



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10120.720938/2015-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-004.812 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** SORVETERIA-CREME MEL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS

Não integram a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, os valores de descontos concedidos sobre o saldo devedor de financiamento concedido a empresa beneficiária de incentivo estadual.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS

Não integram a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, os valores de descontos concedidos sobre o saldo devedor de financiamento concedido a empresa beneficiária de incentivo estadual.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1177 a 1232) interposto pelo Contribuinte, em 4 de fevereiro de 2016, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 11-051.729 (fls. 1136 a 1155), de 16 de dezembro de 2015, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação (fls. 1076 a 1106).

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão (fls. 1138 a 1150):

Trata-se de Impugnação contra os Autos de Infração do PIS e da Cofins não cumulativos 1049/1059, cujos valores foram lançados com juros de mora e multa de ofício de 75%. Os valores totais somam, respectivamente R\$ 317.412,76 e R\$ 1.462.022,34.

Os dois lançamentos apontam uma infração única: insuficiência de recolhimento, relativa às receitas de subvenções correntes para custeio referentes a benefícios fiscais considerados indevidamente como subvenções para investimento, conforme detalhado na DESCRIÇÃO DOS FATOS REFERENTES ÀS INFRAÇÕES DENOMINADAS INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS/PASEP), PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO.

Na referida DESCRIÇÃO o autuante informa o seguinte:

*Em 28/09/2014, a fiscalizada apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002, na qual esclareceu, in verbis, que “é beneficiária do Produzir, conforme projeto de Expansão aprovado pelo Conselho Deliberativo do Produzir/Fomentar, através da resolução nº 263/2003-CE-PRODUZIR (projeto I), Termo de Acordo de Regime Especial-Tare nº 142/2005 - GSF e complementarão e reenquadramento da expansão da Unidade Industrial aprovado com resolução nº1456/2009-CE PRODUZIR (projeto II), Tare nº 097/2009-GSF, e contrato do benefício de nº 004/2005 de 03/02/2005 e respectivo aditivo nº 001 de 06/07/2009 (Goiás Fomento). Conforme premissas e legislação do referido Programa e comprovação de investimentos fixos, os valores das parcelas incentivadas acumuladas em períodos de 12 meses, são liquidadas mediante abatimento das taxas de antecipação de 10% recolhidos mensalmente. Isto é, o saldo devedor é*

liquidado com o pagamento de 10% do valor, utilizando-se das antecipações que foram realizadas em cada mês. Sendo assim, segue em anexo os termos de liquidação, contrato, resoluções e tare que suportam os registros das operações".

Ainda na resposta ao TIF nº 0002, quanto ao seu item "1", letra "a", a empresa informou que o valor do desconto — detalhado em planilha em que apresentou, mês a mês, o valor das parcelas incentivadas e as correspondentes taxas de 10% pagas como antecipação, relativamente ao 4o período de 12 meses do incentivo,

de agosto de 2008 a julho de 2009 — contabilizado na liquidação efetuada em 12/03/2011, foi de R\$ 2.716.377,34, e que o valor do desconto — também detalhado em planilha mensal, contendo o valor das parcelas incentivadas e as correspondentes taxas de 10% pagas como antecipação relativamente ao 5o período de 12 meses do incentivo, de agosto de 2009 a julho de 2010 — contabilizado na liquidação efetuada em 22/09/2011, foi de R\$ 3.348.230,08...

(...)

... o valor das parcelas incentivadas e as correspondentes taxas de 10% pagas como antecipação, relativamente ao 6o período de 12 meses do incentivo, de agosto de 2010 a julho de 2011 — contabilizado na liquidação efetuada em 31/10/2012, foi de R\$ 3.348.934,54.

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.

(...)

Para comprovar os valores excluídos a título de subvenção para investimentos relativos ao PRODUIR, foram também apresentados pela empresa recibos de quitação por antecipação do saldo financeiro do incentivo conforme tabela, efetuada pela fiscalização, apresentada a seguir:

DATA DA LIQUIDAÇÃO CONFORME RECIBO	VALOR TOTAL DO SALDO DEVEDOR DA EMPRESA	VALOR TOTAL PAGO E CONTABILIZADO ATÉ A LIQUIDAÇÃO	PERÍODO DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO (PRODUIR)	VALOR EXCLUÍDO NO LALUR COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO
18/03/ 2011	R\$ 2.906.328,49	R\$ 189.951,15	Ago/08 a Jul/09	R\$ 2.716.377,34
22/09/2011	R\$ 3.749.379,24	R\$ 349.115,41	Ago/09 a jul/10	R\$ 3.348.230,08
31/10/2012	R\$3.722.670,11	R\$ 373.735,57	Ago/10 a Jul/11	R\$ 3.348.934,54

*Da análise de tais esclarecimentos e documentos apresentados pela empresa, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002, relativamente aos valores por ela excluídos a título de Doações e Subvenções para Investimento, e também da análise da legislação que rege o incentivo, a fiscalização concluiu que a empresa não logrou comprovar, inequivocamente, que os valores excluídos pela empresa como SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO foram efetiva e especificamente aplicados em investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, tendo em vista que não ocorreu uma estrita correspondência entre a obtenção da vantagem e a aplicação dos recursos obtidos, relativamente às exclusões efetuadas pela empresa na apuração do seu lucro real.*

*Portanto, o contribuinte, na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2011 e 2012, efetuou exclusões identificadas como "Doações e Subvenções de Investimento" que, conforme pode ser verificado pela resposta ao TIF nº 0002, se referem a quitação do incentivo fiscal PRODUZIR.*

*A quitação deu-se por meio de desconto de 100% do saldo devedor do financiamento referente ao período de Agosto de 2008 a Julho de 2011, amparada por relatórios do Setor de Análise e Pareceres da Secretaria Executiva do PRODUZIR/FOMENTAR, que comprovaram que o contribuinte cumpriu os itens que compõem os fatores de desconto definidos no art. 20A da Lei estadual nº 13.591/00, que instituiu o referido Programa. O agente financeiro emitiu os respectivos Termos de Liquidação de Saldo Devedor, os quais foram anexados à resposta ao TIF nº 0002. Esse descontos foram tratados pelo contribuinte como subvenção para investimento, embora não atendessem aos requisitos necessários para tal, conforme detalhado a seguir:*

#### *DOS CONTRATOS COM O PRODUZIR*

*(...)*

*São beneficiárias do programa PRODUZIR, dentre outros, empresas industriais que venham a realizar projeto econômico de interesse do Estado relativo a implantação de novo empreendimento, sendo-lhes concedidos empréstimos e financiamentos para realização de tais projetos. O empréstimo e o financiamento podem ocorrer com base no imposto que o beneficiário tiver que recolher ao Estado de Goiás ou na própria disponibilidade financeira. A fruição do benefício depende da assinatura de financiamento com o agente financeiro e tratando-se de financiamento com base no imposto que o beneficiário tiver que recolher ao Estado de Goiás, deve ser comprovada a realização de no mínimo 20% da execução do projeto e desde que a parcela do projeto executado seja suficiente para início das atividades. Os prazos de fruição do benefício variam de acordo com a análise dos coeficientes de prioridade do projeto, calculados segundo critérios sociais e econômicos, especificados em regulamento.*

*O financiamento com base no imposto que o beneficiário tiver que recolher é de até 73% (setenta e três por cento) do montante do ICMS correspondente à operação própria com produto previsto no respectivo projeto e industrializado pelo beneficiário. O pagamento do saldo devedor do financiamento recebido deve ser efetuado anua e parceladamente, a partir do 2º (segundo) ano de fruição do benefício e sempre englobando os débitos dos 12 (doze) meses anteriores à data do início do pagamento. Sobre o saldo devedor a ser pago anualmente é facultada a concessão de desconto de até*

100% desde que o fator do desconto conste no contrato de financiamento e sejam atendidos critérios definidos no Anexo II do Decreto nº 5.265/00 que regulamenta a lei do PRODUIR.

O montante equivalente ao desconto obtido deverá ser utilizado em ampliação ou na modernização do parque industrial do estabelecimento beneficiário do financiamento, dentro do prazo de 15 (quinze) anos a contar da quitação do saldo devedor.

O contribuinte firmou o Contrato de empréstimo Nº 004/2005 - PRODUIR com a Agência de Fomento de Goiás S/A, denominada GOIÁS FOMENTO, com recursos oriundos do programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUIR, no qual foi aberto um crédito de R\$ 4.902.506,00 (quatro milhões, novecentos e dois mil e quinhentos e seis reais), com recursos do fundo FUNPRODUIR, em atendimento à RESOLUÇÃO Nº 263/Ü3-CE-PRODUIR, e, posteriormente, o aditivo nº 01 ao mesmo Contrato Nº 004/2005 - PRODUIR, no qual foi acrescido ao valor original do crédito, em virtude da complementação e reenquadramento da expansão, um montante adicional de R\$ 50.607.032,48 (cinquenta milhões, seiscentos e sete mil, trinta e dois reais e quarenta e oito centavos), totalizando R\$ 56.626.539,92 (cinquenta e seis milhões, seiscentos e vinte e seis mil, quinhentos e trinta e nove reais e noventa e dois centavos).

Da leitura das cláusulas contratuais do contrato original e de seu aditivo, a fiscalização verificou que os empréstimos foram obtidos mediante as seguintes condições:

1) Abertura de crédito no valor de total de R\$ 56.626.539,92, com recursos oriundos do Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais - FUNPRODUIR, a ser utilizado no reforço de seu capital de giro, em decorrência da expansão, complementação e reenquadramento da expansão de sua unidade industrial localizada no município de Goiânia - GO, de conformidade com o seguinte cronograma de uso e fontes: Capital de Giro: R\$ 61.051.407,73 (sessenta e um milhões, cinquenta e um mil, quatrocentos e sete reais e setenta e três centavos); Fontes: 1) Produzir R\$ 56.626.539,92 (cinquenta e seis milhões, seiscentos e vinte e seis mil, quinhentos e trinta e nove reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 6.019.507,44 (seis milhões, dezenove mil, quinhentos e sete reais e quarenta e quatro centavos) referentes à expansão, e R\$ 50.607.032,48 (cinquenta milhões, seiscentos e sete mil, trinta e dois reais e quarenta e oito centavos) referentes à complementação e reenquadramento da expansão; 2) Recursos Próprios da Creditada: R\$ 4.424.867,81 (quatro milhões, quatrocentos e vinte e quatro mil, oitocentos e sessenta e sete reais e oitenta e um centavos), sendo R\$ 2.226.393,17 (dois milhões, duzentos e vinte e seis mil, trezentos e noventa e três reais e dezessete centavos), referentes à expansão, e R\$ 2.198.474,64 (dois milhões, cento e noventa e oito mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e sessenta e quatro centavos) referentes à complementação da expansão.

O crédito seria utilizado conforme solicitações da creditada, deferidas pelo Produzir, em tantas parcelas quanto fossem necessárias para a fruição dos recursos, no prazo máximo de até 180 meses consecutivos, contados a partir da data da primeira utilização, limitados até o dia 31 de dezembro de 2020.

2) O início da utilização do crédito dar-se-ia somente após a assinatura do TARE com a Secretaria da Fazenda, assinatura do contrato e mediante

*comprovação da execução de, no mínimo, 100% (cem por cento no caso do Contrato N° 004/2005 - PRODUZIR, e 60% (sessenta por cento) no caso do aditivo, dos investimentos fixos previstos no projeto aprovado da CE/Produzir, conforme relatório circunstanciado a ser encaminhado à GOIASFOMENTO para tal fim, relatório este de responsabilidade da Comissão de Auditoria Interna do PRODUZIR.*

*Os juros seriam devidos a taxa de 0,2% ao mês, incidentes sobre a totalidade do saldo devedor.*

*Conforme o TARE 142/05 apresentado pela empresa, a liberação inicial do crédito foi de 78,28% do valor contratado junto à GOIASFOMENTO, percentual esse correspondente ao investimento fixo já realizado até aquela data, ficando a utilização dos 21,72% (vinte e um inteiros e setenta e dois centésimos por cento) restantes, sujeita à realização de auditoria complementar a cargo da SIC/SEFAZ na empresa e, depois, conforme TARE 097/09, também apresentado pela empresa, a liberação inicial do crédito foi alterada para 64,64% (sessenta e quatro inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento) do valor contratado junto à GOIASFOMENTO, ficando a utilização dos 35,36% (trinta e cinco inteiros e trinta e seis centésimos por cento) restantes sujeita à realização de auditoria complementar a ser efetuada pela SIC/SEFAZ na empresa .*

*Conclui-se, portanto, que o crédito somente é liberado ao beneficiário após a execução do investimento e proporcionalmente ao total contratado, com a finalidade de reforço de capital de giro.(...)*

*(...)*

#### *DO BENEFÍCIO DO DESCONTO SOBRE O SALDO DEVEDOR DO FINANCIAMENTO*

*Quanto aos critérios operacionais do programa PRODUZIR, a Lei nº 13.591/2000. dispõe que:*

*(...)*

*Os critérios constantes do Anexo II para que a empresa atinja o percentual de desconto de 30% (trinta por cento) até 100% (cem por cento), são relativos à pontualidade para com as obrigações tributárias estaduais e para com as obrigações junto ao fundo ou ao programa (desconto de 30%), e outros critérios econômicos, tais como se a empresa é localizada em município da região Nordeste do Estado ou em outra área prioritária segundo o Plano Estratégico do Governo, anualmente definida pela Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento (desconto de 70%) , se a empresa localizada em área eleita como pólo industrial pelo Estado ou pelo Município, se são indústrias de ponta e de química para couro, as dos setores:(...)*

*(...)*

*Da leitura dos dispositivos legais acima, conclui-se que caso a empresa beneficiária do financiamento do PRODUZIR atenda aos critérios definidos no Anexo II do Decreto 5.265/2000, poderá ter o benefício de redução do seu saldo devedor acumulado anualmente em até 100%.*

*A fim de melhor compreender a natureza do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás, referente ao desconto do saldo devedor do financiamento à época de sua quitação devem ser feitas as seguintes considerações:*

*1) O art. 20, inciso VII, Lei nº 13.591/2000, determinou que à título de subvenção para investimento, poderia ser concedido desconto de até 100% sobre o saldo devedor do financiamento desde que o montante do desconto obtido fosse utilizado na ampliação ou na modernização do parque industrial do beneficiário do financiamento, no prazo de 15 anos a partir da quitação do saldo devedor, podendo ser incorporado ao capital social da empresa ou mantido em conta de reserva para futuro aumento de capital.*

*Ressalte-se que não basta a lei estadual dizer que um incentivo fiscal é subvenção para investimento, é necessário que o mesmo se revista de características próprias dessa espécie;*

*2) Com a publicação da Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, passou-se a admitir a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do desconto, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado (anteriormente) pelo PRODUZIR";*

*3) A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determinou que a incorporação do montante do desconto ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos inicial e subsequentes, aprovados pelo PRODUZIR, desoneraria a empresa beneficiária de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás, ou seja, novamente, a "subvenção para investimento" pode ser recebida sem que haja mais a necessidade de ampliação e/ou modernização do parque industrial da empresa favorecida com o desconto do saldo devedor.*

*Analizando a Escrituração Contábil Digital - ECD do contribuinte, obtida no ambiente SPED, verificou-se que os descontos obtidos sobre o saldo devedor do financiamento com o PRODUZIR, foram contabilizados como receita e, conforme LALUR, excluídos nos respectivos anos-calendário de 2011 e 2012.*

*Ao adotar o procedimento acima descrito, o contribuinte excluiu indevidamente os descontos sobre o saldo devedor dos contratos de empréstimo com o PRODUZIR na apuração do lucro real, sob o entendimento de que referidos valores caracterizariam subvenções para investimento definidas no art. 443, do RIR/99, conforme pode ser visto na apuração do Lucro Real, Ficha - 09A - Demonstração do Lucro Real, das DIPJ/2012 e DIPJ/2013, na linha de exclusões — Doações e Subvenções para Investimento.*

#### **DO TRATAMENTO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL QUANTO A NATUREZA DO BENEFÍCIO**

(...)

*A distinção entre subvenções para investimento e subvenções para custeio foi detalhada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 (DOU de 11.01.1979), do qual transcrevem-se seus itens 2.11 e 2.12:*

“2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 142/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Esta concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

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

Do exposto, percebe-se que as subvenções para investimento são aquelas em que seu beneficiário recebe as vantagens financeiras entregues pelo Poder Público, com o intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente, na finalidade de expandir suas atividades econômicas, ou seja, a destinação dos recursos decorrentes da subvenção deve estar prévia e expressamente determinada pelo Poder Público que o concedeu. Vale frisar que, nos termos do próprio Parecer, a simples aplicação dos recursos em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimentos. Subentende-se, por fim, que não havendo expressa vinculação entre o recurso e a aplicação, o beneficiário poderá aplicá-lo da maneira que mais lhe convier, constituindo, assim, uma subvenção para custeio ou operação.

Portanto, as subvenções para investimento são as que apresentam as seguintes características:

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

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

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

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

Com fulcro nos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que, diversamente da classificação dada pelo sujeito passivo aos descontos sobre o saldo devedor dos contratos de financiamento com o PRODUZIR, estes valores são verdadeiras subvenções para custeio, e deveriam ter sido computadas na determinação do lucro operacional pelas razões a seguir expostas:

a) De acordo com o Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo, mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças (Contrato Nº 004/2005 - PRODUZIR,), e seu respectivo aditivo nº 01, firmados entre o contribuinte e o agente financeiro do PRODUZIR, a Agência de Fomento de Goiás S/A (GOIASFOMENTO), a finalidade do mesmo é o reforço de capital de giro da empresa fiscalizada, portanto, não possui destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, ainda que o reforço tenha sido necessário em função de investimento realizado, conforme pode ser verificado já na CLÁUSULA PRIMEIRA do contrato em tela:

(...)

*CLÁUSULA PRIMEIRA - NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CREDITO: A GOIASFOMENTO abra à CREDITADA, por este instrumento, um crédito de R\$ 4.902.506,00 (quatro milhões novecentos e dois mil e quinhentos e seis reais) com recursos oriundos do FUNDO DE DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADES INDUSTRIAIS - FUNPRODUZIR, ..., e que será utilizado no reforço do seu capital de giro, em decorrência da EXPANSÃO de sua unidade industrial, objeto deste empréstimo, ... (grifou-se)*

*E conforme aditivo nº 01:*

*CLÁUSULA PRIMEIRA - NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CRÉDITO: Ao valor do crédito que era de R\$ 4.902.506,00 (quatro milhões novecentos e dois mil e quinhentos e seis reais) destinado à expansão da unidade industrial da creditada, foi acrescido em virtude da complementação e reenquadramento da expansão, um montante adicional de R\$ 50.607.032,48*

(cinquenta milhões, seiscentos e sete mil e trinta e dois reais e quarenta e oito centavos) .... (...) e que será utilizado no reforço do seu capital de giro, em decorrência da EXPANSÃO/COMPLEMENTAÇÃO E REENQUADRAMENTO DA EXPANSÃO de sua unidade industrial de Goiânia/GO, objeto deste empréstimo, ... (grifou-se) ”.

b) Falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja visto que a Lei nº 13.591/2000, que instituiu o PRODUZIR, em seu art. 20, inciso VII, alínea “a”, ao dispor do desconto sobre o saldo devedor do financiamento, concede o prazo de até 15 (quinze) anos, a contar da data da quitação do saldo devedor, para que o contribuinte destine esses recursos à realização de investimento de ampliação ou modernização do seu parque industrial incentivado.

c) O caso permite que o incentivo não venha a se tratar de expansão nem complementação e reenquadramento da expansão da indústria em tela, pois, pode se tratar apenas de investimentos realizados no passado, e isso não se consegue com projetos já implementados e concluídos anteriormente à concessão do benefício do desconto do saldo devedor. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no art. 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento;

d) Desvinculação entre o benefício decorrente do desconto do saldo devedor com a execução da “ampliação e/ou modernização” do parque industrial incentivado. A Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, admite a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do desconto, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo PRODUZIR e objeto do empréstimo. Ora, se a subvenção é para investimentos, para expandir ou modernizar, é necessário que algo seja acrescentado à economia.

Nota-se que não menciona implantação, haja visto que os investimentos à data da liberação do crédito já devem ter sido executados. Em relação à expansão (ampliação), se a lei específica de concessão do benefício não previu tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para expandir o empreendimento econômico de interesse do Estado.

e) A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determina que com a incorporação do montante do desconto concedido ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo PRODUZIR, a empresa beneficiária fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás, ou seja, novamente, a “subvenção para investimento” pode ser recebida sem que haja mais a necessidade de ampliação e/ou modernização do parque industrial da empresa favorecida com o desconto obtido sobre o saldo devedor do financiamento.

f) Verifica-se ainda que inexistente na legislação estadual que instituiu o PRODUZIR, um dispositivo que estabeleça prestação de contas por parte da empresa beneficiada com o desconto obtido sobre o saldo devedor do financiamento. Para se caracterizar como subvenção para investimento seria

*necessário um gerenciamento da aplicação dos recursos, com prestação de contas periódica e pontos de controle determinados, para assegurar que os valores decorrentes da renúncia fiscal foram efetivamente aplicados na implantação/expansão do empreendimento econômico.*

*Diante do exposto, conclui-se que o desconto obtido sobre o saldo devedor do financiamento objeto do contrato com o PRODUZIR, se constitui em uma verdadeira subvenção para custeio e que, por se caracterizar como receita operacional, deve compor a apuração do IRPJ e CSLL sobre o Lucro Real, bem como a base de cálculo da COFINS e do PIS, em virtude da falta de previsão legal para exclusão das subvenções para custeio da base de cálculo destas contribuições.*

*Portanto, da análise dos esclarecimentos e da documentação apresentada pela empresa em resposta ao TIF nº 002, e também dos lançamentos por ela efetuados em sua Escrituração Contábil Digital (ECD-SPED), cotejando tais elementos com as exclusões das subvenções para investimento efetuadas em seu Livro de Apuração do Lucro Real, a fiscalização verificou que tais valores de descontos por quitação antecipada de débitos, integrantes do benefício fiscal PRODUZIR, não se enquadram com subvenção para investimento, e sim como subvenção para custeio, e a sua desconsideração como receita a ser incluída nas bases de cálculo da COFINS e do PIS não tem amparo na legislação de regência e, portanto, tal receita não poderia deixar de constar na apuração da COFINS e do PIS não-cumulativos devidos pela empresa.*

*Portanto, a legislação, os termos de acordo, as quitações e os regulamentos apresentados pela empresa, relativos ao benefício fiscal do PRODUZIR, não permitem enquadrar os descontos obtidos na liquidação antecipada dos débitos do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) no conceito de subvenção para investimento, por que tais descontos trataram-se de receitas obtidas que não obrigaram a uma inequívoca, comprovada e absoluta vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos em projeto de implementação ou expansão do empreendimento econômico em tela.*

*Foram anexados aos autos extratos dos débitos de COFINS e PIS declarados pela empresa nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e os DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) entregues pela empresa, relativos a todos os meses dos anos-calandário de 2011 e 2012.*

*Diante do exposto, foram lançados, como receitas mensais integrantes das bases de cálculo para apuração dos débitos, no regime não-cumulativo, da COFINS e do PIS, os valores das subvenções para custeio correspondentes ao valor do descontos obtidos na quitação antecipada do saldo financeiro do incentivo PRODUZIR em 2011 e 2012, conforme detalhado neste relatório.*

Na Impugnação de fls. 1076/1106, única para os dois lançamentos e tempestiva, a contribuinte, com apoio na doutrina e na jurisprudência do CARF (ou dos Conselhos de Contribuintes) e do Judiciário que menciona, alega ilegalidades e inconstitucionalidades.

Preliminarmente alega de nulidade dos lançamentos, por cerceamento do direito de defesa e por ausência de motivação. Reportando-se ao art. 5o, incisos LIV e LV da Constituição Federal, afirma:

*No presente caso, há cerceamento de defesa da impugnante, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que durante a fiscalização não houve a correta identificação de todas as notas fiscais não comprovadas a título de despesas, bem como a intimação, ainda que por amostragem, dos fornecedores da impugnante, para tal mister.*

*Não há, ainda, a justificativa, uma a uma sobre quais despesas eram consideradas como não necessárias.*

*Não há existem estas informações no auto de infração e no termo de relatório.*

*Daí porque isto dificulta sobremaneira uma plena defesa administrativa do impugnante, já que não há justificativa que permita ser impugnada e, por conseguinte, cancelar o lançamento.*

*Não resta dúvida, assim, da existência de cerceamento e, por conseguinte, da nulidade do lançamento de ofício.*

Continuando a tratar da preliminar de nulidade, agora por "ausência de motivação explícita e congruente", lança mão Lei no 9.784, de 1999, da qual cita o arts. 2o, caput e inc. VII, e 50, inc. II, e § 1o, e argúi:

*Há verdadeira descrição insuficiente dos fundamentos de fato e de direito, uma vez que não basta apresentar no corpo do auto de infração os supostos dispositivos legais e um relatório fiscal para cumprir este dever e princípio básico ligado aos atos administrativos. Cabe ao Fisco no termo de verificação fiscal relatar os fatos ocorridos, justificar, de forma explícita, as razões de fato e de direito da exigência de suposto tributo.*

*No tocante aos incentivos fiscais utilizados como subvenção para investimento fica evidente a falha na descrição dos fatos, até mesmo porque, conforme*

*veremos adiante, ficou demonstrado a efetiva utilização dos recursos por parte da Impugnante em ampliação e modernização de seu parque produtivo.*

*Mesmo no caso das subvenções, a descrição é falha, pois ficou demonstrado que os valores foram utilizados em contrapartida à instalação do parque industrial.*

(...)

*Mais do que isso, no presente caso, era necessário demonstrar a razão pela qual não acolheu plenamente os esclarecimentos vinculados às planilhas apontadas e fundadas em ampla documentação e livros fiscais.*

*Nada disso foi considerado, sendo impossível entender quais as razões que levaram o D. Agente Fiscal aos valores cobrados e, à sua conclusão. Trata-se, portanto, de motivação totalmente insuficiente.*

Adentrando no mérito, trata do ônus da prova, da vedação de presunção "ad hominis" e do respeito à boa-fé, citando o art. 142 do CTN e o art. 2o, IV, da Lei no 9.784, de 1999, enfatizando que **"a conclusão do agente fiscal se deu por clara e evidente presunção, sem a devida fundamentação e sem fundamento em lei", que "cabe ao Fisco demonstrar a existência de omissão de receitas, o que não ocorreu"** e que prevalece a presunção de boa-fé do contribuinte, arrematando:

*Em tais condições, ressaltamos como premissas elementares: (i) - incumbe ao fisco totalmente o ônus da prova cabal dos fatos alegados; (ii) - não é admitida a presunção sem lei dos fatos que levam a omissão de receitas, especialmente, aquela reconhecida como "ad hominis"; (iii) - o ônus da prova para o Fisco é mais exigente se houve esclarecimento e provas por parte do contribuinte; (iv) - a única presunção possível é a de boa-fé, de maneira que todos os atos são verdadeiros até prova cabal em contrário, não bastando mera alegação e presunção pessoa e ad hominis.*

Em seguida rebate o entendimento da fiscalização quanto ao incentivo do Estado de Goiás.

Considera que "o crédito presumido de ICMS no caso de subvenção dada pelas legislações estaduais" é subvenção para investimento, e não de custeio; menciona o arts. 392 e 443 do RIR/99 e diferencia as duas espécies de subvenção; e reporta-se à Lei Estadual no 13.591, de 2000, do Estado de Goiás, e ao Decreto Estadual no 5.265, de 2000, que regulamenta, transcrevendo o art. 4o da primeira e os arts. 1o e 2o do segundo e afirmando:

*O benefício concedido pelo PRODUZIR pode ser dividido, resumidamente, em duas fases: a primeira é concedida um financiamento com base em redução do pagamento do ICMS e postergação para o futuro em pagamento.*

*A segunda consiste na contrapartida das empresas, através da realização de investimentos, renovação tecnológica, renovação do parque produtivo, dentre outras, ou seja, típica subvenção para investimento.*

*(...) Fica claro, portanto, que estamos tipicamente diante de subvenção para investimento.*

*Isto porque, ao contrário do que tenta fazer crer o D. Agente Fiscal, quando da autuação, ficou claro nos autos que:*

***a) a manifesta intenção do Estado de Goiás em direcionar os recursos para investimento*** (aliás, o próprio agente fiscal reconhece esse fato, inclusive com a transcrição fática e com os dispositivos legais estaduais);

*Aqui, importante destacar que, mesmo diante do fato de que os incentivos, num primeiro momento, entram no capital de giro da empresa, em outro momento e, destacado de forma muito cristalina no contrato firmado pela Impugnante com o Estado de Goiás, os valores são investidos na ampliação do parque produtivo e, como exaustivamente debatido e comprovado nos autos, inclusive pelas prestações de contas ao Estado de Goiás, todos os recursos recebidos foram utilizados em investimentos no parque produtivo, demonstrando com limpidez tratar-se de subvenção para investimentos.*

***b) a efetiva aplicação, pelo beneficiário dos recursos investidos;*** como citado acima, ficou expresso e aceito pela própria fiscalização que a Impugnante foi

*a beneficiária dos Recursos e que os mesmos foram utilizados na ampliação do seu parque produtivo;*

***c) há fiscalização do Estado de Goiás, quanto ao efetivo cumprimento de todos os requisitos do programa.***

*Ora, nesse particular, por qualquer esforço que se faça, nenhuma outra conclusão resta possível senão a de que os recursos foram concedidos ÚNICA e EXCLUSIVAMENTE por conta da implantação, melhoria e investimentos no parque industrial da impugnante naquele Estado.*

*Basta uma análise um pouco mais detida dos autos que existem todos os documentos comprobatórios junto ao Estado de Goiás do cumprimento do programa, da utilização dos recursos, compra de equipamentos, geração de empregos, etc, em uma demonstração inequívoca de que estamos diante de custeio para investimento.*

***d) que o beneficiário da subvenção seja o titular do empreendimento econômico projetado.***

*Ademais, as razões expostas pelo fisco, ao efetuar o lançamento repousam em frágeis análises da legislação de regência e se resumem: i) análise do contrato firmado entre a impugnante e o Estado de Goiás; ii) falta de sincronismo entre a ação do subvencionador e do subvencionado; iii) desvinculação do benefício com a modernização do parque industrial e pelo fato dessa “modernização” não consistir em novo parque industrial; iv) impossibilidade de desconto com a liquidação antecipada.*

*Em seu extenso e confuso arrazoado, o D. Agente Fiscal sustenta a aplicabilidade do parecer normativo CST 112/78, sem se atentar que, ao invés de simplesmente alegar, deveria, nos termos do art. 142 do CTN, provar:*

*a) que o benefício fiscal foi utilizado sem a autorização formal do Estado; b) que os investimentos não foram realizados pelo contribuinte e;*

*c) que o benefício fiscal é desproporcional ao investimento comprometido com o Estado.*

***NADA DISSO FOI FEITO !!!!! NENHUMA PROVA HÁ NOS AUTOS !!!!!***

***ATÉ MESMO PORQUE, CONFORME CITADO ACIMA, A IMPUGNANTE CUMPRIU COM TODAS AS OBRIGAÇÕES ATINENTES AO ESTADO DE GOIÁS, ESTANDO LITERALMENTE, NOS TERMOS DO PROGRAMA FOMENTAR, CONFIGURADA A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.***

Para amparar sua argumentação, transcreve ementas dos seguintes Acórdãos da Primeira Seção do CARF e do Primeiro Conselho de Contribuintes, todos relativos ao IRPJ e CSLL: 1102-001.203 (junta cópia integral deste, às fls. 1107/1124), de 24/09/2014; 1102-000.868; 101-94009; 1302-001.380; e 1102-001.088. E finaliza o tópico afirmando:

***Importante reiterar que, no caso dos autos, conforme contrato firmado com o Estado de Goiás, sob o nº 004/2005 ficou explicitado que os valores recebidos se destinam única e exclusivamente para fazer frente às despesas***

*com a ampliação de suas instalações produtivas e o crédito somente será liberado nessas condições, ou seja, aplicação exclusiva dos recursos em suas instalações (vide contrato de fls. 189/200).*

*Os documentos de fls. 225 e seguintes, também evidenciam que os recursos foram utilizados na ampliação do parque industrial produtivo da impugnante.*

**EM SUMA. ESTAMOS DIANTE DE TÍPICA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.**

No mais, se insurge contra os juros Selic e a multa de ofício, arguindo que a taxa Selic não pode ultrapassar 1% (um por cento) ao mês, em face do art. 161, § 1o, do CTN, e que o percentual da penalidade ofende os princípios "**princípios da razoabilidade ou proporcionalidade** (art. 5º, inciso LIV) e da **proibição do confisco** (art. 150, inciso IV), previstos na **Constituição Federal**", cabendo reduzi-la ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2o, da Lei no 9.430, de 1996, e não admitir a incidência de juros sobre a multa (cita o Acórdão no 1802-00.815, de 23/02/2011, segundo o qual não se aplicam juros de mora sobre a multa de ofício).

Ao final requer a "**total improcedência do lançamento e auto de infração**", além da "juntada posterior de documentos, laudos e perícias, especialmente para comprovar o cumprimento do PROGRAMA PRODUZIR, caso seja necessário ao deslinde do presente caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material".

Tendo em vista a decisão consubstanciada no Acórdão ora recorrido o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário para que seja reformada ou anulada a referida decisão e declarada a improcedência do lançamento.

O Contribuinte, ainda, apresentou Requerimento (fls. 1236 e 1237), em 2 de março de 2016, alegando que está suspensa a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que a apresentação do ora analisado Recurso Voluntário foi tempestiva.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 11-051.729, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins**

Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012

**INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. DESCONTO EM EMPRÉSTIMO VINCULADO AO VALOR DO ICMS.**

Integram a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, por constituírem receita, os valores de descontos concedidos sobre o saldo devedor de financiamento concedido a empresa beneficiária de incentivo estadual.

**AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO DE 75%. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO AO PERCENTUAL DA MULTA DE MORA.**

Nos lançamentos de ofício a multa de ofício aplicada é de 75%, inconfundível com o percentual máximo de 20% previsto no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável aos recolhimentos em atraso, mas espontâneos ou com o tributo já declarado à Receita Federal.

**JUROS DE MORA. SELIC. LEGALIDADE.**

Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, sendo legítimo o emprego da taxa Selic, nos termos da legislação vigente.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012

**INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. DESCONTO EM EMPRÉSTIMO VINCULADO AO VALOR DO ICMS.**

Integram a base de cálculo do PIS e Cofins não cumulativos, por constituírem receita, os valores de descontos concedidos sobre o saldo devedor de financiamento concedido a empresa beneficiária de incentivo estadual.

**AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO DE 75%. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO AO PERCENTUAL DA MULTA DE MORA.**

Nos lançamentos de ofício a multa de ofício aplicada é de 75%, inconfundível com o percentual máximo de 20% previsto no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável aos recolhimentos em atraso, mas espontâneos ou com o tributo já declarado à Receita Federal.

**JUROS DE MORA. SELIC. LEGALIDADE.**

Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, sendo legítimo o emprego da taxa Selic, nos termos da legislação vigente.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/03/2011, 30/09/2011, 31/10/2012

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.**

Arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade constituem matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, não sendo utilizadas como fundamento em decisões deste Colegiado.

**AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.**

Não caracteriza a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, o auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº

70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza a exigência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Contribuinte em seu Recurso Voluntário repisa os argumentos expostos quando da impugnação e aponta que ocorreu (i) cerceamento de defesa; (ii) nulidade por ausência de motivação explícita clara e congruente; (iii) improcedência do lançamento por se tratar de subvenção para investimento e não receita para fins de incidência das contribuições; (iv) exclusão ou redução da multa, e, (v) não incidência de juros sobre a multa.

Em relação a questão do cerceamento de defesa alegado pelo Contribuinte, bem como, a alegada nulidade por ausência de motivação “explícita, clara e congruente”, entendo que não assiste razão pelos motivos bem expostos no acórdão ora recorrido.

Cito trechos do voto do acórdão ora recorrido como razões para decidir (fls. 1151 e 1152):

#### **PRELIMINAR DE NULIDADE: REJEIÇÃO**

Ao contrário do que a Impugnação quer fazer crer, inexistiu qualquer cerceamento do direito de defesa. O contribuinte argüi que a fiscalização deveria tratar das despesas não necessárias e dos seus fornecedores, levantando uma questão que nada tem com a fundamentação dos lançamentos. Afinal, as autuações devem-se unicamente à inclusão, na base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativos, dos valores relativos ao benefício PRODUIR, concedido pela Estado de Goiás à autuada.

Além do mais, os Autos de Infração atendem plenamente ao disposto no art. 10 do Decreto no 70.235/72, foram lavrados por servidor competente e possuem todos os elementos exigidos, identificando a matéria tributada, o enquadramento legal correlato e os demonstrativos dos valores lançados. Daí não ser possível nem ao menos vislumbrar cerceamento do direito de defesa.

Quanto à motivação dos lançamentos, longe de descrição insuficiente dos fundamentos ou de suposta presunção, não há qualquer dúvida: a única infração apontada é insuficiência do PIS e da Cofins, por não ter o contribuinte computado na base de cálculo das duas Contribuições valores relativos ao incentivo estadual PRODUIR, conforme detalhado na "DESCRIÇÃO DOS FATOS REFERENTES ÀS INFRAÇÕES DENOMINADAS INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS/PASEP), PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO ESCRIÇÃO DOS FATOS."

Os enquadramentos legais citados nos dois Autos de Infração se referem às Leis no 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003 (Cofins), relativas à incidência não cumulativa.

Ao final da DESCRIÇÃO, a fiscalização também evidencia ter levado em conta os débitos de COFINS e PIS declarados pela empresa DCTF e nos DACON relativos a todos os meses dos anos-calendário de 2011 e 2012, lançando "como receitas mensais integrantes das bases de cálculo para apuração dos débitos, no regime não-cumulativo, da COFINS e do PIS, os valores das subvenções para custeio correspondentes ao valor do descontos obtidos na quitação antecipada do saldo financeiro do incentivo PRODUIR em 2011 e 2012, conforme detalhado neste

relatório" (ver fl. 1071).

Destarte, a motivação dos lançamentos foi exposta da melhor forma e inexistiu qualquer cerceamento do direito de defesa. Daí a rejeição da nulidade.

Assim resta claro de que, tanto no que tange ao alegado cerceamento de defesa, quanto a alegada nulidade por motivação insuficiente, não procede o pedido. Voto por negar provimento nestes pontos.

A questão central, de mérito, é a lavratura dos autos de infração de PIS e Cofins pelo fato do Contribuinte entender que não deveria ser computado na base de cálculo das contribuições valores relativos ao incentivo fiscal PRODUIR (Goiás).

Em que pese o entendimento da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), acredito que se encontra consolidada a jurisprudência no sentido de o crédito incentivado de ICMS não integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, considero relevante citar na íntegra o voto vencedor do il. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, consubstanciado no Acórdão nº 9303-005.783 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proferido em 20 de setembro de 2017 no processo nº 13401.000483/2006-75, que bem elucida a questão e que serve de razões para decidir:

Está mais do que pacificada na jurisprudência a tese de que o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados às pessoas jurídicas que neles se instalem ou aumentem a produção já instalada não integra a base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativos, por constituir-se, segundo este entendimento, apenas mera recuperação de custos. Exemplificativamente, confirmam-se as seguintes ementas de decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ, a quem cabe, como se sabe, a tarefa de uniformizar a interpretação de lei federal:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.*

*I. Agravo interno interposto em 20/04/2016, contra decisão publicada em 29/03/2016.*

*II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015.*

*III. Consoante a jurisprudência desta Corte, "a questão referente à ofensa ao princípio da reserva de plenário (art. 97 da CF) não deve ser confundida com a interpretação de normas legais embasada na jurisprudência deste*

*Tribunal" (STJ, AgRg no REsp 1.330.888/AM, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/02/2014).*

*IV. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 843051 / SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 02/06/2016).*

*PROCESSUAL REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ ACERCA DA MATÉRIA. SÚMULA 83/STJ.*

*1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.*

***2. O acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do STJ de que os créditos presumidos de ICMS, por se tratarem de mero ressarcimento, não representam ingresso de valores nos caixas da empresa e, portanto, não são tributáveis. Incidência da Súmula 83/STJ.***

*3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1573339 / SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 24/05/2016).*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.*

***1. Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4a Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012.***

*2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 26/11/2015).*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03: O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS CONFIGURA INCENTIVO VOLTADO À REDUÇÃO DE CUSTOS, COM VISTAS A PROPORCIONAR MAIOR COMPETITIVIDADE NO MERCADO PARA AS EMPRESAS DE UM DETERMINADO ESTADOMEMBRO, NÃO ASSUMINDO NATUREZA DE RECEITA OU*

*FATURAMENTO, PELO QUE NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. ENTENDIMENTO APLICÁVEL AO IRPJ E À CSLL. PRECEDENTE: AGRG NO RESP. 1.227.519/RS, REL. MIN. BENEDITO*

GONÇALVES, DJE 7.4.2015. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

**1. O Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.**

2. A Primeira Turma desta Corte assentou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; Não há dúvida alguma que a aplicação desse sistema de incentivo aos exportadores amplia os lucros das empresas exportadoras. Se não ampliasse, não haveria interesse nem em conceder, nem em utilizar. O interesse é que move ambas as partes, o Fisco e o contribuinte; neste caso, o Fisco tem o interesse de dinamizar as exportações, por isso concede o benefício, e os exportadores têm o interesse de auferir maiores lucros na atividade exportadora, por isso correm reivindicam o benefício. Isso é absolutamente básico e dispensável de qualquer demonstração.

3. Nesse sentido, deve o legislador haver ponderado que, no propósito de menor tributação, a satisfação do interesse público primário representado pelo desenvolvimento econômico, pela geração de emprego e de renda, pelo aumento de capacidade produtiva, etc. preponderaria sobre a pretensão fiscal irrestrita, exemplo clássico de interesse público secundário.

4. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido. (AgRg no REsp 1461415 / SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 26/10/2015).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Recurso especial em que se discute a inclusão do crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo de: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

2. "O crédito presumido de ICMS configura "benefício fiscal" que ao ser lançado na escrita contábil da empresa promove, indiretamente, a majoração de seu lucro e impacta, conseqüentemente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL". Nesse sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.458.772/RS, Rel

Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 13/10/2014; AgRg no REsp 1.461.032/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 27/11/2014; AgRg nos EDcl no REsp 1.465.870/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 31/3/2015.

3. "Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, NÃO integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS". Nesse sentido: AgRg no REsp 1422739/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda

*Turma, DJe 18/02/2014; AgRg no REsp 1.463.364/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 24/3/2015, DJe 30/3/2015.*

*Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1402204 / SC, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 02/06/2015).*

O fundamento de tais decisões judiciais reside no disposto na alínea “b” do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis no 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, 29 de dezembro de 2003, que assim determinam:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

(...)

**§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:**

(...)

**V referentes a:**

(...)

**b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita. (g.n.)**

Esse entendimento também foi compartilhado pelo Procurador Geral da República, como se vê do parecer que exarou nos autos do Recurso Extraordinário – RE nº 835818/PR, no qual reconhecida a repercussão geral da matéria levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal:

*PARECER No 117184/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR Recurso Extraordinário 835818 – PR Relator: Ministro Marco Aurélio Recorrente: União*

*Recorrida: O.V.D. Importadora e Distribuidora Ltda.*

**DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 843. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA PROPORCIONALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS. DESPROVIMENTO.**

**1 – Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 843): Devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proporcionalidade.**

2 – Parecer pelo não provimento do recurso extraordinário. Brasília (DF), 30 de maio de 2016. Rodrigo Janot Monteiro de Barros ProcuradorGeral da República

Portanto, na esteira de remansosa jurisprudência do STJ, o crédito presumido de ICMS conferido pelos estados não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, razão pela qual DOU PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

Neste mesmo sentido o Acórdão nº 9303-004.674, de 16 de fevereiro de 2017, que assim expressou o entendimento acerca da matéria em sua ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

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

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da COFINS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pela COFINS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo

do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Com isso, me filio a posição adotada nos votos supracitados, uma vez que considero que os créditos de ICMS concedidos pelos Estados às pessoas jurídicas não integram a base de cálculo de incidência do PIS e da Cofins, dando assim, neste ponto, provimento ao recurso do Contribuinte.

### Conclusão

Portanto, tendo em vista a legislação aplicável ao caso e a jurisprudência mais recente sobre o tema, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que o valor apurado do crédito do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen