueles que foram eleitos para tanto no Estado de Goiás!

O mencionado PN CST 112/1979 conclui que:

"As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características (...)".

Está claro e expresso na legislação do Programa FOMENTAR que o benefício concedido reúne todas as características de uma subvenção para investimento e não uma subvenção para custeio, até porque, tal Programa instituído pela Lei Estadual n. 9.489/84 teve como objetivo expresso criar estímulo para as empresas se instalarem no Estado de Goiás e lá permanecerem através da expansão de seus empreendimento e com isso gerarem renda, arrecadação e emprego.

Entendeu ainda a fiscalização que não restou comprovada a aplicação do incentivo obtido com os investimentos exigidos pela lei estadual, contudo, neste ponto, me alinho com o entendimento já externado pela CSRF, conforme ementa abaixo:

JURÍDICA - IRPJ. Ano calendário: 1999, 2000, 2001. Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos. (Processo nº 10283.005506/2003-91 - Acórdão n. 9101-00.566)

Nesse contexto, na medida que o Estado de Goiás concede um desconto tributário, pode-se dizer que essa situação se assemelha ao caso de crédito presumido devolvido ao contribuinte. Trata-se de uma renúncia por parte do Estado, que não deve ser prejudicada pela incidência de tributos federais, sob risco de interferência indevida na política econômica estadual.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatou o Acórdão nº 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma que considerou ser os benefícios fiscais uma espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e que pode ser aplicado de forma análoga ao presente caso:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...) – (Acórdão nº 9101-006.891, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 04 de abril de 2024)

Outrossim, levando em consideração que o legislador federal, ao definir as novas regras para a apuração do crédito fiscal de subvenção para investimento, não fez ressalvas no tocante a um possível desconto do qual possa se beneficiar caso opte por antecipar o pagamento em questão.

Consequentemente, tendo sido confirmado que os requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e no artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, foram atendidos, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, devendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cálculo do Lucro Real.

Conclui-se, ainda, que o fato de a Recorrente ter sido o sujeito passivo foi beneficiado com um “desconto” (89%) sobre a sua dívida no empréstimo do FOMENTAR, por havê-la liquidado, antecipadamente, em leilões realizados no ano de 2009 e 2010, não têm o condão de desnaturar as subvenções para investimento. Ou seja, o desconto (perdão de dívida) obtido pelo sujeito passivo, com a liquidação antecipada do financiamento oferecido pelo FOMENTAR, pode ser considerado subvenção para investimento.

De fato, os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR desde que possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, como demonstrado nos autos, se caracterizam como subvenção para investimentos, não devendo ser computados na determinação do lucro real.

Pelo mesmo motivo, não sujeitam-se à incidência das contribuições sociais do PIS e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos descontos concedidos à Recorrente pela liquidação antecipada do empréstimo do Programa FOMENTAR (subvenções de investimentos). Nesse sentido, cito o Acórdão nº 9101-006.958 (CSRF), em que a cobrança reflexa de PIS/COFINS em decorrência do IRPJ foi afastada para o caso de subvenção de investimento de créditos outorgados de ICMS.

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

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento o montante glosado título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS por não prosperar a alegação de omissão de valores referentes ao FOMENTAR.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça