



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.720702/2014-12
ACÓRDÃO	1302-007.938 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GEM AGROINDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. INTIMAÇÃO ELETRÔNICA. DTE. VALIDADE.

A intimação realizada por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) é válida, independentemente do meio anteriormente utilizado no curso do processo, por inexistir ordem de preferência entre as formas de comunicação previstas na legislação. A não consulta da mensagem no prazo legal implica ciência por decurso de prazo.

A adesão ao DTE impõe ao Contribuinte o dever de acompanhar sua caixa postal eletrônica, não podendo ser atribuída à Administração Tributária a responsabilidade pela inércia do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, e na parte conhecida, em negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Ailton Neves da Silva, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** (e-fls. 1.112/1.148); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (e-fls. 1.078/1.111); de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP** (e-fls. 1.149/1.161), e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – **COFINS** (e-fls. 1.162/1.174), relativos ao período **de 2009, 2010 e 2011** e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de **R\$ 8.556.887,04**, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa (75%), a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	2.662.350,14	768.167,16	1.996.762,61	5.427.279,91
CSLL	489.534,17	151.181,58	367.150,64	1.007.866,39
COFINS	852.478,37	251.430,88	639.358,78	1.743.268,03
PIS	185.077,55	54.586,99	138.808,17	378.472,71
TOTAL				8.556.887,04

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
10/12/2009	3.558.220,38	75,00
28/07/2010	1.200.523,95	75,00
15/12/2010	1.199.325,22	75,00
31/01/2011	300.000,00	75,00
20/06/2011	1.646.500,39	75,00
30/08/2011	1.343.439,96	75,00
19/12/2011	1.968.810,60	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2009 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

0002 INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM A OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

O sujeito passivo compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido Fato Gerador ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/06/2010	0,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2010 e 30/06/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

0003 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Imposto de renda recolhido a menor conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	39.017,43	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2011 e 31/12/2011:

Arts. 247 e 841, inciso IV, do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3,000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

O contribuinte excluiu valores indevidamente da base de cálculo ajustada da CSLL lucros, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
10/12/2009	3.558.220,38	75,00
28/07/2010	1.200.523,95	75,00
15/12/2010	1.199.325,22	75,00
31/01/2011	300.000,00	75,00
20/06/2011	1.646.500,39	75,00
30/08/2011	1.343.439,96	75,00
19/12/2011	1.968.810,60	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2009 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96;

art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

0002 INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL SEM A OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/06/2010	0,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2010 e 30/06/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90;

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95;

Art. 16 da Lei nº 9.065/95;

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

0003 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Na DCTF referente ao 4º trimestre de 2011, o contribuinte declarou a menor o valor a pagar, e não fez o recolhimento da diferença apurada em ação fiscal, motivo pelo qual constitui o crédito tributário conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	11.498,56	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

PIS/PASEP:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo discriminada(s), com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
10/12/2009	3.558.220,38	75,00
28/07/2010	1.200.523,95	75,00
15/12/2010	1.199.325,22	75,00
31/01/2011	300.000,00	75,00
20/06/2011	1.646.500,39	75,00
30/08/2011	1.343.439,96	75,00
19/12/2011	1.968.810,60	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2009 e 31/12/2011:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70;

art. 40 da Lei nº 10.637/02

Art. 2º da Lei nº 10.637/02

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

COFINS:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo discriminada(s), com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO
OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
10/12/2009	3.558.220,38	75,00
28/07/2010	1.200.523,95	75,00
15/12/2010	1.199.325,22	75,00
31/01/2011	300.000,00	75,00
20/06/2011	1.646.500,39	75,00
30/08/2011	1.343.439,96	75,00
19/12/2011	1.968.810,60	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2009 e 31/12/2011:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991;

art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03.

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 50 da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. De acordo com o “Relatório Fiscal” (e-fls. 1.177/1.202), a Fiscalização constatou que os valores recebidos pela Contribuinte no âmbito do programa FOMENTAR possuíam natureza de financiamento destinado a capital de giro, com incidência de juros, amortização e exigência de garantias. Verificou-se, ainda, que tais débitos eram posteriormente quitados de forma antecipada, com a concessão de descontos expressivos, da ordem de aproximadamente 89%.

4. Nesse contexto, a Fiscalização entendeu que os descontos obtidos na liquidação antecipada dos financiamentos do FOMENTAR não se qualificavam como subvenção para investimento, mas sim como subvenção para custeio ou operação. Considerou, para tanto, que o incentivo poderia ser utilizado para capital de giro e que inexistia controle efetivo quanto à destinação dos recursos, concluindo que os valores deveriam ser tratados como receita operacional.

5. Com base nessas premissas, a Autoridade Fiscal concluiu que os valores excluídos pela Contribuinte no LALUR — e não computados nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins —, correspondentes aos descontos obtidos no âmbito do FOMENTAR, deveriam ter sido tributados. Em razão disso, foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, com reflexos em PIS e Cofins, relativamente aos anos-calendário de 2009 a 2011, nos seguintes termos:

“Uma vez que não há qualquer mecanismo eficiente de vinculação entre os valores obtidos com os incentivos fiscais e a aplicação dos recursos em imobilizado visando a Implantação ou expansão do empreendimento, podendo assim tais recursos serem utilizados ao livre arbítrio do contribuinte, não resta dúvida que tais incentivos se classificam adequadamente na categoria de subvenções para custeio ou operação, de acordo o art. 392, inciso I do RIR/99. Esse auxílio obtido com esse 'generoso desconto •(89%), 'evidencia um não desembolso financeiro da empresa, que pode utilizá-lo como lhe convier, tanto em investimento fixo ou capital de giro.

Seguindo a boa técnica contábil, essas subvenções para custeio devem constar no resultado da empresa como "outras receitas operacionais". Com isso, tais receitas fazem parte da apuração do lucro real para apuração do IRPJ e CSLL e da base de cálculo para apuração do PIS e COFINS não cumulativo.

Referente a débitos escriturados, o contribuinte fez liquidação obtendo valores consideráveis de descontos e esses valores e períodos da liquidação, com informação do valor do débito escriturado, o valor da liquidação do débito, o valor do desconto obtido na liquidação, e o valor do percentual entre o valor do débito e o valor da liquidação, encontram-se numa planilha denominada de "Demonstração Valores Descontos em Liquidação Antecipada do Fomentar", que consta de fls. 541 a 550.

Diante do exposto, conclui-se que a operação sob análise (desconto de 89% sobre quitação de dívidas dos programas FOMENTAR) se constitui em uma subvenção para custeio caracterizada por um não desembolso, e que, por se caracterizar como uma receita operacional para cálculo do PIS e da COFINS, e deve compor a apuração do IRPJ e CSLL sobre o Lucro Real nos meses de dezembro de 2009; julho e dezembro de 2010; junho e dezembro de 2011, não devendo ser excluídas no Livro de Apuração do Lucro Real (fls. 940 a 999), e DIPJ (fls. 697 a 926), como o contribuinte o fez".

6. Ademais, a Fiscalização identificou insuficiência de recolhimento no quarto trimestre de 2011, apurando, quanto ao IRPJ, diferença de R\$ 39.017,43 entre o valor devido e o declarado em DCTF, e, quanto à CSLL, diferença de R\$ 11.498,56.

7. Outro ponto relevante refere-se ao recebimento, no exercício de 2011, de indenização securitária por danos patrimoniais, no montante total de R\$ 1.643.439,96, relativa a bens do ativo imobilizado integralmente depreciados. A Contribuinte sustentou que tais valores não estariam sujeitos à incidência de IRPJ e CSLL, por se tratarem de mera recomposição patrimonial. A Fiscalização, contudo, entendeu que, estando os bens totalmente depreciados, o valor integral recebido configuraria ganho de capital, devendo, portanto, compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Concluiu, ainda, que tais valores integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, por se qualificarem como receitas tributáveis.

8. Ao final, foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, inclusive quanto às diferenças decorrentes da insuficiência de recolhimento no quarto trimestre de 2011, determinando-se, ainda, que a Contribuinte promovesse os ajustes necessários em seus controles de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL para períodos subsequentes. Confira-se:

“Considerando que base de cálculo dessas contribuições é a receita bruta da pessoa jurídica, assim entendido a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua classificação contábil, e considerando que as indenizações recebidas para reparar dano patrimonial classificam-se como receitas não operacionais, estas serão tributáveis e integrarão, pelo seu valor total, a base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins, no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

As indenizações destinadas a repor o bem destruído ou a reparar o bem danificado, caracterizam receitas tributáveis sujeitas à incidência do Imposto de Renda Pessoas Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apenas no

que concerne ao ganho de capital eventualmente apurado. No caso in foco, como o bem já estava totalmente depreciado, o ganho de capital será o equivalente ao valor recebido pela indenização do referido bem. Portanto, não houve valor contabilizado correspondente à baixa do bem destruído.

Os valores referentes às indenizações recebidas para reparar dano patrimonial, por classificarem-se como receitas não operacionais, são tributáveis e integrarão, pelo seu valor total, a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente a recebimento de indenização patrimonial conforme acima citado, são constituídos pelo presente lançamento de crédito tributário.

Anexo ao Auto de infração, constam as planilhas de Compensação de Base Negativa da CSLL e planilhas de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ, com seus respectivos valores, neste ato, fica intimado o contribuinte a fazer os devidos ajustes nos saldos futuros de seus controles de Base Negativa de CSLL e Compensação de Prejuízos Fiscais, a partir de 31/12/2011”.

9. A Contribuinte foi cientificada do lançamento e apresentou Impugnação (e-fls. 1.212/1.248), por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) **Nulidade do procedimento fiscal:** sustenta que o início da fiscalização teria sido conduzido por servidor não regularmente designado no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), o que comprometeria a validade dos atos praticados e dos subsequentes.
- (ii) **Vedação à mudança de critério jurídico:** afirma que, em procedimento fiscal anterior, a própria Fiscalização teria reconhecido que os valores relacionados ao programa FOMENTAR não integravam a base de cálculo do PIS e da Cofins, de modo que a adoção de entendimento diverso violaria o artigo 146 do CTN¹, não podendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos.
- (iii) **Caracterização como subvenção para investimento:** defende que os benefícios do programa FOMENTAR atendem aos requisitos legais de subvenção para investimento, uma vez que visam à expansão do empreendimento e exigem a aplicação dos recursos no ativo da empresa, com manutenção no patrimônio líquido, não se configurando receita tributável.
- (iv) **Vedação à interferência da União:** sustenta que a tributação dos incentivos concedidos pelo Estado de Goiás configuraria indevida

¹ **Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

interferência da União em matéria de competência estadual, em afronta ao pacto federativo.

- (v) **Não incidência de PIS e Cofins:** argumenta que, sendo subvenção para investimento, os valores não compõem a base de cálculo das contribuições, nos termos da legislação vigente; subsidiariamente, ainda que considerados receita financeira, estariam sujeitos à alíquota zero.
- (vi) **Não incidência sobre indenização securitária:** alega que os valores recebidos a título de indenização por sinistro não representam acréscimo patrimonial, mas mera recomposição de perdas, não se sujeitando à tributação por IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.
- (vii) **Reconhecimento parcial do débito:** admite diferenças relativas à insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL no 4º trimestre de 2011, informando sua quitação por compensação, e requer o afastamento dessa parcela do litígio.
- (viii) **Juntada posterior de provas (aditamento):** requer a consideração de documentos apresentados posteriormente, relativos a projetos aprovados no âmbito do FOMENTAR, com fundamento nos princípios do formalismo moderado e da verdade material, para comprovar a efetiva realização dos investimentos.
- (ix) **Aplicação da LC nº 160/2017:** sustenta que a referida lei, de natureza interpretativa, confirma a não incidência de tributos sobre incentivos fiscais estaduais, devendo ser aplicada ao caso concreto.

10. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 15 de dezembro de 2017, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”), em Acórdão de nº 02-77.829 (e-fls. 2.018/2.043), entendeu pela **improcedência** da Impugnação, com base nos seguintes fundamentos:

- (i) A decisão recorrida, inicialmente, admitiu como integrantes da Impugnação os argumentos e documentos posteriormente apresentados, por entender atendidos os requisitos dos §§ 4º e 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.
- (ii) Registrou, ainda, que a matéria não litigiosa foi expressamente reconhecida pela Contribuinte, no tocante aos erros nos recolhimentos de IRPJ e CSLL, tendo esse ponto sido tratado à parte, com base no despacho e no termo de transferência de crédito tributário mencionados nos autos.

- (iii) No exame das preliminares, a decisão afastou a alegação de nulidade fundada em suposta irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).
- (iv) Entendeu que a inclusão posterior do Auditor-Fiscal no mandado era admitida pela Portaria RFB nº 3.014/2011, desde que formalizada eletronicamente e passível de consulta pela Contribuinte mediante o código de acesso constante do termo de início da fiscalização.
- (v) Assinalou que a inclusão do Auditor-Fiscal que subscreveu os autos ocorreu em conformidade com a norma aplicável. Acrescentou que, ainda que houvesse vício meramente formal no MPF, isso não afastaria o dever legal da Autoridade Fiscal de efetuar o lançamento, nos termos dos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional.
- (vi) Também foi rejeitada a alegação de mudança de critério jurídico. A decisão consignou que o processo administrativo anterior invocado pela Contribuinte tratava de fatos geradores distintos, relativos ao ano-calendário de 2008, enquanto o lançamento em discussão abrangia os anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.
- (vii) Destacou que a Fiscalização anterior limitou-se ao exame de IRPJ e CSLL e não produziu juízo definitivo sobre os reflexos da natureza da subvenção para fins de PIS e Cofins. Com base no artigo 146 do Código Tributário Nacional, concluiu que a vedação à alteração de critério jurídico alcança apenas o mesmo lançamento ou fatos geradores já constituídos, não impedindo lançamento relativo a períodos posteriores. Assim, afastou também essa preliminar.
- (viii) No mérito, quanto ao Programa Fomentar, a decisão entendeu que os valores obtidos pela Contribuinte decorrentes da liquidação antecipada de financiamentos do programa configuravam subvenção para custeio, e não subvenção para investimento.
- (ix) Para tanto, baseou-se no artigo 392, I, e no artigo 443 do RIR/1999, bem como no Parecer Normativo CST nº 112/1978, segundo o qual a subvenção para investimento exige intenção do ente subvencionador dirigida à implantação ou expansão do empreendimento, aplicação efetiva e específica dos recursos em bens ou direitos vinculados ao projeto, e identidade entre o beneficiário e o titular do empreendimento.
- (x) A decisão considerou que tais requisitos não foram demonstrados pela Impugnante em relação aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.

- (xi) Assinalou a ausência de sincronismo entre a percepção do benefício e a realização de investimentos específicos, a possibilidade de uso dos valores para capital de giro, a reutilização do incentivo em moldes incompatíveis com subvenção de investimento e a insuficiência da mera qualificação dada pela legislação estadual para produzir efeitos automáticos na esfera dos tributos federais. Afirmou que o cumprimento das exigências do programa estadual não basta, por si só, para afastar a incidência dos tributos federais.
- (xii) A decisão também ressaltou que o entendimento da Fiscalização estava em consonância com a Solução de Consulta SRRF/1ª RF/Disit nº 101/2005, específica sobre o Programa Fomentar, além de outras soluções de consulta da Cosit sobre benefícios fiscais de ICMS, todas no sentido de que, ausente vinculação estrita entre o incentivo e a aplicação dos recursos em investimento, a vantagem deve ser tratada como receita tributável.
- (xiii) Quanto à alegação de aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017, a decisão entendeu que tais dispositivos não se aplicavam aos fatos geradores dos autos, ocorridos em 2009, 2010 e 2011.
- (xiv) Fundamentou-se no artigo 144 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o lançamento se rege pela lei vigente na data da ocorrência do fato gerador. Destacou que o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 só passou a produzir efeitos a partir de 2014 ou 2015, conforme o caso, e que a LC nº 160/2017 apenas inseriu posteriormente os §§ 4º e 5º, não autorizando sua incidência retroativa sobre fatos geradores pretéritos. Acrescentou, ainda, que, mesmo sob essa ótica, a Impugnante não demonstrou o atendimento dos requisitos legais para enquadramento da subvenção como de investimento.
- (xv) No tocante ao IRPJ e à CSLL, a decisão concluiu, portanto, que o benefício auferido no âmbito do Fomentar compunha o lucro real, por se tratar de subvenção para custeio.
- (xvi) Quanto ao PIS e à Cofins, rejeitou a tese de que a receita teria natureza financeira ou que estaria excluída da base de cálculo com fundamento no artigo 21 da Lei nº 11.941/2009.
- (xvii) Afirmou que, sendo a Contribuinte tributada pelo lucro real, submetia-se ao regime não cumulativo das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cuja base de cálculo compreende o total das receitas auferidas, sem previsão de exclusão, à época, para subvenções para custeio. Observou, ainda, que a exclusão de subvenções para investimento da base do PIS e da Cofins

somente veio a ser prevista posteriormente, pela Lei nº 12.973/2014, o que reforçava a incidência das contribuições nos períodos autuados.

- (xviii) A decisão enfrentou ainda o tópico relativo ao ganho de capital decorrente de indenização por danos patrimoniais. Concluiu que, como o bem sinistrado estava totalmente depreciado, o valor recebido a título de indenização representou acréscimo patrimonial integral, sujeito à tributação. Amparou-se no artigo 43 do Código Tributário Nacional e no artigo 418 do RIR/1999, segundo os quais o ganho de capital não se limita à alienação, alcançando também hipóteses de baixa por perecimento ou extinção de bens do ativo permanente. Assim, entendeu correta a tributação do valor integral da indenização.

11. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando nos autos está comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal e à lavratura dos autos de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. FATOS GERADORES OCORRIDOS POSTERIORMENTE.

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LUCRO REAL. PROGRAMA FOMENTAR. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

A ausência da estrita vinculação entre a subvenção recebida no ano calendário especificado e o investimento no empreendimento econômico (falta de sincronismo), a reutilização do benefício na forma em que foi operada, a possibilidade de uso em capital de giro e a mera definição conceitual dada pela

legislação estadual em dissonância com a caracterização de subvenção para investimento no âmbito dos tributos federais, justificam a tributação da receita auferida por meio do Programa Fomentar, relacionado à apuração do ICMS no Estado de Goiás, pelas regras do lucro real, devendo prevalecer a tese da fiscalização de se tratar o caso de uma subvenção para custeio.

GANHO DE CAPITAL. INDENIZAÇÃO. DANO PATRIMONIAL.

As indenizações recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, destinadas, exclusivamente, a reparar danos patrimoniais, compõem a base de cálculo do imposto de renda pelo ganho de capital que for apurado, decorrente do confronto do valor indenizado e o valor contábil do bem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL, PIS e Cofins que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. PROGRAMA FOMENTAR.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O benefício fiscal relacionado à apuração do ICMS, auferido por meio do Programa Fomentar, integra a base de cálculo do PIS, a título de subvenção para custeio, relativamente às pessoas jurídicas que se sujeitam ao regime de apuração não cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. PROGRAMA FOMENTAR. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

O benefício fiscal relacionado à apuração do ICMS, auferido por meio do Programa Fomentar, integra a base de cálculo da Cofins, a título de subvenção para custeio, relativamente às pessoas jurídicas que se sujeitam ao regime de apuração não cumulativa

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

12. A Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 02-77.829, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência Eletrônica por Decurso do Prazo” (e-fl. 2.069) e, na sequência, entendeu por

apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 2.073/2.119), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação, e ainda, suscitou as seguintes:

- (i) A Recorrente sustenta, inicialmente, a tempestividade do recurso, apesar de a decisão de primeira instância ter sido disponibilizada em sua caixa postal eletrônica em 06.01.2018. Afirma que, como todos os atos anteriores do procedimento — inclusive a ciência do Auto de Infração — foram praticados por via postal, seria inválida a mudança unilateral da forma de intimação sem prévia comunicação à Contribuinte. Argumenta que tal conduta teria cerceado o direito de defesa e violado o contraditório e a ampla defesa, razão pela qual a intimação eletrônica deveria ser considerada nula, devendo o recurso ser recebido como tempestivo.
- (ii) No mérito, a Recorrente defende que o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás no âmbito do Programa FOMENTAR não pode ser tributado por IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, pois constitui subvenção para investimento. Sustenta que, após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS passaram a ser expressamente considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos adicionais não previstos em lei. Por isso, entende que deixaram de ser aplicáveis as exigências contidas no Parecer Normativo CST nº 112/1978, especialmente aquelas relativas à necessidade de sincronismo entre a intenção do ente subvencionador e a aplicação dos recursos pelo beneficiário.
- (iii) A Recorrente argumenta que essa alteração legislativa possui caráter interpretativo e se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, nos termos do § 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Assim, sustenta que o caso deve ser examinado exclusivamente à luz dos requisitos legais previstos nesse dispositivo, os quais afirma ter cumprido, notadamente o registro dos valores em reserva de incentivos fiscais e sua manutenção no patrimônio líquido da empresa.
- (iv) Reitera, ainda, a nulidade do lançamento em razão de vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e a ocorrência de mudança de critério jurídico, especialmente quanto à incidência de PIS e Cofins sobre os valores relacionados ao FOMENTAR.
- (v) No ponto central da controvérsia, a Recorrente sustenta que o benefício do FOMENTAR se enquadra no conceito de subvenção para investimento já à luz da legislação aplicável anteriormente à LC nº 160/2017. Afirma que estão presentes os dois requisitos essenciais para esse enquadramento: a

intenção do Estado de Goiás de estimular a implantação e expansão de empreendimentos econômicos, expressa na legislação estadual instituidora do programa, e a obrigação de manutenção dos recursos subvencionados no patrimônio da empresa, com sua destinação à expansão do empreendimento e vedação de distribuição aos sócios.

- (vi) Nesse contexto, argumenta que a exigência de vinculação estrita dos recursos a ativos fixos específicos e a tese de que sua utilização em capital de giro descaracterizaria a subvenção para investimento não encontram amparo na legislação, sendo fruto de interpretação indevida do Parecer Normativo CST nº 112/1978. Defende que esse parecer extrapola os limites da lei ao impor restrições não previstas no artigo 443 do RIR/1999 e na legislação de regência. Alega também que, uma vez registrados os valores em reserva de incentivos fiscais e não distribuídos aos sócios, presume-se sua permanência no patrimônio empresarial, ainda que sob a forma de ativos circulantes ou não circulantes, não sendo juridicamente possível exigir rastreamento físico do dinheiro.
- (vii) Quanto ao PIS e à Cofins, a Recorrente sustenta que, sendo o incentivo uma subvenção para investimento, também não haveria incidência dessas contribuições, invocando o artigo 21 da Lei nº 11.941/2009. Subsidiariamente, argumenta que, mesmo que os valores fossem tratados como receita financeira, ainda assim não haveria tributação, em razão da redução a zero das alíquotas promovida pelo Decreto nº 5.442/2005. Menciona, ainda, precedente da DRJ de Brasília em processo anterior envolvendo a mesma matéria, no qual teria sido afastada a incidência de PIS e Cofins.
- (viii) Por fim, a Recorrente impugna a tributação incidente sobre a indenização recebida por danos patrimoniais. Sustenta que a verba indenizatória possui natureza meramente reparatória, destinada à recomposição do patrimônio perdido, não configurando renda, lucro ou acréscimo patrimonial. Argumenta que não há ganho de capital em caso de sinistro, pois inexistente alienação do bem, mas simples desaparecimento por perecimento, e que o valor recebido serve apenas para possibilitar a reposição do bem perdido. Assim, entende que não poderia incidir tributação sobre tal montante, independentemente de o bem estar contabilmente depreciado.

13. E, conforme se verifica do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 2.138), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

14. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I - Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

15. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, nos termos do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023² - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”).

16. Conforme se verifica nos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **04.01.2018**, por meio de sua Caixa Postal - Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme consta do “Termo de Ciência Eletrônica por Decurso do Prazo” (e-fl. 2.069). O Recurso Voluntário ora analisado foi apresentado em **08.02.2018** (e-fl. 2.072), ou seja, **após o prazo de 30 (trinta) dias** previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

17. Confira-se, a propósito, o “Despacho EAC4/SECAT/DRF/Goiânia” (e-fl. 2.138):

3. **Da tempestividade:** a ciência do acórdão ocorreu, em **04/01/2018** – fl.2069. O recurso voluntário foi apresentado, em **08/02/2018** (Solicitação de Juntada de Documentos à fl.2071), portanto, **fora do prazo legal** de 30 dias.

18. Não obstante, a Recorrente sustenta que o recurso foi interposto tempestivamente, sob o argumento de que todos os atos anteriores do procedimento fiscal — inclusive a ciência do Auto de Infração — ocorreram por via postal, reputando inválida a *alteração unilateral do meio de intimação sem prévia comunicação*.

19. Extraí-se das razões recursais:

² **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

³ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

“2.1. Da tempestividade do recurso, dada a inadequação da via eleita para efetuar a intimação:

2.1.1. De início, acerca da tempestividade do recurso ora interposto, cumpre à Recorrente consignar que os atos anteriormente praticados, durante o procedimento fiscal, se deram por via postal, inclusive a intimação do lançamento.

Isto, aliás, pode ser verificado pelo simples compulsar dos autos.

2.1.2. Ante este fato, tem-se que as intimações efetivadas em descompasso com às demais praticadas no curso do procedimento fiscal devem ser consideradas nulas e, portanto, não possuem o condão de respaldar medidas restritivas ao direito de petição, à ampla defesa e ao contraditório da Recorrente.

2.1.3. Com efeito, não é justo que a Receita Federal adote, para um mesmo processo, múltiplas formas de intimação sem prévia comunicação ao sujeito passivo, pois isso, além de representar uma verdadeira armadilha, lhe cerceia o acesso ao devido processo legal, do qual a ampla defesa e o contraditório são desdobramentos.

2.1.4. Assim, em restando demonstrado que houve, no caso em tela, inquestionável cerceamento do direito de defesa, a intimação correspondente deve ser declarada nula, de sorte que o recurso ora interposto deve também ser recebido por tempestivo”.

20. Todavia, da análise dos autos, verifica-se que, à época da disponibilização do Acórdão na Caixa Postal, o **procurador** da Recorrente já se encontrava regularmente **habilitado**, conforme **procuração eletrônica**:

ANTONIO FERNANDO DOS SANTOS BARROS	Sim	29/11/2017	31/12/2019	Expirada	Irrestrita
------------------------------------	-----	------------	------------	----------	------------

21. Ainda que assim não fosse, consta procuração eletrônica datada de 2013, o que evidencia a adesão da Recorrente ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) há longo tempo.

22. Nos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, a intimação no Processo Administrativo Fiscal pode ser realizada por diversos meios, dentre os quais o **eletrônico**, não havendo ordem de preferência entre eles (§ 3º). Ademais, considera-se realizada a intimação eletrônica após 15 (quinze) dias da disponibilização da comunicação no domicílio tributário do sujeito passivo, nos termos do § 2º do referido dispositivo, *in verbis*:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

III - por **meio eletrônico**, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

[...]

§ 2º Considera-se feita a intimação:

[...]

III - se por meio eletrônico:

a) **15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;**

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

[...]

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

23. No caso concreto, não tendo sido consultada a mensagem no prazo legal, a ciência foi considerada efetivada por decurso de prazo.

24. Dessa forma, não se verifica qualquer irregularidade na intimação da Recorrente, que, ao deixar de apresentar tempestivamente seu recurso, pretende transferir à Administração Tributária a responsabilidade por sua própria inércia.

25. O fato de as comunicações anteriores terem sido realizadas por via postal não impede a utilização do meio eletrônico em momento posterior, uma vez que todos os meios legalmente previstos são válidos e não estão sujeitos a ordem de preferência.

26. Ademais, ao aderir ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), o sujeito passivo assume o dever de acompanhar sua Caixa Postal, para a qual poderão ser encaminhadas as comunicações oficiais. Ressalte-se, ainda, que o sistema permite o cadastramento de contatos eletrônicos para envio de avisos, inexistindo distinção quanto ao conteúdo das mensagens.

27. Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no sentido de que a adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) legitima a realização de intimações por meio eletrônico, sendo **desnecessária a manutenção do meio anteriormente utilizado**, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 01/01/2012

INTEMPESTIVIDADE. ADESÃO AO DTE. INTIMAÇÃO ELETRÔNICA. VALIDADE.

A **adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico DTE** autoriza expressamente a Receita Federal a enviar **comunicação de atos oficiais** (em caráter geral) **para a sua caixa postal eletrônica do contribuinte**, restando esclarecido no Termo de Adesão (Anexo I da IN/SRF nº 664/2006) de que o **prazo para ser considerado**

intimado é de 15 (quinze) dias contados da data em que a comunicação for nela registrada.

Os meios de intimação não estão sujeitos a ordem de preferência (§ 3º do Decreto nº 70.235/72). **Não há que se falar em obrigatoriedade de intimação por via postal** em razão dos meios utilizados nas intimações exaradas anteriormente nos autos, **sendo válida a intimação por meio eletrônico após a adesão, por parte do contribuinte, ao Domicílio Tributário Eletrônico.**

(Processo nº 10935.720989/2012-26. Acórdão nº 9101-005.294 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 03 de dezembro de 2020. Redator designado Fernando Brasil de Oliveira, g.n.)

28. Diante do exposto, rejeita-se a alegação de nulidade da intimação e nega-se provimento ao Recurso Voluntário, no que concerne à parcela conhecida.

II- Dispositivo

29. Ante o exposto, **conheço parcialmente** do Recurso Voluntário, apenas com relação à alegação sobre tempestividade e, na parte conhecida, **nego-lhe provimento.**

30. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin