



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.725212/2013-13
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.243 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 14 de fevereiro de 2017
Assunto IRPJ
Recorrente SÃO SALVADOR ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Eva Maria Los, que entendia pela desnecessidade da diligência.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA – Presidente

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães e José Roberto Adelino da Silva (Suplente).

Relatório

Os autos de infração a folhas 4.276 a 4.320 exigem da autuada o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 20.852.078,91.

No termo de verificação fiscal a folhas 4.257 a 4.274 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

Foram verificadas as seguintes infrações à legislação tributária: contabilização como subvenção ou doação para investimento dos descontos obtidos na liquidação antecipada de passivo do programa Fomentar; existência de saldo credor na conta de ativo 1.1.1.01.00008 Caixa -Recebimento Itaberaí, ao passo que as justificativas apresentadas não abordaram o montante integral do saldo credor; falta de adição no Lalur das despesas com brindes e doações lançadas na conta 3.3.1.03.00006 - Brindes e Doações - e na conta 3.3.2.04.00020 -Donativos e Contribuições; no tocante à perda no recebimento de créditos, observância dos procedimentos mínimos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996 e arts. 340, 342 e 249, inciso I, do RIR 1999; glosa do prejuízo gerado em 2008 e compensado nos anos seguintes, pois embora durante o ano-calendário 2008, o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal, diante da contabilização imprópria como subvenção para investimento, a fiscalização apurou lucro tributável.

Contabilização imprópria de subvenção para investimento

Quanto a este ponto concluiu-se que o desconto obtido com a liquidação antecipada do contrato com o Fomentar, constitui 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 do PIS e da COFINS.

Entendeu-se haver desvinculação entre o benefício decorrente do desconto com a liquidação antecipada e a execução da expansão ou modernização do parque industrial incentivado.

A Lei Estadual nº 15.518 de 05/01/2006 admite a desnecessidade de ampliação ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser aplicado na ampliação ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa, aprovado pelo Fomentar e objeto do empréstimo.

Deste modo firmou-se que, se a subvenção é para investimentos, para expandir ou modernizar, é necessário que algo seja acrescentado à economia local, não se trata do passado, e isso não se consegue com projetos já implementados e concluídos anteriormente à concessão do benefício do desconto da liquidação antecipada.

A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, fora reputada incompatível com o que está disposto no art. 443 do RIR 1999, descaracterizando a subvenção para investimento.

Saldo credor de caixa

O contribuinte informou que, na migração de dados de seu sistema de controle contábil, a data de alguns lançamentos a crédito foi alterada para o 1º dia do mês, de maneira que os fatos contábeis posteriores ao dia 1º foram lançados antecipadamente.

Reputou-se que o saldo credor de caixa constitui presunção legal de omissão de receita.

Uma vez comprovado o saldo irregular, o ônus da prova inverte-se para o contribuinte, o qual pode vir a apresentar comprovantes inequívocos de que os fatos contábeis ocorreram em momento posterior. Apresentados documentos que justificaram parcialmente o saldo credor, o valor cuja justificativa não foi apresentada serviu de base para o lançamento do crédito tributário.

A base da infração do IRPJ gerou reflexo na apuração da CSLL, PIS e Cofins.

Glosa de despesas com brindes, doações, donativos e contribuições

Intimado para apresentar as notas fiscais ou outros comprovantes de aquisição, o contribuinte apresentou parte da documentação. Os comprovantes das operações realizadas confirmaram que as despesas possuíam natureza de brinde, doação, donativo e contribuição, indedutíveis na apuração de IRPJ e CSLL.

Os valores lançados das infrações foram extraídos do Razão das contas citadas. A infração gera reflexo na apuração da CSLL.

Glosa de despesas com perdas no recebimento de créditos

Em relação às baixas de valor superior a R\$ 5.000,00 e inferior ou igual a R\$ 30.000,00, exigiu-se a comprovação de cobrança administrativa (por exemplo, protesto do título). Já em relação às baixas de valor superior a R\$ 30.000,00, comprovar o ajuizamento da respectiva ação.

No tocante ao ano-calendário 2008, o contribuinte apresentou comprovantes de venda a crédito que na somatória, perfazendo o montante de R\$ 85.162,47.

Em relação aos anos-calendário 2009 e 2010, foram aceitas comprovações de liquidação de débito em processo de recuperação judicial, bem como protesto de títulos.

Glosa de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL

No ano-calendário de 2008, o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no montante de R\$ 3.778.939,84, conforme escriturado na página 13 do Lalur nº 14. Verificadas as infrações mencionadas anteriormente, o resultado passa a ser lucro real e base de cálculo positiva de CSLL de R\$ 6.242.210,35.

Considerando que nos anos-calendário 2009 e 2010, o contribuinte compensou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa - que com este lançamento se tornaram inexistentes -foi glosada a compensação de IRPJ e CSLL.

Impugnação

Em 23.07.2013 o sujeito passivo apresentou a impugnação juntada a folhas 4.335 a 4.365. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

Preliminar – a multa de ofício - caráter confiscatório

A multa de 75% é uma verdadeira afronta aos direitos do contribuinte e não pode nunca ser validada, pois não se enquadra nos ditames legais. Ao contrário, é um verdadeiro confisco, instituto que é vedado pela Constituição Federal.

Assim, caso se confirme, no todo ou em parte, o auto de infração, requereu-se que a multa de ofício seja aplicada dentro dos parâmetros normais ocorrentes em casos tais; e ainda, que sejam levadas em consideração as reiteradas decisões judiciais, que sistematicamente tem derrubado o astronômico percentual de 75% para o patamar, ainda alto, de 20%, a exemplo das citadas na impugnação.

Omissão de receitas por presunção legal

Nas informações e justificativas apresentadas à fiscalização, a contribuinte alega que informou que a conta contábil Caixa Recebimento Itaberaí é transitória, de movimentação interna, para controle, segurança e gerenciamento dos recebimentos de clientes, onde são feitos lançamentos a débito (débito a caixa recebimento/crédito a contas a receber clientes), pela movimentação de acertos diários, com os entregadores, que trazem valores em espécie, cheques à vista e cheques pré-datados. E, lançamentos a crédito (crédito a caixa recebimento/débito a bancos, conta custódia) pelas saídas e depósitos efetuados conforme a liquidez das entradas.

Argumentou-se, então, que, pela característica de conta transitória, de movimentação interna, e não de conta caixa efetiva, não há como falar em saldo credor. A conta caixa da empresa, onde realmente há movimentação de pagamentos a terceiros, é a conta 1.1.1.01.00001 Fundo - Fixo Itaberaí, que tem uma movimentação pequena e, também não apresenta saldo credor.

Analisando-se o auto de infração e fazendo-se uma conciliação entre as contas do Razão, movimentação financeira e arquivo do contábil (ECD) e o arquivo SINCO, verificou-se que alguns documentos não foram apresentados à época para a fiscalização.

Esses documentos agora são digitalizados e anexados à impugnação e buscam comprovar a origem de todos os recursos movimentados na Conta Caixa Recebimento Itaberaí.

Os documentos digitalizados e anexados foram retirados da contabilidade da empresa e retratam sua realidade contábil, confirmando não existir saldo credor de caixa, a não ser na movimentação diária, mas tal estouro é amplamente sustentado por saldo anterior que compõe a mesma movimentação.

Argui o contribuinte que houve um erro de fato na entrega dos arquivos digitais ECD 2008, 2009 e 2010, mas foi aberta pelo fiscal a possibilidade para retificação deles. Entretanto, mesmo tendo sido aceito pela fiscalização a retificação dos arquivos, a empresa só conseguiu retificar o arquivo de 2010. Alega-se que a mesma retificação não foi aceita nem realizada para os exercícios de 2008 e 2009 pelo programa da RFB, pois eles já tinham sido registrados na Junta Comercial. Protesta que eles deveriam ser acatados, por se tratar de erro de fato.

Não obstante a impossibilidade de retificação por meio do programa Sped, dos arquivos ECD 2008 e 2009, a impugnante alega que produziu para esses anos o arquivo validador SINCO (programa disponibilizado e validado pelo sítio da RFB na Internet), devidamente disponibilizada à fiscalização, em meio magnético, no qual ficou comprovada a inexistência de saldo credor na conta Caixa Recebimento Itaberaí. Conclui afirmando que tal arquivo representa a realidade da escrituração contábil da empresa, e não aquele que consta no banco de dados da RFB, uma vez que houve erro de fato que não pode ser reparado em função do registro anterior.

Assim, supostamente superadas as omissões de receitas nos períodos apurados pela fiscalização, conforme farta documentação apresentada, espera a impugnante, que sejam afastadas de vez as infrações a esse item relacionadas.

Custos, despesas operacionais e encargos - despesas não necessárias

A impugnação deste item será apenas parcial, tendo em vista que os fatos descritos para as despesas lançadas na conta 3.3.2.04.00020 - Donativos e Contribuições - não serão objetos de contestação. O crédito tributário apurado será objeto de parcelamento.

O pedido do sujeito passivo foi submetido à análise do fiscal atuante, que, depois de observar que a concordância não abrangia os lançamentos de Cofins e de contribuição para o PIS, calculou o montante da IRPJ e da CSLL, bem como da multa e dos juros de mora respectivos, que correspondem à parte não litigiosa do crédito tributário. A folhas 4.454, a autoridade preparadora informa que foi transferida para o processo nº 10120.726.580/2013-89 a parte não litigiosa do crédito tributário.

Entretanto, a autuação em relação às despesas lançadas na conta 3.3.1.03.00006 - Brindes e Doações é impugnada.

A impugnante afirma que trata-se de reposição de mercadorias entregues com peso a menor do que aquele constante na NF originária, em face do natural descongelamento dos produtos comercializados, e não de brindes e doações, como equivocadamente foi lançado.

A impugnante, portanto, reputa que cometeu apenas erro de ordem formal ou de nomenclatura na emissão da NF, não podendo por isso ser penalizada, haja vista que vendeu,

recebeu e não promoveu a entrega de brindes, mas apenas repôs ao adquirente o que lhe era de direito.

Invoca-se em favor do argumento o disposto no § 2º, do art. 147, do CTN, além de um precedente de decisão administrativa atribuída ao Carf.

Perdas no recebimento de créditos - inobservância dos requisitos legais

Sem razão o auditor fiscal ao promover a indevida glosa dos créditos, que foram classificados pela impugnante como perdas. A glosa, na ótica da fiscalização, se justifica pela falta de adoção das medidas previstas no art. 9º da Lei 9.430/96.

As planilhas financeiras anexadas, que foram extraídas da contabilidade da contribuinte, demonstram que houve equívoco por parte da fiscalização, conforme demonstrado na tabela de fls 9379 e seguintes.

Subvenção e recuperação de custos

Segundo o fisco, observa-se falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado. Argumenta o impugnante que mesmo que a lei não especifique tal sincronismo, efetivamente aplicou os recursos do benefício na melhoria e expansão da sua unidade industrial, muito além dos recursos advindos da subvenção. Tal fato poderia ser igualmente constatado em sua escrituração contábil, cuja comprovação fora acostada pela própria fiscalização.

Segundo a fiscalização, a redução do saldo devedor do ICMS pode ser justificada apenas pela modernização do parque industrial incentivado. Contudo, reputou-se que a fiscalização quis criar um fato novo, ao se apegar apenas ao vocábulo modernização, para definir a aplicação da subvenção.

A impugnante alega que investiu não apenas em modernização, mas também em implantação e expansão do seu parque industrial, que é visível a olho nu e pela própria produção atual comparada com aquela existente na data da assinatura do contrato do Fomentar. Aliás, sem aplicação desses benefícios não seria possível o crescimento da contribuinte.

Prossegue afirmando que se a Lei Estadual 15.518, de 2006, prevê a desnecessidade de ampliação ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser utilizado poderão ser abatidos os investimentos já realizados desde o início da implantação do projeto, a impugnante não fez nada de errado, estando protegida pelo manto da legalidade de uma lei que está em pleno vigor.

Conclui arguindo que se a lei estadual está em desacordo com a legislação federal, que seja ela questionada por quem de direito, e não pela fiscalização. O benefício é legal e, como tal, deve assim ser tratado.

Saldo insuficiente - compensação de prejuízo

Alega o impugnante que não pode prosperar a glosa em causa, uma vez que, superadas as infrações anteriores, deve ser restabelecido o resultado fiscal apurado pela impugnante em 2008, 2009 e 2010.

O pedido

Uma vez demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer a impugnante que seja acolhida a impugnação, cancelando-se o débito fiscal, bem como as autuações reflexas.

Contudo, caso não seja esse o entendimento, e em face do grande volume de informações e documentos analisados, requer que seja realizada nova diligência para comprovação dos fatos e fundamentos aqui alegados.

Postulação de juntada posterior de documentos

Em 12 de novembro de 2013, por meio da petição a folhas 4.461 a 4.463, a qual ele denomina de emenda à impugnação, o sujeito passivo requer a juntada e a apreciação de novos documentos comprobatórios, os quais afirma dizerem respeito à imputação fiscal de omissão de receitas caracterizada em virtude de saldo credor de caixa. Esses papéis foram juntados a folhas 4.474 a 9.015.

A folhas 9.016, a autoridade preparadora informa que a maior parte dessa documentação (4.888 das 4.904 páginas) foi apresentada em meio digital e que foi juntada aos autos depois de convertida em arquivo no formato PDF.

Acórdão nº 02-56.515 - 3ª Turma da DRJ/BHE

De início decidiu-se pelo não conhecimento da petição juntada a folhas 4.461 a 4.463, denominada de “emenda à impugnação” pelo próprio sujeito passivo, visto que foi apresentada em 12 de novembro de 2013, mais de quatro meses depois de dada a ciência do lançamento e depois de esgotado o prazo de trinta dias fixado pelo artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Além disso, entendeu-se que não consta da petição nenhuma justificativa para sua apresentação extemporânea.

Tampouco se tomou conhecimento dos papéis que acompanham a petição e que se acham a folhas 4.474 a 9.015, visto que, por determinação do mesmo artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, os documentos comprobatórios das alegações do sujeito passivo devem ser apresentados juntamente com a impugnação, no mesmo prazo para ela fixado.

Pedido de realização de diligência

Entendeu-se que a impugnante não demonstra a necessidade da diligência que requer. Em verdade, suas alegações poderiam ser comprovadas com a mera exibição de documentos que integram ou deveriam integrar a sua contabilidade, caso existam.

Contestação da imputação de omissão de receita por saldo de credor de caixa

Firmou-se o entendimento de que se depois de levados em conta os esclarecimentos e documentos apresentados ainda persistir algum saldo credor, é lícito ao fisco presumir que o saldo credor de caixa é decorrência de omissão de receitas, no que se acha amparado por determinação legal (artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; artigo 281, inciso I, do RIR 1999).

Adita-se, ainda que a conta "Caixa Recebimento Itaberaí" seja transitória, conforme argumenta a impugnante, isso não significa que não mereça o tratamento de omissão de receita eventual saldo credor nela observado e que não seja justificado. O esboço de movimentação que a impugnante apresenta em sua defesa até reforça a conclusão de que, se a conta em causa apresentar saldo credor não justificado, fica caracterizada a omissão de receita.

É que, de acordo com esse esboço, todo débito efetuado nessa conta tem como contrapartida um crédito na conta destinada a escriturar as receitas de vendas. Já o registro a crédito dessa conta tem como contrapartida débito em conta representativa de movimentação bancária.

Logo, concluiu a autoridade julgadora que se o saldo da conta se torna credor é porque houve registro de transferências para as contas bancárias de mais recursos do que o montante contabilizado simultaneamente em virtude do recebimentos por vendas. Uma vez que não se pode transferir aos bancos uma quantia maior do que entrou na conta em virtude da realização de vendas, reputou-se lícito presumir que o saldo credor é resultado da omissão de vendas ou de quaisquer outras receitas.

Salientou-se que os recursos que saem dessa conta concretamente alimentam as contas bancárias da autuada. Os débitos nela registrados têm como face real o recebimento de cheques (pré-datados ou não) e de dinheiro vivo, que são os meios de pagamento usados pelos clientes da autuada para quitar as compras por eles efetuadas, os quais são depois depositados em contas bancárias.

Portanto, ainda que se trate de uma conta usada para em caráter transitório, cada registro corresponde a uma operação que ocorreu efetivamente, e não a um evento simbólico ou imaginário.

Uma vez que cada registro de débito, de fato, representa uma disponibilidade financeira da empresa, não seria o caráter transitório dessa conta que lhe retiraria a natureza de conta caixa. Em consequência, cumpria à autuada demonstrar que de tal conta não saíram mais recursos do que nela entraram. Não o fazendo, configurou-se a omissão de receita, até mesmo em virtude de disposição legal expressa.

Portanto, os saldos credores observados não decorrem de terem sido desprezados os saldos devedores transportados do dia anterior. Embora suscite essa objeção, a impugnante não traz nenhuma prova de sua alegação.

Da mesma forma, entendeu-se infundada a alegação de que os saldos credores teriam surgido em decorrência de ter havido uma inversão na ordem de escrituração, de tal modo que as saídas de recursos seriam registradas antes de o serem as entradas. Firmou-se que o saldo credor que o autuante considerou como omissão de receita foi aquele apurado no encerramento de cada dia em que se observou a anomalia em questão (01/10/2008, 01/01/2009 e 04/04/2010).

Uma vez que se trata do saldo observado ao final do dia, contribuíram para a sua formação todas as entradas e saídas de recursos registradas ao longo desse mesmo dia, assim como o saldo transportado do dia anterior.

Por fim, ainda durante a fase de fiscalização, a autuada argumentou que, de acordo com as regras de escrituração segundo o regime de competência, a contabilização dos atos e fatos administrativos se faz num período mensal, assim sustentando a tese de que eventuais saldos credores observados ao final de determinado dia poderiam ser compensados com o saldo devedor apurado em dias subsequentes, desde que situados dentro dum mesmo mês.

Tal tese é inteiramente equivocada, segundo a autoridade julgadora. Não existe nenhuma norma legal nem tampouco regra ou princípio contábil que determine ser o período de um mês o mínimo intervalo que se deve levar em conta na auditoria da escrituração contábil ou fiscal.

De resto, entendeu-se que a impugnante se propõe a demonstrar, em relação a cada um dos três saldos credores apurados pela fiscalização que eles não teriam ocorrido e que a conta caixa sempre teve saldo devedor, inserindo em sua peça de defesa planilhas a que chama de resumos diários do Razão.

Todavia, esse último esforço da impugnante para ilidir a imputação fiscal mostrou-se mais uma vez infrutífero, porque inteiramente desacompanhado de provas.

Em suma, ao impugnar o lançamento, a impugnante volta a alegar que nem todos os erros teriam sido corrigidos e insiste na alegação de que, abolidos tais erros, nenhum saldo credor surgiria na contabilidade.

Entendeu-se que uma vez que a escrituração digital havia sido validamente entregue pela autuada no cumprimento de suas obrigações acessórias, não basta alegar que as informações por ela mesma prestadas estavam erradas. Seja durante a fiscalização, seja durante o litígio administrativo, cumpria à autuada e à impugnante demonstrar e sobretudo comprovar com documentos hábeis esses erros.

Contudo, conforme já salientado, reputou-se que nenhum documento novo relativamente à matéria ora discutida foi validamente apresentado no momento em que os lançamentos foram impugnados.

Contestação da glosa de despesas com brindes e doações

Decidiu-se no sentido de que para que se admitisse a retificação ou a alegação da autuada de que não teria havido dedução indevida, caberia a ela comprovar que as notas

fiscais em questão corresponderam à operação alegada, e não à remessa de brindes e doações. Nenhuma prova da alegação, contudo, foi juntada aos autos.

Uma vez firmado que o inciso VII do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995 (ao qual corresponde o inciso VIII do parágrafo único do artigo 249 do RIR 1999) veda expressa e categoricamente a dedução de despesas com brindes, e uma vez que apenas foi alegado mas não comprovado de que se tratou de operação diversa, manteve-se integralmente as exigências fiscais correspondentes à matéria discutida nesta subseção.

Contestação da glosa de despesas com perdas no recebimento de créditos

Entendeu-se que apesar de a impugnante assegurar que a atuada satisfizesse todos os requisitos e condições estabelecidos na norma citada para permitir a dedução das suas supostas perdas, a verdade é que, ao serem examinados as justificativas e documentos juntados por ela chega-se a conclusão diametralmente oposta.

Com respeito à frequente alegação de que os créditos deduzidos como perda teriam valor unitário inferior a R\$ 5.000,00, notou-se que a fiscalização já havia excluído dos valores que intimou a atuada a comprovar aqueles registros na contabilidade com essa característica. E eles constituem a maioria, conforme se pode verificar pelo exame da cópia das páginas respectivas do livro Razão a folhas 3.832 a 3.972.

Logo, firmou-se que cumpriria a atuada esclarecer porque razão teria efetuado o registro das baixas de forma agrupada, o que não está de acordo com a forma de contabilização determinada pelo artigo 10 da Lei nº 9.430, de 1996.

Além disso, durante a ação fiscal, identificou-se que os autuantes também aceitaram que uma parte da dedução era legítima em virtude de a atuada ter apresentado documentos hábeis para comprovar o cumprimento efetivo do limite de R\$ 5.000,00 para valores que haviam sido agrupados.

Feita essa consideração genérica, passou-se ao exame de uma por uma das alegações, das justificativas e dos documentos apresentados pela impugnante no concernente a essa matéria, através de quadro demonstrativo.

De todo o exposto, reputou-se que uma vez que a impugnante não comprova com documentação hábil e idônea que a dedução das perdas com o recebimento de crédito observou as disposições legais sobre o assunto, manteve-se integralmente as exigências fiscais correspondentes à matéria discutida nesta subseção.

Argüições concernentes à imputação de contabilização incorreta de subvenções públicas

De início coube a autoridade julgadora salientar que a impugnante limitou-se a alegar genericamente que cumpriu a legislação goiana, em vez de demonstrar com provas hábeis que de fato empregou os recursos recebidos na forma exigida pela legislação federal para que fizessem jus ao tratamento fiscal privilegiado dado às genuínas subvenções públicas para investimento.

Notou-se que o cumprimento das condições estipuladas nos contratos de empréstimos concedidos no âmbito do programa Fomentar não satisfaz as exigências da legislação federal para o tratamento favorecido. Recordou-se que o programa Fomentar se limita a conceder um financiamento para o contribuinte, sem que ficasse caracterizada nenhuma subvenção, pois inicialmente os recursos emprestados deviam ser integralmente ressarcidos, acrescidos de juros e correção.

Assim, entendeu-se que em nada favorece à causa da autuada alegar, como faz a impugnante, que haviam sido cumpridas todas as obrigações assumidas nos contratos firmados com o programa Fomentar.

Embora a impugnante não faça prova dessa alegação, presumiu-se que de fato as coisas assim se passaram, pois a subsequente obtenção de desconto na quitação dos empréstimos estava condicionada pela legislação estadual a que não houvesse inadimplemento dos contratos com o Fomentar.

No entanto, reputou-se que o ganho indevidamente classificado pela autuada como subvenção para investimento é o desconto no valor da dívida. E, segundo a autoridade julgadora, é este que é objeto da exigência fiscal (e não as vantagens concedidas pelo programa Fomentar original), e em relação a ele, nem a legislação goiana, nem as provas (na verdade, a falta delas) apresentadas pela impugnante permitiriam classificá-lo como subvenção para investimento.

Assim, não importaria a nomenclatura usada na legislação estadual ou municipal. Firmou-se que somente as subvenções que estritamente acatarem os requisitos estabelecidos taxativamente pela legislação federal é que farão jus ao benefício consistente na sua exclusão da base tributável dos tributos federais.

Ademais, explanou-se que, em consequência de sucessivas alterações na legislação estadual, na época dos fatos abrangidos pelo lançamento fiscal os descontos concedidos na quitação antecipada das dívidas para com o programa Fomentar deixaram de ser condicionados à expansão da capacidade produtiva ou à instalação de novas unidades produtivas.

Além disso, a legislação goiana dispensou o beneficiário de até mesmo prestar contas do emprego que fez do ganho resultante do desconto, limitando os requisitos para a sua concessão o cumprimento dos contratos firmados com o programa Fomentar original e também a incorporação ao capital social de valor equivalente ao benefício recebido.

Prossegue-se com o raciocínio de que uma vez que já não existia vinculação entre o recebimento do benefício e a obrigação de ampliar as unidades produtivas existentes ou de instalar novas, nem mesmo se a autuada tomasse, por conta própria, a iniciativa de empregar a subvenção recebida com tal fim, o enquadramento no disposto no artigo 443 do RIR 1999 se torna possível.

É que essa norma dispõe que se classifica como subvenção para investimento aquelas recebidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos.

Assim, decidiu-se que se a vantagem é concedida ao contribuinte sem exigir dele semelhante iniciativa, não se pode dizer que ele foi estimulado a ampliar ou instalar unidades de produção.

De qualquer forma o entendimento se deu no sentido de que a impugnante não comprova que, de fato, os recursos recebidos foram direta e inteiramente empregados no aumento da capacidade instalada. Assim, diferentemente do que sustenta a impugnante, a subvenção recebida pela autuada se enquadraria no disposto no artigo 392, inciso I, do RIR 1999.

O racional exposto pela autoridade julgadora se deu no sentido de que o benefício cujo tratamento tributário se discute no presente processo não é a vantagem porventura auferida pela autuada com a obtenção de empréstimos no âmbito do programa Fomentar, mas o desconto que auferiu pela liquidação antecipada desses empréstimos. Explicou-se que quando tal benefício foi instituído, o ganho obtido com esses descontos devia ser investido na ampliação ou modernização do parque produtivo.

Todavia, os descontos que são objeto do presente lançamento fiscal foram obtidos quando a legislação goiana havia mudado inteiramente e já não vinculava a concessão do desconto a nenhum projeto novo de expansão da capacidade produtiva.

Portanto, mesmo que os contratos firmados no âmbito do programa Fomentar não estipulassem que a finalidade do empréstimo fosse o reforço do capital de giro, os descontos em causa não poderiam enquadrar-se como subvenção para investimento.

Neste sentido adicionou-se que, embora a sincronia não esteja expressamente prevista na legislação, o Parecer Normativo CST nº 112, de 1979, nada mais fez que explicitar o conteúdo que nela já estava implícito.

Tal parecer teve o propósito de conciliar duas normas que à primeira vista pareciam conflitantes, uma vez que, enquanto o artigo 392, inciso I, do RIR 1999 dispõe que as subvenções correntes para custeio ou operação serão computadas no lucro real, o artigo 443 do mesmo RIR 1999 estipula o contrário em relação às subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos.

Visto que, nos termos do artigo 111 do CTN, as leis tributárias que concedem isenção ou exclusão de tributos devem ser interpretadas literalmente, concluiu-se pela constatação de que Parecer Normativo CST apenas determina que aquela sincronia entre o recebimento do benefício e o investimento na ampliação da capacidade produtiva é indispensável, do contrário não estaria confirmado que os recursos recebidos foram empregados nos termos desejados pelo legislador.

Com efeito, afirma a autoridade julgadora, sem que haja essa sincronia, não é possível assegurar que precisamente o que foi recebido foi usado somente e exclusivamente na promoção do fim visado pelo legislador.

Quanto à afirmação de que a escrituração comprovaria que a autuada empregou os recursos obtidos, diferentemente do que alega a impugnante, entendeu-se que não se encontram nos autos tais elementos.

Os documentos presentes no processo apenas permitiriam inferir que, como a autuada realizou operações que resultaram na quitação antecipada das dívidas contraídas no âmbito do programa Fomentar, as autoridades do estado de Goiás consideraram que ela havia cumprido as cláusulas dos contratos de financiamento, as quais estipulavam, entre outras obrigações, a execução, dentro do cronograma avençado, dos projetos de ampliação da capacidade produtiva.

No entanto, salientou-se que a subvenção de que trata o lançamento fiscal não são os empréstimos concedidos no âmbito do Fomentar, mas sim os ganhos obtidos posteriormente com a liquidação antecipada da dívida acumulada com aquele programa.

Quanto a esse benefício específico, não se acha nenhum comprovante de que os recursos respectivos obtidos pela autuada foram empregados na expansão de sua capacidade produtiva. E ainda que houvesse, isso não mudaria a natureza da subvenção recebida, pois a legislação estadual deixou de exigir que o ganho obtido com a liquidação antecipada da dívida com o Fomentar fosse empregado na expansão da capacidade produtiva.

Segundo a impugnante, informações constantes do item 2 do termo de verificação fiscal demonstrariam o crescimento da empresa autuada através do crescimento da receita bruta, o que, por sua vez, comprovaria que a autuada empregou a subvenção recebida de acordo com o artigo 443 do RIR 1999.

Contudo, reputou-se que o argumento da impugnante é equivocado. Entendeu-se que a norma invocada não exige que o contribuinte beneficiário da subvenção aumente sua receita bruta, mas sim, que empregue os recursos recebidos do poder público na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Evidentemente, se a empresa amplia sua capacidade produtiva, é provável que passe a gerar mais receitas. Mas não existiria uma correlação necessária e exclusiva entre um fator e outro, de modo que um aumento na receita seja inelutavelmente associado a uma ampliação da capacidade produtiva, ou que constitua prova desta.

Em suma, entendeu-se que uma vez que se acha plenamente comprovado nos autos o benefício recebido pela autuada não configurando subvenção para investimento, a sua exclusão da base de cálculo dos tributos federais é indevida. Daí se seguiu também que devem ser mantidas integralmente as exigências fiscais discutidas nesta subseção.

Contestação da glosa da compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa

Firmou-se que parte das irregularidades imputadas pelo lançamento não teve como consequência imediata a exigência de IRPJ e de CSLL, porque a diferença tributável encontrada foi compensada com o resultado negativo que a autuada havia apurado no mesmo ano-calendário a que se fere a infração, ou com o saldo compensável de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

Essa compensação realizada pelo autuante, por sua vez, teria acarretado a diminuição do saldo compensável em exercícios subseqüentes. Uma vez que a autuada, antes da ação fiscal, havia compensado esse saldo nos exercícios subseqüentes, a autoridade fiscal

também incluiu no auto de infração um outro item, no qual se exige a diferença de IRPJ e de CSLL em decorrência da diminuição do saldo disponível para compensação em exercícios subsequentes.

Arguição de que a multa de 75% é confiscatória

Entendeu-se que o percentual de 75% da multa pelo lançamento de ofício é o cominado taxativamente pelo artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Essas normas, vigentes na época dos fatos geradores abrangidos pelo lançamento, aplicou-as estritamente o autuante.

Logo, arguiu-se que acatar a impugnação apresentada implicaria negar aplicação à legislação vigente.

Não obstante, à autoridade administrativa é vedado negar aplicação a qualquer norma em vigor, a pretexto de que seria incompatível com outras normas de escalão superior. Tal faculdade confere-se apenas aos órgãos do Poder Judiciário.

Em suma reputou-se que a Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ, em seu artigo 7º dispõe que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos. Por sua vez, a disposição referida da Lei nº 8.112, de 1990, estabelece que entre os deveres do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Autos de infração de contribuição para o PIS, Cofins e CSLL

Os autos de infração de contribuição para o PIS, Cofins, IRRF e CSLL compartilham com o de IRPJ os mesmos fundamentos de fato, segundo a autoridade julgadora.

Conclusão

À vista do exposto, votou-se por não conhecer da petição e dos documentos juntados a fls. 4.474 a 9.015, e por julgar improcedente a impugnação, para indeferir o pedido de realização de diligência e para manter integralmente as exigências de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, assim como as multas e os juros de mora respectivos.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário delinea a defesa em idêntico raciocínio à impugnação. Acrescenta-se a preliminar contestando o entendimento externado pelo v. acórdão recorrido quanto a suposta confiscatoriedade da multa de ofício em percentual de 75%. O ora recorrente pugna pela imprestabilidade e pela ausência de menção específica a tal pleito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator

Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Preliminar – Da Multa de Ofício Confiscatória

De início cabe esclarecer que a constatação elencada em sede preliminar é totalmente equivocada. O ora recorrente afirma que o v. acórdão recorrido teria sido imprestável quanto a alegação de confiscatoriedade da multa de ofício aplicada em 75%, não fazendo qualquer menção a tal pleito.

Ocorre que a análise de tal controvérsia fora pormenorizada inequivocamente em fls. 9412 a 9414.

Em suma, entendeu-se que não cabe a autoridade administrativa negar aplicação a legislação vigente, de modo que tal faculdade competiria apenas aos órgãos do Poder Judiciário.

O percentual de 75% da multa pelo lançamento de ofício está expressamente prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Estaria impedida a Administração de deixar de aplicar referida lei a pretexto de que esta seria inconstitucional ou ilegal.

A autoridade julgadora esclareceu que a Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJs, em seu artigo 7º dispõe que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos. Por sua vez, a disposição referida da Lei nº 8.112, de 1990, estabelece que entre os deveres do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Quanto ao CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), o mesmo raciocínio se aplica. O entendimento neste sentido é totalmente pacificado perante este Conselho e inclusive sumulado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não cabe, então, à Administração, de modo geral, questionar a constitucionalidade dos veículos normativos vigentes, mas apenas aplicá-los e adaptá-los da melhor forma possível a realidade fática.

Deste modo não há que se falar na imprestabilidade do acórdão proferido, o qual de modo cristalino e evidente manifestou um posicionamento acerca da confiscatoriedade da multa de ofício de 75%. O racional caminha no mesmo sentido da jurisprudência unívoca deste Conselho.

Assim, a preliminar suscitada deve ser afastada.

Subvenção para Investimento

O presente julgador já se manifestou acerca das subvenções em outras oportunidades.

O entendimento firmado norteia a formação de um sistema que harmoniza de forma perfeita a mens legis (a intenção essencial do legislador federal), o ordenamento jurídico como um todo e as melhores práticas contábeis, de modo que o tratamento tributário às subvenções conferido reflete apenas a conexão entre estas facetas de modo sincrônico.

De início cabe definir que a subvenção tem a natureza de um auxílio, uma ajuda, que parte do Estado e é diretamente direcionado às instituições privadas, as quais, otimizando o cumprimento de seu objeto social, estão de alguma forma privilegiando e favorecendo o atingimento ao interesse público.

As subvenções para investimento perfazem recursos cuja destinação está necessariamente atrelada a criação de bens e de aplicação financeira ou, de outro modo, a implantação ou expansão de determinados empreendimento econômicos.

Especificamente a esta espécie de subvenção, rege a sistemática implementada por meio do art. 443 do RIR/99 e do §2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1598/77:

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

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

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

(...)”

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

(...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

(...)”

A contabilização expressamente exigida perfaz uma transferência de renda. Os recursos devem ser reconhecidos em conta de Reserva de Capital e, assim, não devem transitar pelo resultado da entidade.

A contrapartida deste crédito, assim, deve perfazer um débito em conta de ativo que não impacte diretamente no resultado do período contábil em que foram aplicados os recursos. O PN CST nº 112/78, especificamente reforçando a contabilização iminente destes recursos, indica o seu reconhecimento inequívoco em Conta de Ativo Permanente.

Já as subvenções correntes, para custeio ou operação, estão ligadas ao suporte direto dos gastos ligados à atividade da empresa, fazendo frente aos seus custos e despesas operacionais.

Eis a dicção legal do art. 44, inciso IV, da Lei nº 4506/64 e art. 392, inciso I, do RIR/99:

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

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

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

Neste caso exige-se o reconhecimento dos recursos em conta de resultado, especificamente como receita bruta operacional. É fundamental, assim, pelo regime de competência, que a receita seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, no decorrer do período contábil e confrontando com as despesas correspondentes.

A lógica do sistema e o caso concreto

O que o legislador fez foi exatamente adequar as melhores práticas contábeis à finalidade essencial que intentava. Mas foi além, ao minar as possibilidades de uma destinação diversa. Busca-se essencialmente resguardar o atendimento ao interesse público como algo absoluto e como objetivo indissociável da própria natureza de uma subvenção.

O tratamento tributário que se confere é apenas uma consequência do tratamento contábil, mas visa equilibrar a relação entre as partes envolvidas, especificamente suavizando (no caso das subvenções para investimento) o contribuinte do ônus de ter que concretizar o interesse público.

Veja, quando a lei concede um benefício unilateral, acaba por ferir preceitos basilares firmados na Carta Constitucional, como o princípio da livre concorrência e da livre iniciativa. Isto pois supondo a premissa de uma situação de igualdade e equivalência entre empresas concorrentes em um determinado segmento do mercado, sua auto regulação é esperada pela própria sistemática do capitalismo e não por qualquer ação do Poder Público neste sentido, tampouco em sentido contrário.

A intervenção estatal, neste cenário, beneficiando exclusivamente uma das partes, causa um desequilíbrio nos efeitos da relação jurídica estabelecida, invadindo a esfera privada a ponto de ofender diretamente o ordenamento jurídico e as questões da ordem econômica ali resguardadas.

Para tanto, quando da caracterização deste benefício como subvenção, cria-se uma nova relação jurídica sobre a qual impõe-se um ônus ao contribuinte de cumprir com o interesse público, manifestado concretamente na destinação específica deste instrumento.

Há, no entanto, o restabelecimento de um aparente equilíbrio apenas. Uma vez que a relação agora estabelecida diretamente entre Estado e beneficiário se dá em um contexto de patente oneração a este último.

Explica-se.

O retorno que o Estado espera na concretização do interesse público deve provir de um reflexo direto da atividade operacional da empresa; mas o primeiro (Estado) não pode fornecer recursos que impactem diretamente nos resultados da última (a empresa beneficiária), sob pena de ofensa à livre concorrência e a livre iniciativa. Ora o Estado estaria contribuindo diretamente com a lucratividade de uma empresa privada, de modo individualizado.

Como o Poder Público espera uma melhora na atividade operacional do subvencionado, mas não pode atuar diretamente sobre esta, atua indiretamente, através dos investimentos. Mas isso acaba por gerar um desequilíbrio financeiro/econômico para o contribuinte, que recebe recursos somente para a implementação de seu ativo permanente, mas deve necessariamente apresentar resultados bons, ou seja, otimizar a sua atividade operacional, para fazer sentido o benefício e a intenção do legislador na busca pelo atendimento ao interesse público.

O que irá mitigar este desequilíbrio prejudicial ao contribuinte, então, será o reconhecimento contábil e o consequente tratamento tributário conferido às subvenções para investimento, que notadamente desoneram o contribuinte através do não pagamento de IRPJ e CSLL.

Assim, o tratamento contábil e, por consequência, tributário conferidos à subvenção para investimento compõem parte de um sistema que visa blindar a mens legis, a intenção do legislador.

Há, neste passo, a necessidade de demonstração de atendimento às facetas citadas, sob pena de colocar em xeque a harmonia e equilíbrio do sistema que estas conjuntamente estabelecem.

Para tanto, o Estado deve cobrar esta demonstração e o contribuinte tem o dever de concretizá-la, sob pena de perda do benefício, caso haja comprovado descomprometimento com o atendimento ao interesse público e, assim, afrontando diretamente a mens legis da lei federal.

Vale ressaltar, principalmente para a construção do raciocínio daqui em diante, que a mens legis referida atribui-se ao legislador introdutor e regulamentador dos institutos de subvenção, já transcritos anteriormente. Tratam-se das leis que servirão de base para o perfeito entendimento do que vem a ser uma subvenção (tanto para investimento quanto corrente) e o seguimento ou não das diretrizes ali impostas pelas legislações estaduais.

A análise particular e peculiar da legislação do Estado de Goiás (e do FOMENTAR) nos dará conotação diversa das conclusões até então expostas.

O v. acórdão recorrido brilhantemente constrói a evolução legislativa e a manifestação concreta do benefício, especialmente sob o enfoque das ações do Estado e as reações esperadas do beneficiário e vice-versa:

“(…) A princípio, a vantagem oferecida pelo programa limitava-se a conceder, com recursos do governo estadual, empréstimos de longo e médio prazo em montante igual a até 70% do ICMS devido pelos seus empresários, os quais, em contrapartida, deviam apresentar e executar projetos de ampliação de suas instalações industriais. Somente os

projetos aprovados previamente é que recebiam o benefício, o qual se formalizava mediante contrato firmado com o agente financeiro do governo estadual.

Posteriormente, com a edição da Lei Estadual nº 13.436, de 1998, regulamentada pelo Decreto Estadual nº 5.036, de 1999, os contratos de financiamento com recursos do Fomentar passaram a ser objeto de oferta pública (leilão) com vistas à sua liquidação antecipada, ocasião em que seriam concedidos descontos de até 89% do saldo devedor do ICMS, a serem aplicados na ampliação ou modernização de seu parque industrial, dentro do prazo máximo de 20 anos da data do leilão

(...) Contudo, com a publicação da Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, passou-se a admitir a desnecessidade de ampliação ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser aplicado na ampliação ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo Fomentar. A mesma Lei Estadual nº 15.518, de 2006 também determinou que a incorporação do montante da dívida perdoada, no leilão, ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo Fomentar, desoneraria a empresa beneficiária de qualquer outra comprovação perante o estado de Goiás.(...)"

Há, neste caso, nítida inversão, por parte da lei goiana, entre os instrumentos jurídicos escolhidos e utilizados para a consecução do interesse público.

Um empréstimo perfaz contrato do qual uma das partes recebe, para usar ou utilizar, algo, que deve ser restituído, ou dado outro em mesmo gênero, quantidade e qualidade, após um determinado tempo.

Ocorre que os recursos destinados ao beneficiário têm como contrapartida o atendimento a um interesse da coletividade. O empréstimo não é o contrato adequado e apropriado a blindar direitos constitucionais das partes, quando o princípio que o rege é o da supremacia do interesse público. A contraprestação por parte da instituição privada se torna incerta, inestimável e, além, imensurável.

Para tanto, a subvenção surge como instrumento capaz de intermediar as vontades e obrigações deste contrato em consonância com princípios basilares do pátrio ordenamento jurídico.

Como adiantado, trata-se de um mecanismo cuja destinação é específica e cujo o sistema que a resguarda torna a relação jurídica estabelecida relativamente equilibrada, sem onerar excessivamente nenhuma das partes. É o instrumento que consegue absorver a prevalência do interesse público sobre o privado sem prejudicar financeiramente/economicamente de modo latente a segunda esfera.

Conclusão irretorquível se dá no sentido de que as vantagens iniciais concedidas pelo Estado de Goiás exigindo como contrapartida o investimento na apresentação e execução

de projetos de ampliação de suas instalações industriais deveriam ser veiculadas por uma subvenção para investimento.

A intenção é que se garanta o equilíbrio das partes, se atendam princípios constitucionais e se atinja *mens legis*, ou seja, que o sistema de que esta é ditada encontre campo fático.

Da mesma forma, torna-se totalmente inócua e imprestável a inserção de uma subvenção em um contexto que não exige qualquer controle e/ou comprovação de contraprestação por parte do subvencionado (beneficiário) em atendimento ao interesse público.

Não há imposição ferrenha do princípio da supremacia do interesse público, portanto, não há que se falar na necessidade um instrumento específico para conter seus impactos e efeitos.

Neste contexto, o empréstimo poderia hipoteticamente instrumentalizar a relação jurídica que se estabelece em um segundo momento, por óbvio, se adaptando a conclusão também hipotética, anteriormente disposta, de que a primeira etapa deveria ser instrumentalizada por uma subvenção. Mas ressalte-se que não é o foco desta discussão.

Nitidamente está-se usando um fato pretérito, ou seja, o cumprimento de um contrato de empréstimo, para naturar um contrato de subvenção para investimento em um momento posterior. O que a lei faz, ao final, é caracterizar uma subvenção sem, no entanto, moldar o sistema para tanto, o que causa naturalmente um desequilíbrio e não atende a *mens legis*, o interesse da coletividade. Não nos parece lógico.

O lógico, então, seria que a primeira parte veiculasse a operação por meio de uma subvenção, onde claramente fora condicionada a realização de empreendimentos. E a segunda, sem qualquer condição, tampouco comprovação fosse veiculada por outra espécie de contrato que não a subvenção.

Tal divagação, no entanto, não norteará o mote da controvérsia, uma vez que a lei estadual especificamente instrumentalizou a segunda operação através de uma subvenção para investimento, conforme a redação dada pela Lei Estadual nº 13.436, de 1998.

Certo é que, no contexto de inserção da Lei nº 15.518, de 2006, a ausência de comprovação perante o Estado desvincula naturalmente o beneficiário de atribuir a tal subvenção uma destinação específica, o que impossibilita a caracterização de qual espécie de subvenção está a se tratar.

Como dito, cada espécie tem um sistema jurídico próprio que exige a harmonia entre algumas facetas: a *mens legis*, uma destinação específica que deve estar em consonância com o ordenamento jurídico; o reconhecimento contábil; e o conseqüente tratamento tributário.

A contabilização atribuída a cada uma é específica e distinta. Surgem, como consequência, parâmetros fiscais distintos, e é neste momento que, apesar das disposições legais produzidas por parte do Poder Legislativo do Estado de Goiás, se concretiza a necessidade de intervenção da Administração Tributária no que lhe concerne.

Ora, o beneficiário, como contribuinte, não pode sofrer o ônus da tributação sobre a totalidade dos recursos dispendidos se não há comprovação robusta que torne certa a destinação específica de todos estes. Neste ponto é falha a legislação estadual e urge a atuação da Fiscalização.

Deve-se exigir a formação de conjunto probatório hábil e idôneo, capaz de discriminar inequivocamente através da contabilidade da entidade, ou por outros meios, quais dos recursos recebidos e dispendidos de fato transitaram no resultado e quais foram alocados no ativo permanente, como um investimento ou implantação de ativo imobilizado.

Somente desta forma será possível determinar de qual espécie de subvenção estamos falando e se há ou não o respectivo cômputo no lucro real, para fins de incidência ou não do IRPJ e da CSLL.

O preceito fundamental que aqui deve ser materializado é o princípio da verdade material.

Em contramão, a fiscalização e o v. acórdão recorrido se apegaram exclusivamente à legislação goiana para determinar o descompasso desta no momento em que institui uma subvenção para investimento, mas não lhe concede uma destinação específica.

Como consequência aplicaram, por exclusão, a sistemática de uma subvenção corrente a todos os recursos, sem qualquer comprovação para respaldar tal ato. Isto, como se sabe, tem um impacto muito grande sobre os efeitos fiscais/tributários.

Há um apego exacerbado a formalidade e a letra da lei. Tal racional não nos parece justo, então, diante de todo o sistema que rege o tratamento de uma subvenção: o reconhecimento contábil que é exigido e principalmente a identificação de atendimento a mens legis e ao interesse público. Em última instância podemos reputar certamente que tal presunção da fiscalização coloca em xeque o princípio da capacidade contributiva.

Instaura-se, neste passo, total assimetria informacional entre: a Administração Tributária, que reputa unilateralmente todos os recursos como subvenção corrente e assim autua o contribuinte; o Estado de Goiás, que expressamente caracteriza os recursos como subvenção para investimento, mas não exige qualquer comprovação; e o contribuinte, que, a princípio, deve seguir as imposições legais para fazer jus ao benefício.

A conclusão atingida deve ser no sentido de que, apesar do equívoco conceitual aplicado pela Lei de Goiás aqui exposto, o contribuinte não pode sofrer consequências nefastas e generalistas acerca da destinação que este dá aos recursos.

Necessariamente deve-se primar pelo atendimento a mens legis, a intenção do legislador em positivar o interesse público, neste caso concreto representado pelo intento do legislador estadual de efetivação de planos de desenvolvimento e de incentivos fiscais buscando atrair atividades industriais, principalmente alimentícias, preconizando de forma direta a geração de emprego e renda para o Estado de Goiás.

Assim, não faz sentido a Fiscalização renegar as disposições estaduais e autuar o contribuinte de maneira unilateral, respaldado única e exclusivamente por esta renegação.

A postura adotada pela fiscalização não compulsionou a composição de um conjunto probatório robusto. Optou-se pelo meio mais fácil e prático, desconsiderando a legislação estadual e reputando as subvenções como correntes.

Deste modo não se vislumbrou a real destinação dos recursos, mas sim uma presunção de que todos estes foram destinados ao custeio da operação/atividade da ora recorrente.

Não nos parece razoável tal postura da fiscalização.

Na falta de controle por parte do Estado, que não exige referida comprovação, deveria partir tal ato da fiscalização, uma vez que tal controle impacta diretamente na arrecadação da União.

Sua função, como órgão da administração, seria a de conduzir o processo para delimitar exatamente o que fora utilizado para fins de custeio e o que fora para fins de investimento na entidade.

Apenas desta forma seria possível identificar exatamente o fato gerador, o nascimento da obrigação tributária, a constituição definitiva do crédito tributário e, assim, a iminente arrecadação tributária, respaldados, todos os elementos, pela justiça constitucional.

Assim, sob a égide do princípio da verdade material a autuação merece ser convertida em diligência. Ao ver deste julgador, esta parte da fiscalização fora toda enviesada sob um prisma distorcido do sistema que rege uma subvenção (interesse público) e do papel da Administração Tributária na identificação exata da matéria tributável.

Neste sentido, cabe destaque ao Acórdão nº 9101002.346 – 1ª Turma da CSRF, em Recurso Especial do Procurador, de relatoria do Ilustre Conselheiro André Mendes de Moura, sobre o qual peço vênua para reproduzir pontos em total alinhamento com o raciocínio aqui desenvolvido:

“SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro

no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas.

Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

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

Descontos obtidos de empréstimos contraídos no passado não tem o condão de retroagir efeitos no sentido de qualificar os valores como subvenções para

investimento, vez que ausentes os requisitos necessários previstos em legislação.

(...)

Quando se fala em estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta a mera intenção do subvencionador. Se os recursos deve ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.

Resta completamente desvirtuado o instituto quando a lei estadual, por exemplo, ao mesmo tempo que estabelece condições para a transferência do recurso, deixa em campo cinzento quais seriam os mecanismos claros de controle para verificar se as condições estabelecidas para a fruição do benefício, no caso, implantação ou expansão de investimentos, estarão sendo cumpridas.

Esclareço que aqui não se fala em comprovação imediata da aplicação das transferências. O que se quer dizer é que o papel do ente subvencionador não está restrito apenas a editar diploma legal concedendo a transferência mediante condições que ficarão apenas "no papel", submetidos unicamente à vontade do ente subvencionado. O diploma legal também deve dispor sobre mecanismos claros de controle e acompanhamento dos recursos transferidos.

Não se fala em "carimbar o dinheiro", e que precisamente o recurso ingressado por meio de transferência seja aplicado na implantação/expansão do investimento. Não se fala em simultaneidade. Nada disso. O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas. Deve-se se identificar, mediante elaboração de um plano de contas os ativos que foram objeto de implementação ou expansão. Sim, a contabilidade se presta para refletir, com clareza e transparência, as mutações econômicas da empresa, ainda mais se tratando de um benefício fiscal dessa natureza. Dever de escrituração é obrigação do Contribuinte.

Se o ente subvencionador, por motivos próprios, decidir não se preocupar em verificar se as condições estabelecidas para a transferência dos recursos foram atendidas, trata-se de entendimento a ser aplicado na sua jurisdição. O que não se pode admitir é que uma omissão de um ente federativo (o Estado subvencionador) tenha repercussão nas regras de tributação estabelecidas no âmbito de competência de outro ente federativo (a União).

Só porque o Estado "legítima" a transferência de recursos dessa natureza, tal atitude não impede a Fazenda Nacional de verificar se as condições para enquadramento de subvenção para investimento estão sendo cumpridas. Não há a "afrenta" ao pacto federativo mencionada pela Contribuinte. Pelo contrário. Tal situação seria caracterizada, precisamente, se as condições impostas pelo Estado se prestassem a impedir a União de exercer o poder de executar as leis federais.

(...)"

Deve restar inequívoca, portanto, a necessidade da Fiscalização em respaldar seus atos de acordo com o princípio da verdade material e sob uma interpretação sistemática da lei, primando pelo respeito a intenção essencial imposta pelo legislador federal que introduziu e regulamentou a subvenção, suas peculiaridades, condições e efeitos.

Das provas

Veja, a fiscalização trouxe à tona as exclusões feitas no lucro real pelo ora recorrente e reputou simplesmente que tais exclusões seriam indevidas, pois os recursos recebidos não seriam referentes a subvenção para investimento, mas sim a subvenções correntes, o que incorreria na conclusão de que tais valores deveriam ser mantidos no resultado como receitas operacionais e, portanto não deveriam sofrer a referida exclusão.

Em fls. 135 a 137 constam as movimentações da “Conta: 3.4.1.03.00001 - Resultados Posit. Liquidação Ant.” nos anos de 2008, 2009 e 2010.

Já em fls. 138 a 156 apresenta-se o LALUR, onde o contribuinte procedeu a exclusão dos valores transferidos na contabilidade para o resultado do exercício. São com essas provas que a fiscalização se baseia, somado a sua interpretação da legislação, para efetuar o lançamento.

O contribuinte, em contrapartida, se resumiu a apresentar tabelas e fazer alegações em qualquer comprovação acerca de dados e informações que supostamente apontam para o crescimento da entidade após o recebimento dos recursos referentes ao desconto de liquidação do financiamento.

Demonstra, por exemplo, a respectiva monta aplicada em investimento ou ativo imobilizado:

(item 2), demonstram o crescimento da empresa autuada através do crescimento da receita bruta. Por outro lado, a previsão legal para esses tipos de investimentos está na própria lei de instituição do Fomentar, já citada pela fiscalização.

- O crescimento da impugnante no período fiscalizado e nos anos imediatamente anteriores e posteriores é demonstrado pelo quadro adiante.

ANO	Nº EMPREGADOS	ABATE DE AVES	INVESTIMENTO/ IMOBILIZADO (R\$)
2007	1.614	43.196.812	34.670.870,15
2008	1.968	53.774.306	30.644.899,38
2009	2.206	57.895.932	10.350.147,55
2010	2.529	63.018.838	9.467.000,00
2011	2.689	66.032.086	31.187.953,23

- Segundo a fiscalização, houve desvinculação entre o benefício decorrente do desconto com a liquidação antecipada e a execução ou modernização do parque industrial incentivado. A fiscalização tentou aqui desvincular os benefícios concedidos pelo programa Fomentar em relação ao RIR 1999.
- Ora, se a Lei Estadual 15.518, de 2006, prevê a desnecessidade de ampliação ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser utilizado poderão ser abatidos os investimentos já realizados desde o início da implantação

Documento assinado digitalmente por **DF CARF MF nº 2.200-2 de 24/08/2011**

Veja, são provas unilaterais de ambas as partes, que deveras reputam-se insuficientes para formar a convicção do presente julgador.

Segundo inclusive o entendimento firmado no v. acórdão recorrido, os documentos presentes de fato no processo apenas permitem inferir que, como a autuada realizou operações que resultaram na quitação antecipada das dívidas contraídas no âmbito do programa Fomentar, as autoridades do estado de Goiás consideraram que ela havia cumprido as cláusulas dos contratos de financiamento, as quais estipulavam, entre outras obrigações, a execução, dentro do cronograma avençado, dos projetos de ampliação da capacidade produtiva.

Em outras oportunidades o presente julgador já desnaturou autuações deste gênero que incidiam exclusivamente sobre algum ano-calendário específico, por não reputar correta a necessidade de concomitância entre o recebimento dos recursos e sua destinação (determinação do PN CST nº 117/74).

Entendeu-se que, uma vez provado que houve uma linearidade, proporcionalidade e razoabilidade em investimentos destinados a expansão de empreendimentos econômicos ao longo dos anos subsequentes, não poderia a fiscalização concluir que durante um ano específico houve o desvio de finalidade em relação a monta correspondente a diferença entre o recurso recebido e o recurso aplicado naquele ano, e, assim, descaracterizar a subvenção para investimentos.

Não parece nem um pouco razoável, de modo que se existem provas robustas nos autos da existência de investimentos nos anos seguintes ao da autuação, a análise que se faz é de que a autuação não deva incidir sobre um ano específico, mas ao final do prazo legal de concessão do benefício, confrontando as contas de recebimento e destinação dos recursos.

No entanto, ressalte-se a necessidade de uma ligeira linearidade da destinação dos recursos ao longo do prazo para fins de controle do atendimento ao interesse público.

Ora, no caso presente estamos falando de um prazo de 20 anos para a ampliação e/ou modernização do parque industrial da ora recorrente, a contar da data da realização do leilão.

Além disso, cabe reiterar que a Lei nº 15.518, de 2006, expressamente dispensa a empresa beneficiária da necessidade de comprovação da destinação dos recursos perante o Estado de Goiás.

Portanto, a conversão em diligência, conforme todo o exposto, deve se prestar como uma forma de controle dos anos-calendário de 2008, 2009, 2010. Algo que deveria partir do Estado, mas que por atingir diretamente a arrecadação da União e a esfera de alcance e atuação da Administração Tributária, compete inequivocamente a esta última.

O presente Conselho só conseguirá atingir uma proporcionalidade e uma razoabilidade em seu julgamento se tiver acesso aos documentos que comprovem ou não a destinação destes valores. Certo é que deve ser rechaçada a possibilidade de autuação por exclusão, baseado em julgamento estritamente formal, sem o apego a situação fática.

A forma como contabilizados os recursos e comprovadamente destinados é que ditarão naturalmente sua exclusão ou não do lucro real, para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para determinar a **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, para que a delegacia de origem informe o seguinte em relação ao período autuado:

i-) dos valores relativos as subvenções (decorrentes da liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR), excluídos do lucro real e que, por consequência, embasaram a presente autuação fiscal: a-) quais destes foram creditados em conta de reserva de capital e debitadas em conta de ativo permanente (investimentos, imobilizados, intangíveis); b-) quais foram efetivamente confrontadas com custos e despesas operacionais.

ii-) verifique a existência de documentação contábil ou fiscal que demonstre os investimentos e implantações no ativo imobilizado realizados pela empresa ao longo dos 20 (vinte) anos subsequentes (limitados a presente data) a efetiva entrada dos recursos provenientes da liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR na entidade.

Após, intime-se a Recorrente para se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias e retornem os autos para julgamento.

É como voto.

Processo nº 10120.725212/2013-13
Resolução nº **1201-000.243**

S1-C2T1
Fl. 28

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator