



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.720937/2015-87
ACÓRDÃO	1301-008.142 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SORVETERIA CREME MEL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE DO LANÇAMENTO.

Não há nulidade quando o auto de infração e o relatório fiscal contêm descrição suficiente dos fatos, indicação dos fundamentos jurídicos da exigência e discriminação dos elementos probatórios que a embasam, em termos aptos a assegurar ao sujeito passivo a plena compreensão da controvérsia e o exercício do contraditório e da ampla defesa. Eventual discordância quanto à correção das premissas adotadas pela fiscalização constitui matéria de mérito.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. NOTA FISCAL DISTINTA DA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DA RELAÇÃO COM AS OPERAÇÕES MERCANTIS. CANCELAMENTO DA GLOSA.

A concessão de bonificações em mercadorias, ainda que formalizada em nota fiscal distinta da nota de venda, qualifica-se como despesa operacional dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que demonstrada sua estrita consonância com operações mercantis efetivamente realizadas e sua inerência à atividade da pessoa jurídica. Não se legitima a glosa fundada exclusivamente na ausência de emissão conjunta, em um único documento fiscal, das mercadorias vendidas e bonificadas, quando os autos contêm documentação idônea suficiente para evidenciar, ainda que por amostragem, o vínculo material entre as operações de venda e as remessas bonificadas.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. PROGRAMA PRODUZIR. LC Nº 160/2017. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. TEMA 1.182/STJ. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. LEGITIMIDADE.

Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, equiparam-se a subvenções para investimento, aplicando-se aos processos ainda não definitivamente julgados o regime instituído pelos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, introduzidos pela LC nº 160/2017. Para a exclusão de tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se exige a demonstração de concessão do benefício como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, bastando o atendimento aos requisitos legais, especialmente o tratamento contábil previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sem prejuízo da possibilidade de lançamento se verificado desvio de finalidade na utilização dos valores incentivados. Comprovada, nos autos, a concessão do benefício no âmbito do Programa Produzir e sua escrituração em conta de reserva no patrimônio líquido, não subsiste a glosa fundada em exigência de vinculação específica e absoluta entre a percepção da benesse e a aplicação individualizada dos recursos em projetos de investimento.

MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. CANCELAMENTO.

Cancelado o lançamento de IRPJ e CSLL, impõe-se o cancelamento, por decorrência, das multas de ofício e qualificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SORVETERIA CREME MEL S.A. em face do Acórdão nº 11-056.576, proferido pela 4ª Turma da DRJ/Recife, que julgou IMPROCEDENTE a Impugnação e manteve, em sua integralidade, o lançamento de ofício de IRPJ, com reflexos em CSLL, relativo aos anos-calendário de 2011 e 2012.

Consoante descrito no Auto de Infração, a exigência foi estruturada, em síntese, sobre três fundamentos centrais:

- (i) glosa de despesas reputadas indedutíveis, relacionadas à conta contábil “Mercadoria Bonificada”;
- (ii) glosa de exclusões efetuadas no LALUR a título de subvenção para investimento, referentes a valores vinculados ao Programa Produzir, do Estado de Goiás; e
- (iii) glosa de compensação de prejuízo fiscal/base negativa em 2012, por decorrência da reversão do resultado fiscal de 2011 após as glosas precedentes.

Houve, ainda, exigência de multa isolada, fundada na insuficiência ou ausência de recolhimento das estimativas mensais, à luz da recomposição do lucro tributável promovida pela fiscalização.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL E DAS INTIMAÇÕES

No curso da ação fiscal, a Contribuinte apresentou o LALUR dos anos-calendário de 2011 e 2012 (e-fls. 129/163) no qual constavam exclusões registradas sob a rubrica “Doações e Subvenções Governamentais”.

Por meio do TIF nº 0002 (e-fls. 164/169), a Autoridade Fiscal solicitou esclarecimentos e documentação comprobatória dos valores excluídos na apuração do Lucro Real a título de subvenção para investimento, nos montantes de R\$ 6.064.607,42, em 2011, e R\$ 3.348.934,54, em 2012, bem como informações acerca da constituição de reserva correspondente.

Em resposta, a Contribuinte informou ser beneficiária do Programa Produzir, anexando os seguintes documentos (e-fls. 172/224):

- (i) as Resoluções nº 263/2003 e nº 1.456/2009, do CE/PRODUZIR, e Portaria nº 1403/2010-GSF (e-fls. 177/179);
- (ii) Termos de Acordo do Regime Especial (TAREs) nº 142/2005 e nº 097/2009 (e-fls. 180/187);
- (iii) Contrato nº 004/2005-PRODUZIR e Aditivo nº 001/2009 (e-fls.189/205);
- (iv) Termos de liquidação do saldo devedor do programa nos exercícios de 2011 e 2012 (e-fls. 207/213);
- (v) Balanço e demonstração do resultado de dezembro de 2011 e 2012 (e-fls. 215/224);
- (vi) Relatório de Projeto de Reenquadramento nº 104/2008 – Expansão Industrial (e-fls. 225/240);
- (vii) Relatório de Análise Produzir nº 082/2003 (e-fls. 232/241).

Na sequência, por intermédio do TIF nº 0003 (e-fls. 242/243), a Fiscalização exigiu a discriminação das contas que compunham os valores lançados nas DIPJs de 2012 e 2013 como “Outras Despesas Operacionais” e “Outras Despesas Financeiras”.

A Contribuinte apresentou demonstrativo analítico e resumo (e-fls. 245/255) dessas rubricas, nos quais figurava, entre outras, a conta “Mercadoria Bonificada”, nos valores de R\$ 2.451.172,66, em 2011, e R\$ 2.662.040,91, em 2012.

Já o TIF nº 0006 (e-fls. 256) foi dirigido especificamente à conta “Mercadoria Bonificada”, tendo sido requisitados demonstrativos mensais das notas fiscais nela compreendidas e esclarecimentos quanto à natureza das operações.

Em resposta, a Contribuinte informou que as bonificações constituiriam despesa operacional dedutível e que os valores contabilizados refletiam a consolidação das operações entre matriz e filiais, anexando demonstrativos mensais das bonificações por estabelecimento e notas fiscais correspondentes à tal operação (e-fls. 257/309).

Sucessivamente, apresentou nova manifestação esclarecendo que as remessas em bonificação não seriam mera liberalidade da empresa, mas uma necessidade para aumentar os níveis de venda, considerando que os concorrentes adotam a mesma política, juntando documentação destinada a correlacionar notas de venda e notas de bonificação (e-fls. 310/414) e Livros Razão da Conta 44010211 - Mercadoria Bonificada relativos aos anos-calendário 2011 e 2012 (e-fls. 415/614, 615/814 e 815/963).

Por fim, a Autoridade Fiscal expediu o TIF nº 0007 (e-fls. 964/966), para intimar a Contribuinte a apresentar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, cada um dos lançamentos escriturados como despesas financeiras com descontos concedidos, escriturados na conta No. 51020102 - Descontos Concedidos.

Embora cientificada em 26/11/2014, a Contribuinte não apresentou resposta.

Além da documentação acostada pela Contribuinte, a Fiscalização instruiu o Auto de Infração com (i) Extratos de débitos confessados em DCTF (e-fls. 974/997); (ii) DIPJ 2010 | AC 2011 (e-fls. 998/1064); (iii) DIPJ 2011 | AC 2012 (e-fls. 1065/1136); (iv) consulta de DIPJ entregues (e-fls. 1137/1138); (v) demonstrativo dos lançamentos da Conta 31010503 - Incentivos Fiscais (e-fls. 1141/1142); (iii) demonstrativo de apuração da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas (e-fls. 1143/1166); (iv) demonstrativo de apuração anual do IRPJ e da CSLL (e-fls. 1167/1168); e (v) demonstrativo SAPLI relativo à compensação de prejuízos fiscais (e-fls. 1128/1132).

2. DO LANÇAMENTO

Com base nos elementos coligidos no curso do procedimento fiscal, a Autoridade Lançadora concluiu pela indedutibilidade das despesas registradas na conta “Mercadoria Bonificada”.

Nesse sentido, assentou que, embora a Contribuinte houvesse emitido notas fiscais relativas às bonificações, tais documentos não estariam inequivocamente vinculados às correspondentes operações de venda, tampouco evidenciariam a bonificação como parcela redutora do preço nas respectivas notas fiscais de venda;

A partir dessa premissa, entendeu tratar-se de saídas de mercadorias desacompanhadas de prova suficiente quanto à sua natureza de desconto comercial, aproximando-as de liberalidade ou despesa desnecessária, razão pela qual promoveu a glosa dos montantes de R\$ 2.451.172,66, em 2011, e R\$ 2.662.040,91, em 2012.

Em segundo lugar, a Autoridade Fiscal glosou as exclusões efetuadas no LALUR a título de subvenção para investimento, relacionadas aos benefícios usufruídos no âmbito do Programa Produzir.

Segundo consignado no Auto de Infração, embora a Contribuinte houvesse contabilizado os descontos obtidos no âmbito do programa e os excluído do lucro real com fundamento no art. 443 do RIR/1999, tais valores não ostentariam, em concreto, natureza de subvenção para investimento.

A Fiscalização registrou, em síntese: (i) que os recursos do programa estariam vinculados primordialmente a capital de giro; (ii) que não haveria sincronismo entre a intenção do ente subvencionador e a efetiva aplicação dos recursos; (iii) que a legislação estadual admitiria utilização vinculada a investimentos pretéritos ou sem vinculação imediata; e (iv) que inexistiria mecanismo idôneo de controle da destinação dos valores, circunstâncias que afastariam a caracterização do benefício como subvenção para investimento para fins de IRPJ e CSLL. Em decorrência.

À luz dessas conclusões, foram glosadas as exclusões de R\$ 6.064.607,42, em 2011, e R\$ 3.348.934,54, em 2012.

Em consequência das glosas anteriores, a Fiscalização concluiu pela indevida compensação de prejuízo fiscal/base negativa efetuada em 2012, no montante de R\$ 37.313,01,

por inexistir saldo fiscal efetivamente disponível após a recomposição do lucro real do exercício de 2011.

Assim, foram exigidos o IRPJ e a CSLL correspondentes, acrescidos de multa de ofício de 75%, além de multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais.

3. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação, na qual suscitou, preliminarmente, a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa e deficiência de motivação, ao argumento de que o Auto de Infração e o relatório fiscal não teriam descrito analiticamente as operações reputadas irregulares, nem demonstrado, item a item, as razões pelas quais determinadas despesas teriam sido consideradas desnecessárias, tampouco teriam sido realizadas diligências mínimas para elucidação dos fatos.

No mérito, quanto às bonificações em mercadorias, sustentou que representariam descontos incondicionais, praticados no contexto ordinário da atividade comercial, e não liberalidades. Afirmou que a ausência de vinculação direta, nota a nota, entre a venda e a bonificação não seria suficiente para desnaturar a operação, sobretudo diante da regular escrituração contábil e da emissão de documentos fiscais específicos.

Quanto ao Programa Produzir, defendeu que os valores excluídos do lucro real corresponderiam a subvenção para investimento, pois o programa estadual teria por finalidade estimular a implantação, a expansão e a modernização do empreendimento, exigindo a permanência dos recursos na pessoa jurídica beneficiária e sua destinação ao investimento.

Sustentou, ainda, que a legislação federal não exigiria o alegado “sincronismo” estrito entre a fruição do benefício e a aplicação dos recursos, nem seria possível descaracterizar a natureza do incentivo apenas porque o desenho normativo admitiria utilização vinculada ao reforço da estrutura empresarial.

A Impugnante insurgiu-se, ainda, contra a multa de ofício, a multa isolada, os juros calculados pela Selic e a incidência de juros sobre a multa, requerendo, por fim, a realização de perícia.

4. DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Ao apreciar a defesa, a 4ª Turma da DRJ em Recife julgou improcedente a Impugnação, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012 BONIFICAÇÃO EM MERCADORIA. DEDUÇÃO.

A dedução na apuração do lucro real de bonificação em mercadorias deve representar parcela redutora do valor da venda e constar da nota fiscal.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Os benefícios concedidos pelo Poder Público que não caracterizam subvenções para investimentos são computados na determinação do lucro real.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic.

MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO DE PERCENTUAL.

Inexiste previsão legal para redução da multa de ofício para 20%.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Em síntese, o Colegiado *a quo* rejeitou a preliminar de nulidade, por entender que o lançamento descreveu suficientemente os fatos e os fundamentos legais da exigência, reputando, ademais, desnecessária a perícia requerida.

No mérito, manteve integralmente o lançamento.

Quanto às bonificações, entendeu que, para que tais saídas de mercadorias pudessem ser consideradas desconto incondicional, seria necessária sua demonstração como parcela redutora do preço da venda e sua indicação na documentação fiscal correspondente, o que não teria sido comprovado pela **Contribuinte**.

No tocante ao **Programa Produzir**, a decisão recorrida concluiu que os valores dele decorrentes não se qualificariam, para fins da legislação federal do IRPJ e da CSLL, como subvenção para investimento, por ausência de vinculação concreta e controlável entre o benefício e a efetiva aplicação dos recursos na implantação, expansão ou modernização do empreendimento, reputando insuficiente, para tanto, a mera qualificação conferida pela legislação estadual.

Por consequência, foram mantidas também a glosa da compensação de prejuízo fiscal, a multa isolada, a multa de ofício e os juros de mora.

5. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual reitera, inicialmente, as preliminares de cerceamento de defesa e de ausência de motivação explícita, clara e congruente do lançamento.

Sustenta, em síntese, que a Autoridade Fiscal não teria identificado, de forma individualizada e analítica, todas as operações objeto de glosa, nem demonstrado adequadamente as razões pelas quais reputou indedutíveis as despesas com bonificações ou tributáveis os valores excluídos como subvenção para investimento.

No mérito, quanto às bonificações, reafirma que se tratam de descontos incondicionais, praticados no curso normal da atividade empresarial, com emissão de notas fiscais próprias, sem subordinação a evento futuro ou contraprestação específica do adquirente.

Aduz que a forma documental adotada — emissão de nota fiscal própria para a bonificação — não desnatura a essência econômica da operação e que a Fiscalização desconsiderou a prova contábil e fiscal apresentada, inclusive demonstrativos relativos à matriz e

às filiais, bem como documentos destinados a estabelecer correlação entre notas de venda e notas de bonificação.

No tocante ao Programa Produzir, sustenta que o incentivo possui natureza de subvenção para investimento, por estar vinculado a política pública estadual voltada à implantação, ampliação e modernização da atividade produtiva. Assim, o caráter de subvenção decorre da própria estrutura normativa do programa e que a Fiscalização teria desqualificado o benefício em abstrato, sem demonstrar, no caso concreto, desvio de finalidade ou aplicação incompatível dos recursos.

Quanto à glosa da compensação de prejuízo fiscal/base negativa, sustenta tratar-se de capítulo meramente reflexo, a ser afastado caso acolhidas as insurgências principais.

Renova, por fim, a irresignação quanto à multa isolada, à multa de ofício e aos juros de mora, requerendo a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral da exigência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 EXAME DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 28/07/2017 (e-fls. 1368), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 18/07/2017 (e-fls. 1369), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada à e-fl. 1328.

Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

2 DAS PRELIMINARES DE MÉRITO

2.1 DA SUPOSTA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA

A Recorrente suscita preliminar de nulidade do lançamento, ao argumento de que o Auto de Infração e o respectivo relatório fiscal não teriam descrito, de forma analítica e individualizada, os fatos reputados irregulares, especialmente no que se refere às despesas glosadas a título de bonificações em mercadorias e aos valores excluídos no LALUR como subvenção para investimento.

A preliminar não merece acolhimento.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 prescreve os pressupostos legais de validade do auto de infração, sendo eles:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante à nulidade, os arts. 59, 60 e 61 do mesmo diploma legal estabelecem:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

No caso dos autos, não se identificam tais vícios. Ao contrário, a Autoridade Atuante expôs, de maneira suficientemente clara, os fundamentos fáticos e jurídicos da exigência, permitindo à Contribuinte plena ciência das razões que ensejaram a constituição do crédito tributário.

Quanto à glosa das despesas com “Mercadoria Bonificada”, a Autoridade Fiscal consignou expressamente que:

“(…) No caso em questão, conforme demonstrativos elaborados pela fiscalização, extraídos da ECD/SPED, denominados BONIFICAÇÕES MENSAIS 2011 SORVETERIA CREME MEL S.A. e BONIFICAÇÕES MENSAIS 2012 SORVETERIA CREME MEL S.A., e conforme análise das notas fiscais de bonificação emitidas pela empresa no período, algumas delas apresentadas pela própria empresa nas respostas às intimações da fiscalização sobre o assunto, e, por último, conforme afirmado pelo próprio contribuinte, ele emitiu todas as notas fiscais correspondentes aos valores integrantes dos demonstrativos supracitados apenas para fins de bonificação, delas não constando nenhuma vinculação inequívoca com suas operações de vendas. Portanto, tais bonificações concedidas em mercadorias assemelham-se a doações e não são dedutíveis para fins de determinação do lucro real, pois a concessão não se deu sob a forma de desconto incondicional, tratando-se de mera liberalidade da empresa e caracterizando-se como despesas desnecessárias.

Convém destacar que esse procedimento deu-se em todos os meses tanto do ano-calendário de 2011 quanto no ano-calendário de 2012.

Diante ao exposto, efetuou-se a glosa dessas despesas em ambos os anos-calendário conforme discriminado nos demonstrativos denominados BONIFICAÇÕES MENSAIS 2011 SORVETERIA CREME MEL S.A. e BONIFICAÇÕES MENSAIS 2012 SORVETERIA CREME MEL S.A., constantes dos autos.”

(grifamos)

Nos mencionados demonstrativos de bonificações (e-fls. 1139/1140), a Fiscalização discriminou os valores glosados mês a mês, extraídos do Livro Razão e, portanto, declarados pela própria Recorrente.

Cumprir registrar, ainda, que os valores constantes desses demonstrativos elaborados pela Fiscalização coincidem com aqueles informados pela própria Recorrente em Resposta à Intimação apresentada no curso do procedimento fiscal (e-fls. 257/309).

Em relação ao Programa Produzir, foram expressamente declinados os fundamentos adotados pela Autoridade Lançadora, dentre os quais: **(i)** a vinculação preponderante dos recursos a capital de giro; **(ii)** a ausência de sincronismo entre a intenção subvencionadora e a efetiva aplicação dos recursos; **(iii)** a possibilidade, na legislação estadual, de aproveitamento do benefício em relação a investimentos pretéritos ou sem vinculação imediata; e **(iv)** a inexistência de mecanismo idôneo de controle da destinação dos valores.

Tais premissas, corretas ou não sob o prisma do mérito, mostram-se suficientes para revelar, com nitidez, a construção lógica do lançamento e os critérios jurídicos empregados na exigência.

Desse modo, não se verifica qualquer deficiência de motivação ou preterição do direito de defesa apta a ensejar a nulidade do lançamento.

Por tais razões, rejeito a preliminar suscitada.

3 DO MÉRITO

3.1 GLOSA DAS DESPESAS COM “MERCADORIA BONIFICADA”

No mérito, a controvérsia cinge-se à qualificação jurídica das saídas de mercadorias promovidas pela Recorrente a título de bonificação.

Segundo a Recorrente, tais operações correspondem a bonificações comerciais inerentes à dinâmica do setor em que atua, razão pela qual os respectivos dispêndios devem ser admitidos como despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real.

A Fiscalização, por sua vez, entendeu que não restou demonstrado o nexo entre as operações de venda e as bonificações concedidas, nem a sua caracterização como parcela redutora do preço, concluindo tratar-se de mera liberalidade da empresa, insuscetível de dedução.

Convém, de início, delimitar adequadamente a moldura jurídica da controvérsia. A glosa foi construída a partir da premissa de que a bonificação em mercadorias somente poderia ser reconhecida para fins fiscais se constasse da própria nota fiscal de venda, como parcela redutora do preço, à semelhança do regime aplicável aos descontos incondicionais.

Foi esse, em essência, o raciocínio adotado pela Autoridade Fiscal, ao consignar que *“o valor do desconto ou bonificação de produtos oferecido em cada venda somente poderá ser considerado desconto incondicional se representar parcela redutora do valor dessa venda e constar na nota fiscal de vendas das mercadorias”*, concluindo, daí, que as notas emitidas exclusivamente para bonificação, desacompanhadas de referência explícita à nota de venda, configurariam mera liberalidade.

Esse entendimento, contudo, não se sustenta.

A primeira impropriedade desse entendimento reside em transpor, sem mediações, o regime fiscal e contábil próprio do desconto incondicional em sentido estrito, para a bonificação. Embora ambas as figuras compartilhem a ausência de condição futura ou evento superveniente, o tratamento fiscal de uma e de outra não é, necessariamente, idêntico.

O desconto incondicional, por operar diretamente como redutor da receita bruta, deve constar da própria nota fiscal de venda.

Já a bonificação em mercadorias, embora igualmente inserida na lógica comercial da operação comercial, projeta efeitos tributários diversos, pois se qualifica, para fins de IRPJ e CSLL, como despesa operacional dedutível do lucro líquido, desde que demonstrada sua vinculação com operações mercantis efetivamente realizadas e sua inerência à atividade da pessoa jurídica.

Essa distinção foi expressamente reconhecida pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 212/2015, segundo a qual:

“(…) A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardar estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram.”

O ponto central do ato interpretativo não é, portanto, a imposição de um procedimento específico para a emissão dos documentos fiscais em operações de bonificação, mas a exigência de comprovação idônea da relação material entre a bonificação e a operação comercial.

É precisamente nesse ponto que se evidencia a inconsistência do fundamento adotado pela Fiscalização, corroborado pela decisão recorrida. A referida Solução de Consulta não condiciona a dedutibilidade à emissão de uma única nota fiscal contendo, simultaneamente, as mercadorias vendidas e as mercadorias bonificadas. Tampouco estabelece que a emissão de nota fiscal apartada para a bonificação converta automaticamente a operação em doação ou liberalidade.

O que se exige é que a despesa seja normal, usual e necessária, e que esteja lastreada em documentação idônea, apta a demonstrar sua pertinência com a atividade explorada e sua vinculação a operações comerciais efetivamente realizadas.

A orientação majoritária que se consolidou no âmbito do CARF, assentou que a concessão de bonificações em operações mercantis, ainda que formalizadas em nota fiscal distinta da nota de venda, constitui despesa operacional dedutível quando guardem estrita consonância com as operações que lhes deram origem e sejam inerentes ao ramo de atividade da pessoa jurídica, *verbis*:

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

Ano-calendário: 2003

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações mercantis, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, é considerada despesa operacional dedutível.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

(Acórdão nº 1401-006.057, Rel. Cons. Andre Luis Ulrich Pinto, Sessão de Julgamento: 18/11/2021)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

A concessão de bonificações em operações mercantis, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, é considerada despesa operacional dedutível. A falta de provas produzidas a subsidiar a caracterização das remessas como verdadeiras bonificações, impede o reconhecimento da dedutibilidade.

(Acórdão nº 1101-001.570, Rel. Cons. Diljese De Moura Pessoa De Vasconcelos Filho, Sessão de Julgamento: 19/05/2025)

Esta c. Turma Ordinária já se debruçou sobre a matéria, prevalecendo o entendimento favorável ao Contribuinte, veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2008

DESPESAS COM BONIFICAÇÕES. A fiscalização não glosou a efetividade da despesa ou questionou se a contribuinte efetivamente suportou, tampouco pretendeu-se reputar que tais despesas não seriam normais e usuais às atividades desenvolvidas pela contribuinte, apegando-se apenas no fato de ter-se emitido nota fiscal isolada para as bonificações, não podendo subsistir a glosa.

(...)

(Acórdão nº 1301-001.346, Rel. Cons. EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Sessão de Julgamento: 03/12/2013)

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

Ano-calendário: 2009

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de **bonificações em operações mercantis, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas**, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, é considerada despesa operacional dedutível.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

(Acórdão nº 1301-005.170, Rel. Cons. Giovana Pereira de Paiva Leite, Sessão de Julgamento: 13/04/2021)

Merece destaque o racional desenvolvido no voto condutor do Acórdão nº 1301-005.170, de lavra da i. Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, no qual se assentou que:

“(...) a autuação em tela diz respeito ao IRPJ e à CSLL, e para fins de apuração destes tributos, a bonificação em mercadorias pode ser deduzida como outras despesas operacionais, na forma de descontos condicionais, para fins de apuração do lucro real, base de cálculo dos tributos em litígio.

Nessa linha de entendimento a seguinte solução de consulta:

Solução de Consulta Cosit n. 205 de 26/06/2019

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardarem estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. As despesas com bonificações comerciais concedidas a clientes são dedutíveis no período em que incorridas, com observância do regime de competência. (grifei)

Logo, as bonificações em mercadoria podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que guardem consonância intrínseca com a operação de vendas que lhe deu origem, e seja inerente à atividade mercantil da pessoa jurídica.

No presente caso, considero que a despesa atende aos requisitos de usualidade, normalidade e necessidade para o ramo de atividade da Recorrente, a qual atua no ramo de distribuição de bebidas, e recebe do seu fornecedor bonificações a serem repassadas aos seus clientes, sendo o ingresso dessas bonificações registradas como receitas, e as suas saídas como despesas.

A Recorrente demonstra, por amostragem, que toda nota fiscal com CFOP 5910 ou 6910 (Remessa em bonificação, doação ou brinde para o mesmo Estado ou para outro Estado, respectivamente), corresponde a uma operação de venda normal, sendo destinada ao mesmo cliente e de forma sequencial. Vide (fls. 511-13):

(...)

É de observar que as notas fiscais emitidas são distintas, mas são sequenciais, para o mesmo cliente, e a bonificação é através dos produtos por ela comercializados no dia a dia, estando intrinsecamente relacionada à operação de venda.”

Como se vê, naquele caso reputou-se suficiente a demonstração, por amostragem, de que toda nota fiscal com CFOP 5910 ou 6910 correspondia a operação de venda normal, destinada ao mesmo cliente e de forma sequencial, registrando-se, ainda, que *“o efeito tributário da operação em notas fiscais distintas é o mesmo que em uma mesma nota”*.

Situação bastante similar é a que se verifica nos presentes autos.

O TIF nº 0006 intimou a Recorrente a: **(i)** apresentar demonstrativo mensal de todas as notas fiscais integrantes da conta “Mercadoria Bonificada”, com discriminação do emitente, data de emissão, número da nota, CFOP, descrição da mercadoria e valor total contabilizado; e **(ii)** informar se cada uma das notas se referia apenas a bonificações ou se continha também mercadorias vendidas. Portanto, a diligência fiscal foi dirigida justamente à comprovação documental das operações registradas na conta contábil glosada.

Em resposta inicial (e-fls. 257/309), protocolada em 25/11/2014, a Recorrente esclareceu, de modo expreso, que os valores escriturados na conta 4.4.01.02.11 – “Mercadoria Bonificada”, nos montantes de R\$ 2.451.172,66, em 2011, e R\$ 2.662.040,91, em 2012, correspondiam a *“notas emitidas bonificando clientes”*, anexando notas fiscais de bonificações por amostragem.

Posteriormente, a Recorrente apresentou nova petição (e-fls. 310/414), especificamente para *“esclarecer sobre as bonificações realizadas no período de 2011 e 2012, bem como para justificar o acerto de sua dedutibilidade na apuração dos tributos federais”*.

Nessa manifestação, a Recorrente descreve as duas formas possíveis de operacionalização da prática: **(i)** emissão de notas fiscais distintas, uma relativa aos produtos vendidos e outra relativa aos produtos bonificados; ou **(ii)** emissão de uma única nota fiscal, com o total dos produtos entregues e aplicação de desconto percentual global correspondente às mercadorias bonificadas.

Afirmou ter optado pelo primeiro caminho, isto é, pela emissão de duas notas fiscais distintas, sendo uma para os produtos efetivamente pagos e outra para os produtos bonificados, sem recebimento de preço.

Acrescentou, de forma expressa, que a documentação anexada demonstrava o vínculo entre as notas fiscais de venda e as notas fiscais de bonificação, registrando que, muitas vezes, essas notas eram sequenciais e, em outras hipóteses, por razões operacionais, uma única nota de bonificação poderia corresponder a várias notas de produtos adquiridos.

Ou seja, longe de se limitar a alegações genéricas, a Contribuinte articulou justificativa fática e jurídica coerente, amparada em interpretação administrativa convergente com a orientação posteriormente consolidada na SC Cosit nº 212/2015 e na SC Cosit nº 205/2019.

Além disso, a Recorrente anexou, às e-fls. 310/414, documentos destinados a evidenciar, por amostragem, a íntima relação entre as notas fiscais de venda e as notas fiscais de bonificação. Essa documentação não apenas confirma a prática alegada pela Contribuinte, como permite verificar, em casos concretos, a identidade de destinatário, a contemporaneidade da emissão e, em diversos casos, a sequência numérica entre as notas.

Por fim, juntou, às e-fls. 415/614, 615/814 e 815/963, Livros Razão da conta “Mercadoria Bonificada”, por período e por estabelecimento, nas quais constam lançamentos individualizados do tipo “BONIFICAÇÃO CONF NF”, com indicação do número do documento e do valor contabilizado. Esses registros contábeis espelham a escrituração das operações e permitem rastrear, no plano contábil, os documentos fiscais que deram suporte às despesas glosadas.

É precisamente essa documentação que infirmou a premissa adotada pela Fiscalização de que inexistiria “vinculação inequívoca” entre as bonificações e as vendas.

Com efeito, em relação à cliente Eldorado Empreendimentos Turismo Ltda., consta nos autos a NF-e nº 133710, emitida em 06/01/2011, no valor de R\$ 2.315,96, relativa à operação “Venda de Produção do Estabelecimento” (e-fl. 317).

Para a mesma destinatária, na mesma data, foi emitida a NF-e nº 133712, no valor de R\$ 2.386,92, com natureza de operação “Remessa em Bonificação/Doação” (e-fl. 318). Tem-se, portanto, identidade de destinatário, coincidência temporal e sequência numérica entre os documentos, exatamente nos moldes considerados relevantes pelo Acórdão nº 1301-005.170 para reconhecer a estrita consonância entre venda e bonificação.

Situação semelhante se verifica com a Panificadora e Confeitaria PK Ltda.-ME, na medida que as notas fiscais acostadas as e-fls. 319 e 320 revelam que a NF-e nº 514506, atinente à operação de venda, foi emitida em 03/01/2012, no valor de R\$ 261,01, enquanto a NF-e nº 514507, também emitida em 03/01/2012, para a mesma destinatária, no valor de R\$ 33,20, refere-se a “Remessa em Bonificação/Doação”. Novamente, estão presentes os elementos de conexão material reputados suficientes pela jurisprudência deste Conselho: mesma data, mesmo cliente e sequência documental.

Esses exemplos não são isolados no acervo juntado. As respostas apresentadas demonstram que a Recorrente procurou atender ao comando do TIF nº 0006, discriminando as notas integrantes da conta contábil glosada, conciliando os valores escriturados com as emissões fiscais e fornecendo amostragem de correlação entre venda e bonificação.

A conclusão fiscal de que a Contribuinte *“não teria logrado comprovar inequivocamente a relação entre as operações”* não se harmoniza com esse conjunto documental.

A rigor, o que se observa é que a Fiscalização teve acesso às notas, aos demonstrativos consolidados e aos registros contábeis, mas preferiu desqualificá-los por não adotarem o modelo documental que, em sua ótica, deveria ter sido observado — isto é, a emissão da bonificação na mesma nota fiscal da venda.

Todavia, como já visto, tal exigência não decorre nem da SC Cosit nº 212/2015, nem da SC Cosit nº 205/2019, nem dos precedentes do CARF sobre a matéria. Ao contrário, todos convergem no sentido de que a dedutibilidade é admitida quando as bonificações, ainda que formalizadas em documentos distintos, guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes deram origem.

Também merece relevo o fato de que o TIF nº 0007, embora lavrado em 10/11/2014 e com ciência em momento posterior, não versou sobre a conta “Mercadoria Bonificada”, mas sobre a conta “Descontos Concedidos” nº 51020102, relativa a outras despesas financeiras.

Ou seja, a própria sequência procedimental demonstra que a Fiscalização, após receber os documentos e esclarecimentos atinentes às bonificações destacados acima, deslocou o foco da apuração para outra rubrica contábil. Não houve, portanto, nova intimação especificamente voltada a aprofundar a suposta ausência de vínculo entre as notas de venda e as notas de bonificação.

Nesse contexto, não se mostra legítimo manter a glosa com base em premissa de insuficiência probatória quando os autos revelam que a Recorrente apresentou demonstrativos analíticos e consolidados, juntou razões contábeis e trouxe, por amostragem, documentação fiscal apta a evidenciar o preenchimento dos requisitos exigidos para a dedutibilidade das despesas com bonificação.

Por tais razões, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa das despesas escrituradas na conta “Mercadoria Bonificada”, com os correspondentes reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL.

3.2 DA SUPOSTA INDEDUTIBILIDADE DOS BENEFÍCIOS USUFRUÍDOS NO ÂMBITO DO PROGRAMA PRODUZIR – ESTADO DE GOIÁS

Superada a controvérsia relativa às bonificações em mercadorias, passa-se ao exame do segundo fundamento material do lançamento, concernente à glosa das exclusões efetuadas pela Recorrente no LALUR, sob a rubrica de subvenção para investimento, em razão dos benefícios usufruídos no âmbito do Programa Produzir, do Estado de Goiás.

Segundo a Fiscalização, os valores excluídos do lucro real não ostentariam, em concreto, natureza de subvenção para investimento, por se tratar de subvenções para custeio, já que não teriam sido efetiva e especificamente aplicados em investimentos vinculados à implantação ou à expansão de empreendimento econômico projetado.

Esse raciocínio reproduz, em grande medida, a antiga matriz interpretativa assentada no Parecer Normativo CST Nº 112, de 29 de dezembro de 1978¹, segundo a qual a

¹ **PARECER NORMATIVO CST Nº 112, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1978**

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS
MNTPJ - 2.20.03.00 - Lucro Operacional
2.20. 06.00 - Receitas Operacionais

caracterização da subvenção para investimento dependeria da demonstração de perfeita sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, bem como da efetiva e específica aplicação dos recursos em bens ou direitos relacionados à implantação ou expansão do empreendimento.

Sucedeu que tal construção foi substancialmente alterada pelo legislador complementar.

Com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, foram introduzidos os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014², estabelecendo-se que os incentivos e 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 (§4º), aplicando-se essa disciplina, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados (§5º).*

2.20.12. 00 - Resultados não Operacionais

- AS SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional.

- SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente parecer.

- As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal.

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

- As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento.

- Aplica-se, a todas as pessoas jurídicas sujeitas a tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, o disposto no art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

- As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente.

² 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:

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) (Produção de efeitos) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

A jurisprudência do CARF passou a refletir essa nova inflexão normativa, como se observa nos precedentes a seguir destacados:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ESTADO DE GOIÁS. PRODUZIR. LC 160/2017. ALTERAÇÃO LEI 12.973/2014. EFEITO RETROATIVO. REQUISITOS DO ART. 30.

Verificando-se uma autuação fiscal cujo julgamento estava pendente, e havendo a promulgação da lei complementar nº 160, que passou a considerar subvenções para investimentos os benefícios concedidos pelos estados e DF, sendo as exigências apenas as do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Assim, resta verificar apenas os cumprimentos ali exigidos. Verificando-se, após diligências, que o contribuinte cumpriu todos os requisitos ali contidos, só resta cancelar a autuação fiscal.

(Acórdão nº 1402-006.231, Rel. Cons. Marco Rogério Borges, Sessão de Julgamento: 17/11/2022)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

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

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

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

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

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

(Acórdão nº 9101-006.021, Rel. Cons. Mauricio Novaes Ferreira, Sessão de Julgamento: 09/03/2022)

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

O disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos fatos geradores. Após tal

alteração legislativa, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências trazidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda. A Lei Complementar nº 160/17 subtraiu a competência das Autoridades de Fiscalização tributária federal e dos próprios Julgadores do contencioso tributário de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento. À luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como subvenção de investimento bastaria a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias. Tratando-se de subvenção, efetivada por benefício de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do registro e do depósito abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

(Acórdão nº 9101-005.508, Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de Julgamento: 13/07/2021)

Nos termos do que se extrai do Acórdão nº 9101-006.021, a 1ª Turma da CSRF firmou entendimento de que *os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do Programa Fomentar, devem receber o tratamento de subvenção para investimento, desde que atendidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sendo legítima, nessa hipótese, sua exclusão do lucro real.*

Naquele julgado, destacou-se que a LC nº 160/2017, ao equiparar os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS a subvenções para investimento, vedou a exigência de requisitos outros que não os previstos no próprio art. 30, atribuindo, ademais, eficácia dessa disciplina aos processos pendentes de julgamento. Confira-se:

“(…)

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

O próprio Legislador, portanto, mediante edição de lei especial, de caráter nacional, equiparou os incentivos fiscais concedidos no contexto da rotulada “guerra fiscal” a subvenções para investimentos, mantendo como único requisito para a sua não inclusão

no Lucro Real o registro dos respectivos recursos incentivados em conta de patrimônio líquido (reserva) da contribuinte beneficiada⁶.

Mas, não é só.

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

A LC 160, aliás, inclusive reconheceu a aplicabilidade das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com o referido artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, conforme previsto nos seus artigos 10 e 3º, verbis:

(...)

Nesse contexto, e considerando que: **(i) a fiscalização nunca colocou em xeque a forma de contabilização do incentivo fiscal aqui tratado; (ii) não houve qualquer alegação de desvio dos recursos incentivados; e (iii) a contribuinte comprovou o registro e depósito do ato que instituiu o benefício fiscal do FOMENTAR-GO (fls. 886/895), cumprindo, assim, o comando previsto pelo artigo 3º da Lei Complementar 160 e sua regulamentação**⁷, forçoso concluir que **o presente julgador deve aplicar a lei complementar, equiparando tal benesse estadual à subvenção para investimentos, de forma que nenhum reparo cabe ao procedimento da contribuinte em excluir tais receitas no cômputo do Lucro Real.**

(...)”

Igualmente relevante é o racional desenvolvido no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.508, de lavra do i. Ex-Conselheiro Caio César Nader Quintella, no qual se assentou que, após a vigência da LC nº 160/2017, as autoridades fiscais e os julgadores do contencioso administrativo não mais dispõem de competência para perscrutar normativos locais com o propósito de requalificar benefícios estaduais de ICMS como subvenções de custeio, em oposição à equiparação legal promovida pelo legislador complementar.

Segundo o i. Ex-Conselheiro, o que se deve verificar, a partir de então, é o tratamento contábil conferido pelo contribuinte aos valores incentivados, na forma do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, e, quando necessário, o atendimento às exigências de registro e depósito previstas na legislação superveniente. Confira-se, *in verbis*:

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

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo

Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

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

(destacamos)

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

Ainda, o art. 10 da referida Lei Complementar determinou que os incentivos fiscais estaduais, cerne da chamada guerra fiscal, concedidos sem a anuência e a unanimidade dos Estados, exigidas pela Lei Complementar nº 24/75, também estão abrangidos pelas novas determinações da delimitação jurídica das subvenções de investimento – devendo, então, ser objeto dos requisitos de um Convênio CONFAZ, para a remissão dos créditos tributários ou reinstituição dos benefícios:

(...)

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

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

(...)

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

(...)"

(grifos e destaques nossos)

Esse enquadramento se harmoniza com a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, no julgamento do REsp 1.945.110/RS e do REsp 1.987.158/SC (Tema 1.182):

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o

entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como 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 a 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.

A tese repetitiva, portanto, converge com a orientação no sentido de que, após a LC nº 160/2017, não subsiste a exigência de comprovação prévia de “sincronismo” entre a concessão da benesse e a implantação ou expansão do empreendimento, nos moldes do antigo Parecer Normativo CST nº 112/1978. O foco da análise desloca-se para o atendimento dos requisitos legais então vigentes e, eventualmente, para a apuração de desvio de finalidade na utilização dos valores incentivados.

No presente caso, a documentação constante dos autos demonstra que a Recorrente, em resposta ao TIF nº 0002, apresentou não apenas os atos normativos de concessão do benefício, mas também os TAREs, o Contrato do Benefício, o respectivo Aditivo, os termos de liquidação do saldo devedor, além do Relatório de Projeto de Reenquadramento nº 106/2008 – Expansão Industrial e do Relatório de Análise Produzir nº 082/2003 (e-fls. 172/224 e 225/241).

Esses elementos, por si sós, evidenciam que o benefício não foi outorgado em contexto aleatório ou puramente arrecadatório, mas no âmbito de política pública estadual de desenvolvimento econômico vinculada à atividade produtiva da contribuinte.

O segundo aspecto juridicamente relevante diz respeito ao tratamento contábil exigido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, especialmente no que concerne à destinação dos valores a conta de reserva no patrimônio líquido. Também esse requisito foi comprovado pela Recorrente, mediante demonstrativo dos valores escriturados na conta contábil nº 240307 – Reservas de Subvenções Governamentais (e-fl. 174), bem como por meio do balanço patrimonial e da demonstração do resultado dos exercícios de 2011 e 2012 (e-fls. 215/224).

A própria Autoridade Fiscal reconheceu que os valores obtidos com o incentivo fiscal foram escriturados em conta de reserva de patrimônio líquido, sem formular contestação quanto à forma de contabilização adotada pela contribuinte. A esse respeito, consignou-se no relatório fiscal:

“(...)

Quanto ao item "2" do TIF nº 0002, a empresa respondeu, in verbis, que "os valores do ganho do incentivo fiscal em questão estão em conta de reserva no patrimônio líquido", e apresentou um demonstrativo com os valores constantes da conta contábil nº 240307 — correspondente a Reservas de Subvenções Governamentais, em 31 de dezembro de 2011 e 2012, e também os balancetes em que constam os lançamentos em tais contas e, por último, informou que tais valores constavam das fichas 37 A, linhas 41, denominadas Reservas de Lucros — Doações e Subvenções p/ Investimentos, das respectivas DIPJ de 2011 e 2012. (...)"

Tem-se, portanto, quadro probatório suficiente para demonstrar, de um lado, a existência do benefício fiscal estadual relativo ao ICMS concedido no âmbito do Programa Produzir e, de outro, o tratamento contábil compatível com o regime do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Nessas circunstâncias, a fundamentação calcada na suposta ausência de correspondência absoluta entre percepção do benefício e aplicação específica dos recursos em projetos de investimento, não se mostra mais apta a sustentar a glosa.

Por tais razões, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a glosa das exclusões dos valores obtidos com o incentivo fiscal do Programa Produzir, devendo ser restabelecida a apuração originalmente efetuada pela Recorrente.

3.3 EXIGÊNCIAS REFLEXAS E DECORRENTES

Os lançamentos que ostentam natureza reflexa ou decorrente em relação às glosas principais já analisadas, compreendem (i) a glosa da compensação de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL efetuada em 2012; (ii) a multa isolada exigida em razão da suposta falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL; e (iii) o lançamento reflexo de CSLL.

Com efeito, tendo sido reconhecida a improcedência da glosa das despesas escrituradas na conta “Mercadoria Bonificada”, bem como da glosa das exclusões, no LALUR, dos valores obtidos com o incentivo fiscal do Programa Produzir, resta desconstituída a base material sobre a qual se apoiaram as exigências ora examinadas.

Em consequência, deve ser restabelecida a apuração originalmente efetuada pela Recorrente, inclusive quanto ao resultado fiscal de 2011 e aos seus reflexos nos períodos subsequentes.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski;