



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

Processo n° 10120.729144/2015-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.230 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente DENUSA DESTILARIA NOVA UNIÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DO ENCERRAMENTO PARCIAL DO TIAF.

O encerramento parcial da fiscalização, com a expedição do competente termo por parte do agente autuante, não provoca a nulidade do Auto de Infração, que constituiu créditos tributários relativos a ano-calendário específico, cuja fiscalização foi previamente autorizada por autoridade competente.

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE DIVERSOS TRIBUTOS. MESMO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Nos termos autorizados pelo parágrafo 2º, do artigo 38 do Decreto nº 7.574/11, é possível a formalização de um único processo administrativo para a constituição de créditos tributários de tributos diversos, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado FOMENTAR, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

EMPRESA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. CREDORES.PENDÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL HOMOLOGATÓRIA DO PLANO DE RECUPERAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE DESPESAS COM JUROS PASSIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos contabilizados como custo ou despesa, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, deverão ser adicionados para apuração do Lucro Real. Os valores adicionados poderão ser excluídos na apuração do Lucro Real, no período de apuração em que ocorrer a quitação do débito por qualquer forma.

PEDIDO DE PERÍCIA

O não atendimento, quando da apresentação da Impugnação Administrativa, dos requisitos expressamente fixados no inciso IV, artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 impõe o indeferimento do pedido de perícia formulado em sede de Recurso Voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e em indeferir o pedido de perícia e, no mérito, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência de IRPJ e CSLL sobre as receitas de subvenção para investimentos (Programa Fomentar), vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães da Fonseca que cancelavam também a exigência de Pis e Cofins sobre esta parcela e, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à glosa de despesas financeiras. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se, o presente processo administrativo, de Autos de Infração lavrados em face do ora Recorrente, Denusa Destilaria Nova União S/A, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, relativos ao ano calendário de 2011.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 33 a 51, o agente autuante, após discorrer sobre o processo de fiscalização, sobre as intimações enviadas ao contribuinte e acerca das respostas por este elaboradas, afirmou que houve omissão de receitas operacionais, que teriam sido escrituradas e não declaradas, para fins de tributação do IRPJ, CSLL, COFINS e contribuição ao PIS. Estas receitas seriam decorrentes de benefícios de ICMS obtidos através do programa FOMENTAR, criado pelo Governo do Estado de Goiás, através da Lei Estadual nº 9.489/84.

Ainda, de acordo com o agente autuante, o contribuinte se apropriou de despesas financeiras, que, no curso da fiscalização, não foram devidamente comprovadas, ensejando na glosa daquelas e, conseqüentemente, na reapuração dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL.

O acórdão proferido pela douta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) resumiu de forma precisa a acusação fiscal e, por isso, pede-se vênica para transcrevê-lo:

1. Das receitas operacionais não declaradas

Constatou a autoridade fiscal que o sujeito passivo não considerou como receita tributável os benefícios obtidos pela quitação antecipada de financiamento de ICMS do Estado de Goiás, no âmbito do Programa FOMENTAR, criado pela Lei Estadual nº 9.489/84.

Informa que a cláusula primeira do contrato de empréstimo mediante abertura de crédito tem como finalidade o reforço de capital de giro da empresa em decorrência da expansão de sua unidade, tendo como fonte do referido recurso o Programa FOMENTAR do Estado de Goiás, aprovado pelo Decreto estadual nº 3.822/92, sendo estabelecido por meio do contrato firmado entre o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás S/A e a contribuinte.

Examina dispositivos da legislação do referido Programa e cita entendimento da Receita Federal sobre o conceito de subvenção para investimento esposado no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, bem assim na Decisão Cosit nº 04, de 1999, para concluir:

“(…) 38. Analisando os recursos oriundos da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização condicionada,

verifica-se que não atendem aos requisitos necessários para serem considerados como subvenções para investimento.

39. Conforme demonstra com clareza o art. 1º do Programa Fomentar, a destinação para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico não é específica, posto que os recursos se destinam ao esquema financeiro necessário a reforçar o capital de giro da empresa, e apenas posteriormente seriam utilizados para a formação do ativo imobilizado, de fato em resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 2, o contribuinte ao ser instado a comprovar a utilização de tal crédito informa que possui vinte anos para a aplicação dos recursos, por sua vez a Lei estadual 13.436/98 em seu inciso IV do Art. 1º, claramente dá a mesma destinação previsto no Regulamento do Fomentar.

40. Observa-se que resta prejudicada a sincronia necessária da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, tendo em vista que os recursos obtidos poderão ser utilizados, a princípio, para o capital de giro, podendo ser destinados para financiar o ciclo operacional da empresa, antes de serem destinados para os investimentos em implantação ou expansão da capacidade produtiva.(...)”

Nesse cenário, o agente fiscal promoveu o lançamento de crédito tributário a título de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS, uma vez que a contribuinte deixou de transitar por conta de resultado ou mesmo adicionar ao Lucro Real o benefício obtido com a quitação antecipada do referido programa, no valor de R\$ 22.282.121,53 em 19/12/2011.

2. Das despesas financeiras não comprovadas

Constatou também a autoridade fiscal que o sujeito passivo escriturou, a título de despesas financeiras, o valor total de R\$ 35.807.298,57, que não se amoldariam à definição de despesas para fins tributários.

Informa o agente fiscal que a contribuinte se encontra em recuperação judicial e que o pedido foi protocolado em 31/11/2010, sob o número 201004240516, em curso na Comarca de Jandaia/GO.

Destaca que, conforme o Anexo I do Termo de Verificação Fiscal de fls. 33/48, a contribuinte vem registrando e apropriando juros passivos em relação aos credores (1) Vision Brasil Gestão de Investimentos, (2) Madri Fundo de Investimentos no Exterior Multimercado, (3) Banco Indusval e (4) Banco Cruzeiro do Sul, que se encontram listados na Relação de Credores que fora homologada pelo juízo da Comarca de Jandaia/GO.

Ressalta que, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, o contribuinte respondeu que os juros passivos foram escriturados em obediência ao princípio da competência e que não houve pagamento de juros, mas uma "transferência de direito creditório". Aduz que lavrou diversos outros Termos de Intimação Fiscal em face do sujeito passivo, a fim de bem compreender os negócios jurídicos realizados.

Igualmente lavrou termos de diligência em face dos mencionados credores.

Ao final, considerando as respostas da contribuinte, bem assim o pronunciamento dos referidos credores, o autor do procedimento fiscal concluiu:

“(…) Portanto, como o contribuinte não possui condições de determinar os valores que serão efetivamente quitados, não pode reconhecer como juros passivos os valores listados no Anexo I a este Termo, pois pelo Princípio Contábil da Prudência, o mesmo deve ser registrado como uma conta contábil passiva ou no mínimo controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente reconhecer a despesa quando a mesma se efetivar, caso se efetive. (...)”

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou Impugnação administrativa, cujos argumentos lançados no apelo foram assim sintetizados por aquela DRJ:

1.1. Da impossibilidade de encerramento parcial do procedimento fiscal

Alega a impugnante que os autos de infração foram lavrados no encerramento da fiscalização, porém o Auditor não emitiu Termo de Encerramento de Fiscalização (TEF), o que teria contrariado o Decreto nº 70.235/72 e demais normas vigentes.

Segundo a contribuinte, foi expressamente afirmado no Termo de Ciência do Lançamento que o encerramento era parcial, o que não estaria de acordo com a legislação tributária vigente.

Sustenta a impugnante que, como o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) se encerra com a conclusão do procedimento fiscal, não se pode admitir que um mesmo MPF seja prorrogado quando há o lançamento, já que não se poderia prorrogar um MPF que já deu origem a um lançamento. Para cada MPF um lançamento. Para cada MPF um TEF, sob pena de nulidade face a violação legal.

1.2. Da vedação legal de efetuar várias autuações no mesmo lançamento

Nesse tema, requer a suplicante que seja declarado nulo o lançamento, por trazer dois fundamentos distintos que dependeriam de elementos de prova distintos entre si, que não se aproveitariam aos demais tributos descritos, o que feriria frontalmente a legislação vigente.

Assevera a impugnante:

“(…) Isso porque a intenção do legislador NÃO É LAVRATURA DE UM ÚNICO LANÇAMENTO, MAS SIM A REUNIÃO DE VÁRIOS LANÇAMENTOS E UM ÚNICO PROCESSO ADMINISTRATIVO, DESDE QUE TENHAM MESMOS ELEMENTOS DE PROVA APURADOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZAÇÃO, tudo isso visando a

aplicação da tributação reflexa, onde o resultado do tributo principal terá reflexos nos tributos dele decorrentes. E a norma admite a hipótese de um ÚNICO PROCESSO apenas para os casos em que a matéria discutida tenha o mesmo fundamento. Na hipótese dos autos, são dois fundamentos e quatro tributos distintos entre si e que constam de uma ÚNICA autuação, ofendendo, assim a previsão legal e a aplicação do princípio da tributação reflexa. (...)”

1.3. Da falta de motivação jurídica. Da violação do art. 10, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972

Alega a suplicante que em nenhum dos autos de infração lavrados há a indicação precisa de quais, especificamente, foram os dispositivos legais violados, onde a contribuinte deixou de observar a norma, sendo que, em todos os casos, teriam sido citados apenas dispositivos conceituais ou gerais, não identificando em nenhum deles que a situação estampada pela autuação constitui expressa violação legal, carecendo de motivação jurídica o lançamento, pois não identificaria o que efetivamente foi violado ou afrontado.

Ressalta, ainda, em relação à acusação de falta de reconhecimento de receitas operacionais, que os autos de infração relatam que os fatos geradores teriam ocorrido entre 01.12.2011 e 31.12.2011, no entanto, o fato gerador teria ocorrido, na realidade, em 19.12.2011, o que evidenciaria insegurança jurídica diante da informação incorreta e da ausência de motivação jurídica para apuração dos fatos geradores.

No que tange aos autos de infração de exigência de IRPJ e de CSLL, assevera também que o agente fiscal, na apuração do valor tributável, somou receitas e despesas, o que tornariam nulos os lançamentos, uma vez que os fundamentos jurídicos são distintos.

2. DO MÉRITO

2.1. Das receitas operacionais não declaradas

Afirma a impugnante que é beneficiária do Programa FOMENTAR, enquadrando-se em uma das hipóteses legais, tendo firmado o contrato de adesão após cumpridas todas as formalidades legais, sendo responsável por um franco desenvolvimento na região a partir do momento em que instalou seu parque industrial, não tendo em nenhum momento da sua história sofrido qualquer autuação tendo como fundamento o FOMENTAR.

Informa que para ser detentora do benefício fiscal teve que apresentar um projeto de investimento ao Estado de Goiás, cuja concretização foi fiscalizada pelo próprio Estado e liberado somente após o Estado de Goiás ter a certeza de que o seu projeto traria desenvolvimento da região em que se instalou, ficando clara a sua contrapartida para investir.

Aduz que o Estado de Goiás realizou diversas auditorias, que são provas cabais de que a destinação do incentivo é para

investimento, afastando a alegação da autuação de que o programa é destinado para incrementar o capital de giro da indústria.

Alega que sempre atingiu as metas estabelecidas no projeto, inclusive quanto à geração e manutenção dos empregos e dos investimentos e esteve e está sendo constantemente monitorada pelo Estado de Goiás, em especial pela sua Secretaria da Fazenda - SEFAZ-GO, mensalmente, mormente ser a maior interessada no cumprimento do FOMENTAR, diante do impacto na arrecadação do Estado.

Sustenta que os benefícios auferidos com o FOMENTAR constituem subvenção para investimento, estando portanto fora do alcance dos tributos federais.

Cita julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que teriam encampado esse entendimento.

2.2. Das despesas financeiras não comprovadas

Alega a impugnante que os direitos creditórios utilizados para pagamento dos credores são oriundos de ação judicial transitada em julgado, e que estariam no aguardo apenas de homologação dos cálculos apurados na execução do acórdão e que, portanto, não se trata de condição suspensiva, posto que o direito creditório já existe e é fato, tanto é que os credores somente aceitaram o recebimento em razão da certeza do título executivo e do pronto recebimento diante do pagamento único a ser realizado pela UNIÃO.

Portanto, não se trataria de negócio incerto, muito menos "dação" de valor "ilíquido e incerto", pois foram transferidos os valores negociados de acordo com a dívida que foi informada e listada na Recuperação Judicial.

Assevera que o valor da cessão de crédito está determinado e foi regularmente apresentado no Plano de Recuperação Judicial e que os juros são perfeitamente apurados de acordo com a legislação vigente, de modo que não poderia existir dúvida quanto ao percentual de juros aplicáveis aos processos judiciais, sendo que todos os pagamentos, inclusive os sujeitos à Recuperação Judicial, sofrem incidência de juros, e que as ações judiciais não só atualizam os débitos, como determinam a incidência dos juros legais (1% ao mês).

Informa a impugnante que, com relação ao credor PRA Porto Real Agrobusiness e Eventos LTDA - ME, no momento em que pediu a Recuperação Judicial e apresentou sua Lista de Credores, recalculou seu crédito, desde o início das transações e aplicou juros de 1% a.m., valor este que veio a ser alterado pelo próprio administrador judicial (nomeado pelo Juízo Falimentar), que encontrou um montante muito superior ao que constava da Lista e que foi homologado judicialmente, impondo à recuperanda fazer o ajuste contábil.

Ressalta que todos os contratos assinados em 2008, encontram-se em anexo à impugnação, assim como os razões das contas da PRA, onde constam os valores destes contratos contabilizados no ano-calendário de 2008, de modo que não procederá a afirmativa do Auditor-Fiscal de que a diferença encontrada pelo contribuinte, no valor de R\$ 24.400.355,87, referir-se-ia a obrigação não escriturada no ano-calendário de 2008.

Requer, ao final, a produção da mais ampla prova em direito permitida, inclusive a juntada posterior de documentos, e a realização de diligências, se necessárias.

Em análise aos argumentos apresentados pelo contribuinte em Impugnação administrativa, a DRJ de Brasília (DF), contudo, entendeu por bem negar provimento ao apelo do Recorrente, tendo o acórdão proferido recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de realização de diligência, por prescindível, quando o caso retrata situações em que a prova documental, passível de ser produzida pelo próprio contribuinte, é suficiente para formação da convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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

Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa FOMENTAR que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência não só do imposto sobre a renda e da CSLL, como da Cofins e da contribuição para o PIS.

EMPRESA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. CREDORES. PENDÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL HOMOLOGATÓRIA DO PLANO DE RECUPERAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE DESPESAS COM JUROS PASSIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos contabilizados como custo ou despesa, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, deverão ser adicionados para apuração do Lucro Real. Os valores adicionados poderão ser excluídos na apuração do Lucro Real, no período de apuração em que ocorrer a quitação do débito por qualquer forma.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Ao ser intimado do acórdão, o Recorrente apresentou extenso Recurso Voluntário, no qual repisa, na literalidade, os argumentos lançados em sua Impugnação.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 27/02/2017 (fl. 2595), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 22/03/2017 (comprovante de fl. 2597), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

DAS PRELIMINARES

DO ENCERRAMENTO PARCIAL DO TIAF.

Em sede preliminar, o Recorrente alega que, "*acabando o procedimento de fiscalização, o fiscal fica obrigado a emitir o TERMO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO, tendo ou não efetuado o lançamento.*"

Afirma que, no presente caso, a fiscalização encerrou parcialmente a fiscalização, sem amparo legal para tanto. Com essa afirmação, o Recorrente, após longo arrazoado, aduz que o procedimento de fiscalização estaria viciado, e, por isso, deve ser

declarada a "nulidade absoluta" da autuação, com o conseqüente cancelamento dos créditos tributários constituídos em seu desfavor.

Não assiste razão ao Recorrente.

É que, para embasar a suposta nulidade do Auto de Infração, o contribuinte alega que não foi seguido o rito determinado no artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, que tem a seguinte redação:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Contudo, ao contrário do que alegado pelo Recorrente, não se verifica, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, que a fiscalização está impedida de encerrar parcialmente o procedimento ou que seja obrigatória a lavratura do Termo de Encerramento de Fiscalização. Não há nada neste sentido.

Poder-se-ia, se fosse o caso - em que pese não ser esta a discussão dos autos - , invocar a nulidade em outra autuação que não tivesse o suporte de MPF válido e vigente. No presente caso, entretanto, a fiscalização concluiu, via Termo de Verificação Fiscal (fls. 33 a 51), que houve o cometimento de ilícitos por parte do contribuinte e, por isso, com as motivações lançadas naquele Termo, foram constituídos créditos tributários em desfavor do Recorrente, que são ora contestados.

Não se vislumbra, todavia, qualquer nulidade no procedimento fiscal, a ensejar o cancelamento das autuações, como requer o Recorrente em seu apelo.

Por outro lado, não se pode deixar de mencionar que as hipóteses de nulidade no ato de constituição do crédito tributário estão elencadas, de forma expressa, no artigo 59 daquele decreto, que tem a seguinte redação:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta

E no Recurso Voluntário apresentado, *data venia*, não há indicação, por parte do Recorrente, de qualquer um dos pontos expressamente previstos no Decreto nº 70.235/72, a ensejar a nulidade do procedimento.

Por outro lado, é preciso o apontamento feito no acórdão recorrido, no sentido de que o "*encerramento parcial de fiscalização, não raro, é medida que se impõe quando a autoridade fiscal se depara com fatos que repercutem em outros exercícios.*" E, ainda, que "*embora o agente fiscal não tenha consignado expressamente, ambas as infrações (receitas operacionais não declaradas e despesas financeiras não comprovadas), apuradas no ano-calendário de 2011, podem/devem ter ocorrido também em anos seguintes.*"

Assim, não poderia a fiscalização, de fato, encerrar o procedimento fiscal, uma vez que os fatos apurados podem ter reflexo em outros períodos de apuração, sendo necessária a constituição do crédito tributário, muitas vezes, por conta do prazo decadencial, que fulminaria de morte a possibilidade de constituição daquele crédito pela autoridade fazendária.

Portanto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade dos lançamentos, por não ter sido lavrado o Termo de Encerramento de Fiscalização, como arguido pelo Recorrente.

DA SUPOSTA VEDAÇÃO LEGAL DE EFETUAR VÁRIAS AUTUAÇÕES NO MESMO LANÇAMENTO

Em outra preliminar do Recurso Voluntário ora em análise, o Recorrente aduz que "*foi lavrado apenas um Auto de Infração abordando para quatro períodos distintos e períodos de apuração diferentes.*"

Alega que, nos termos do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, esse procedimento estaria equivocado, uma vez que deveria ter sido lavrado um auto de infração para cada tributo.

Em suas argumentações, o Recorrente afirma que houve dois fundamentos jurídicos distintos na constituição dos créditos tributários, que dependem de elementos de provas distintos. Requer, assim, com este entendimento, o reconhecimento da nulidade e o cancelamento da autuação por esse colegiado.

Mais uma vez, não assiste razão ao Recorrente.

Como se observa dos autos, em especial dos Autos de Infração acostados às fls. 02 a 32, foi lavrado um Auto de Infração para cada tributo, estando todos englobados no mesmo processo administrativo, como é autorizado expressamente pelo artigo 38 do Decreto nº 7.574/11, que o regulamenta, dentre outras medidas, "*o processo de determinação e de*

exigência de créditos tributários da União (...)". Para se não se ter dúvidas quanto ao que o dispositivo legal impõe, pede-se venia para transcrevê-lo:

Art. 38. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 9o, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

§ 1o Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

§ 2o Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (destacou-se)

Veja-se que não há nenhum impedimento para que, em um mesmo processo administrativo, sejam englobados diferentes Autos de Infração. A única exigência é de que seja lavrado um Auto para cada tributo, como procedeu a fiscalização.

Assim, não há que se falar em nulidade no procedimento, a ensejar o cancelamento da autuação, como pretende o Recorrente.

Portanto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade, por suposto vício no procedimento realizado pela fiscalização.

DO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Em outras preliminar arguida pelo Recorrente em seu Recurso Voluntário, alega-se, basicamente, suposto vício na motivação do Auto de Infração, que, aos olhos do contribuinte, ensejaria a nulidade do lançamento.

Em sua longa argumentação neste ponto, a Recorrente, após invocar o disposto no inciso IV do artigo 10 e discorrer sobre a motivação da autuação para cada um dos tributos, afirma que "*não houve indicação precisa de quais, especificamente, foram os dispositivos legais violados, onde a Recorrente deixou de violar a norma, sendo que, em todos os casos, o que se observa é que foram citados apenas dispositivos conceituais ou gerais, não identificando em nenhum deles que a situação estampada pela autuação constitui expressa violação legal.*"

Assim, afirma que "*carece motivação jurídica o lançamento, pois não identifica efetivamente foi (sic) violado ou afrontado*".

Contudo, entende-se que também não assiste razão ao Recorrente, quanto ao que foi argumentado nesta preliminar. Explica-se.

Nos termos dos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, é de competência da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário, podendo revisar, de ofício, as declarações prestadas pelo contribuinte ou terceiro. Não está, a fiscalização, vinculada ao que o contribuinte declara como sendo o fato imponible do tributo.

No presente caso, a fiscalização, identificando operações s pelo contribuinte (procedimento que será analisado em seguida), fez o lançamento de ofício do crédito tributário que entendeu devido, de acordo com a bem construída fundamentação constante no Termo de Verificação Fiscal.

Não há vícios de fundamentação e/ou de motivação no Auto de Infração a ensejar a sua nulidade, como pretende o Recorrente. Neste sentido, são precisas as colocações do acórdão Recorrido. Veja-se:

Nesse item, alegou a suplicante que em nenhum dos autos de infração lavrados haveria a indicação precisa de quais, especificamente, foram os dispositivos legais violados, o que implicaria a nulidade dos lançamentos.

Não procede tal alegação.

Não nega a impugnante que consta dos autos de infração a capitulação legal das exigências, mas insiste em afirmar que nenhum dispositivo legal citado define que a situação estampada pela autuação constitui expressa violação legal.

Ora, é sabido, a legislação tributária não é casuística. Cabe ao aplicador da lei interpretá-la e aplicá-la ao caso concreto.

Ademais, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é pacífica no sentido de que se a descrição do fato estiver adequada e suficiente para permitir a ampla defesa do contribuinte, eventual falha no enquadramento legal não macula de nulidade o lançamento.

No caso sob exame a contribuinte se defendeu de todas as imputações que lhe foram feitas.

Ainda nesse item, a impugnante alegou que, em relação à acusação de falta de reconhecimento de receitas operacionais, os autos de infração relatam que os fatos geradores teriam ocorrido entre 01/12/2011 e 31/12/2011, no entanto, o fato gerador teria ocorrido, na realidade, em 19/12/2011.

Também não procede tal alegação.

O contribuinte é optante da tributação anual dos seus resultados, portanto, embora a receita que deixou de ser reconhecida devesse ser escriturada como tal em 19/12/2011, o fato gerador do IRPJ e da CSLL considera-se ocorrido em 31/12/2011 (apuração anual do resultado).

Por fim, também carece de qualquer fundamento a alegação de que seriam nulos os lançamentos do IRPJ e da CSLL, pois na apuração do valor tributável, o agente fiscal teria somado receitas e despesas.

Ora, na apuração do resultado da empresa, tanto a falta de reconhecimento de determinada receita como a apropriação indevida de certa despesa produz o mesmo efeito, qual seja a

redução indevida do lucro líquido, base de cálculo do lucro real e da contribuição social sobre o lucro.

Portanto, na apuração da matéria tributável, para fins de IRPJ e de CSLL, deve a autoridade fiscal adicionar essas duas grandezas ao resultado apurado pelo contribuinte, observada a existência de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

Há de se ressaltar, ainda, que tanto no TVF, como no Auto de Infração, o agente fiscal indicou de forma precisa os dispositivos legais supostamente infringidos e os motivos que levaram à conclusão de que houve cometimento de ilícito por parte do contribuinte. E foi inclusive com base nestes dispositivos e fundamentos, na tentativa de desconstruir as ilações da fiscalização, que o Recorrente elaborou toda a sua tese de defesa. Não houve qualquer prejuízo aos princípios do contraditório e da ampla defesa, princípios estes que norteiam todo o processo administrativo.

Portanto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade do lançamento, por suposto vício de motivação da autuação ora em análise

DO MÉRITO

DAS RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. ESTADO DE GOIÁS.

A questão da subvenção para investimentos, em especial o seu impacto na tributação federal não é nova e este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem inúmeros julgados que tratam do tema.

E a grande discussão enfrentada nos julgados do CARF sempre foi a diferenciação entre a subvenção para custeio e a subvenção para investimento, já que a primeira (para o custeio) seria tributável e a segunda (subvenção para investimento) não o seria.

Neste passo, subvenção para custeio está prevista na Lei nº 4.320/64. E esta lei, como restou consignando no acórdão nº 9101-002.566, publicado em 10/05/2017, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que teve como relator o conselheiro André Mendes de Mora, “*estatuíu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estabelecendo diretrizes gerais para a contabilidade pública. Sob a ótica do ente federativo, são consideradas as subvenções sociais e econômicas como despesas correntes, da espécie transferências correntes, destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Observa-se que não havia nenhuma discriminação quanto à destinação que o ente subvencionado daria às receitas recebidas*”.

Portanto, na subvenção para custeio não há discriminação ou exigência quanto à destinação que o ente subvencionado vai dar às receitas recebidas. Não se exige nenhuma contrapartida e muito menos uma destinação específica dos valores.

Um exemplo de uma subvenção para custeio seria aqueles valores repassados às empresas de transporte urbano, para cobrir os ajustes nas tarifas realizado abaixo do que foi acordado no contrato de concessão. Pode acontecer de o Município não querer aumentar a tarifa no percentual fixado no contrato de concessão e, por isso, se faz necessário o complemento dos valores.

Já as subvenções para investimento são aquelas que tem destinação própria e são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos de interesse do ente, seja ele a União, os Estados e o Distrito Federal ou os Municípios.

Esta modalidade de subvenção, pode-se dizer assim, é considerada como reserva de capital social, nos termos do artigo 182 da Lei nº 6.404/76, devendo ser registrada em conta contábil específica.

A jurisprudência que prevaleceu em diversos julgados do CARF, em especial na Câmara Superior, se baseia, para caracterizar a subvenção como sendo de investimento, no Parecer Normativo CST nº 112/1978 e posteriormente na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.700/2017. Nos julgados proferidos, pode-se identificar alguns requisitos para a caracterização da subvenção como sendo de investimentos, quais sejam:

- 1) Transferência de recursos para uma pessoa jurídica, com a finalidade de auxiliá-la, não em suas despesas, mas sim, na aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.
- 2) Sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.
- 3) Aplicação efetiva da subvenção nos investimentos previstos.
- 4) E mais, mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimentos.

Assim, em especial, duas etapas são necessárias para se verificar/atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos:

- a) Se a legislação estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos.
- b) se os requisitos de ordem formal (contabilização) e material (efetiva aplicação dos recursos) foram atendidos.

Os exemplos de subvenção para investimentos são inúmeros. As mais comuns são aquelas subvenções que são dadas na forma de isenção ou redução de impostos, que, muitas vezes, estão atrelados à chamada guerra fiscal travada entres os entes federados que, para conseguir atrair ou manter investimentos em seus territórios, concedem subvenções aos contribuintes, exigindo uma série de contrapartidas, como a geração de um número mínimo de empregos, investimentos e/ou ampliação dos parques industriais, dentre outros.

Assim, até a promulgação da Lei Complementar 160, de 07 de Agosto de 2017, a diferenciação, entre custeio e investimento, das subvenções dadas pelos Estados-membros aos contribuintes, que envolvessem algum benefício no que se refere ao ICMS, era essencial, uma vez que só com esta diferenciação poder-se-ia identificar a tributação ou não dos valores relativos às subvenções.

Contudo, aquela Lei Complementar trouxe novas luzes sobre toda essa problemática, uma vez que, expressamente, acrescentou dois parágrafos (4º e 5º) no artigo 30 da Lei 12.973/14, que passou a ter a seguinte redação:

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

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

II - aumento do capital social.

§ 1o Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2o As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1o ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

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

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3o Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

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

Por outro lado, tendo em vista os inúmeros benefícios concedidos pelos Estados-membros de forma irregular e sem amparo no ordenamento jurídico pátrio, que

acabaram sendo declarados como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a mesma Lei Complementar 160/17 deu a oportunidade àqueles Estados de convalidarem os benefícios concedidos de forma irregular, evitando-se, assim, um prejuízo imensurável aos contribuintes, que poderiam ser obrigados a devolver os valores relativos aos benefícios (recebidos em total boa-fé, não se pode deixar de ressaltar), gerando incontáveis perdas econômicas.

E a Lei Complementar nº 160/17 estipulou, que, mediante convênio do CONFAZ, os Estados e o Distrito Federal publicassem, em suas respectivas legislações, os benefícios concedidos e válidos. A referida Lei Complementar ainda determinou que a documentação comprobatória dos benefícios seja arquivada junto ao CONFAZ, além de ter fixado prazos para que estas medidas sejam tomadas pelos entes da federação.

O convênio exigido pela Lei Complementar nº 160/17 foi publicado em 18/12/2017, recebendo o número de 190/17, sendo o FOMENTAR (Leis Estaduais nºs 9.489/84, 13.436/98 e 15.518/06) devidamente convalidado através do Decreto Estadual nº 9.193, de 20 de março de 2018.

Ademais, o necessário depósito junto ao CONFAZ do Decreto que convalidou os benefícios dados por aquele Estado, se deu através do Despacho nº 39/18, como se depreende do "Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 3/2018" (disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/goias/2018/sei_mf-0649343-certificado-de-registro-e-deposito-03-18.pdf).

Pois bem.

No que tange à discussão do presente caso, o agente autuante, no Relatório Fiscal, após fazer um longo arrazoado sobre o programa do Estado de Goiás, denominado FOMENTAR, que foi criado, inicialmente, pela Lei Estadual nº 9.489/84, entendeu que *"analisando os recursos oriundos da liquidação antecipada, ainda que estejam com a sua utilização condicionada, verifica-se que não atendem aos requisitos necessários para serem considerados como subvenção para investimento."*

Assim, concluiu que os valores recebidos pelo Recorrente deveriam ser considerados como receita, uma vez que, aos seus olhos, *"vê-se claramente que o valor de R\$22.182.121,53 deixou de ser tributado, tendo em vista que este valor não se enquadra como subvenção, mas sim como receita pela obtenção de um abatimento de uma dívida e como tal tributável"*.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, ao analisar a Impugnação Administrativa, concluiu que *"os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública (no caso, o não desembolso), quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas."*

Contudo, deve-se atentar, neste ponto, que, inicialmente, a vantagem oferecida pelo programa FOMENTAR 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 contribuintes, que, por sua vez, deveriam apresentar e executar projetos de ampliação de suas instalações industriais. Só os projetos previamente aprovados poderiam receber o aludido

benefício, que era formalizado mediante contrato firmado com agente financeiro do governo estadual.

Com a edição da Lei Estadual de Goiás nº 13.436/98 (regulamentada pelo Decreto Estadual nº 5.036/99), os contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR passaram a ser objeto de oferta pública, com vistas à sua liquidação antecipada. Assim, seriam concedidos descontos de até 89% do saldo devedor do ICMS, a serem aplicados na ampliação e/ou modernização do parque industrial do contribuinte, dentro do prazo máximo de 20 anos da data da oferta pública.

Posteriormente, sobreveio a publicação da Lei Estadual do Estado de Goiás nº 15.518/06, que admitiu a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do parque industrial do contribuinte beneficiário do leilão, porque, do montante a ser aplicado na ampliação/modernização do parque industrial, poder-se-ia serem deduzidos os valores aplicados como investimentos, desde a implementação do projeto aprovado pelo FOMENTAR. Esta mesma lei (Lei Estadual nº 15.518/06) determinou que a incorporação, dentre outros requisitos, desobrigaria a empresa de qualquer outra comprovação perante aquele Estado.

Como se observa do relatório fiscal, que embasa a autuação, a fiscalização, presumindo, a par do que previa a legislação estadual (que considera a subvenção como sendo de investimentos), de que todos os recursos obtidos foram destinados ao custeio da operação/atividade do Recorrente, entendeu que os valores deveriam ser levados à tributação. E esta presunção, se deu pelo fato de o Estado ter deixado de exigir a comprovação da aplicação dos recursos na implementação do projeto aprovado pelo FOMENTAR.

Entretanto, como exposto alhures, por opção legislativa (LC 160/17), os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos por parte dos Estados-membros aos contribuintes devem, necessariamente, ser considerados como subvenção para investimentos, devendo este entendimento ser aplicado, inclusive, "*aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados*".

Assim, a única exigência que se faz, nos termos do caput do artigo 30 da Lei 12.973/14, é que as subvenções "*concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público*", sejam registradas "*em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976*".

Aqueles requisitos acima citados, no que tange aos benefícios de ICMS, exigidos para o reconhecimento da subvenção como sendo de investimentos e que foram convalidados pela jurisprudência dominante deste conselho acabaram perdendo a eficácia, tendo em vista o comando introduzido no artigo 30 da Lei 12.973/14, pela Lei Complementar 160/17.

Contudo, como a fiscalização fixou a premissa de que, no caso dos recursos obtidos pelo contribuinte através do programa FOMENTAR, não estavam atendidos "*os requisitos necessários para serem considerados como subvenção para investimento*" (a análise feita foi da legislação), sendo caracterizada a subvenção como de custeio, entendeu, a fiscalização, que haveria a necessidade de tributação (IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS) dos valores relativos àquela subvenção recebida.

Assim, por todo o exposto, entende-se que não deve prevalecer a atuação relativa ao IRPJ e à CSLL, por se tratar os incentivos relativos ao programa FOMENTAR como subvenção para investimentos, como fixado pela Lei Complementar 160/17, devendo esta nova legislação ser aplicada ao presente caso.

No que se refere à contribuição ao PIS e à COFINS, entende-se que, ao contrário das decisões que tem prevalecido no âmbito desta turma de julgamento, os valores relativos às subvenções de ICMS, recebidos pelas entidades, não se enquadram no conceito de receita e, por isso, não há que se falar em incidência daquelas contribuições.

Para a lei tributária, o que vale, para fins de se considerar uma determinada rubrica como receita passível de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS, é a potencialidade da receita em aumentar, de alguma forma, os ativos da entidade. O que não acontece no caso da subvenção dada em relação ao ICMS, em que o contribuinte, em última análise, deixa de pagar ou paga apenas parcialmente o tributo ao sujeito passivo (Estados ou Distrito Federal).

Há de se ressaltar, neste ponto, que o próprio Supremo Tribunal Federal, no polêmico julgamento do RE nº 574.706, entendeu, em julgado submetido à sistemática da Repercussão Geral (apesar de ainda não finalizado até a presente data), que o "ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS", justamente porque o tributo estadual não pode ser considerado como uma receita da entidade, sendo um valor pertencente ao Estado-membro ou ao Distrito Federal.

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça já proferiu entendimento de que, no caso de crédito presumido de ICMS, estes valores (dos créditos presumidos) não podem ser considerados como receita da empresa e, por isso, não devem compor a base de cálculo daquelas contribuições. Veja-se a ementa das decisões proferidas pelo Tribunal:

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. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2015, DJe 26/11/2015) (destacou-se)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO 535/CPC. NÃO OCORRÊNCIA. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE

CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO VIOLAÇÃO.

1. Não houve ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos presentes autos.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1319102/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 12/03/2013, AgRg no REsp 1274900/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 11/03/2013, AgRg no REsp 1329781/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 03/12/2012.

(...)

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 6.343/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/2013, DJe 06/09/2013)

Assim, também não deve prevalecer a tributação no que tange à contribuição ao PIS e à COFINS, por não se encaixar no conceito de receita os valores recebidos pela entidade a título de subvenção.

Por todo o exposto, DÁ-SE PROVIMENTO, neste ponto, ao Recurso Voluntário, afastando a tributação de IRPJ, CSSL, Contribuição ao PIS e COFINS, no que se refere às supostas "*receitas operacionais não declaradas*".

DAS DESPESAS FINANCEIRAS

DAS DESPESAS DEDUTÍVEIS

Antes de adentrar no mérito da glosa realizada pela fiscalização, no que tange às despesas financeiras deduzidas pelo Recorrente no ano-calendário autuado, cumpre, neste momento, discorrer de forma breve acerca das despesas dedutíveis na apuração do lucro real.

Neste contexto, deve-se esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra "Imposto de Renda das Empresa: Interpretação e Prática":

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (HIGUCHI, Hiromi, Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279) (detacou-se).

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99. Verifica-se:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da delonga procedimental, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a

*possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto. 2. **Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente incorridas e regularmente escrituradas.** 3. **O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.** 4. **Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.** 5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/01/2017 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)*

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.

1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).

2. A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.

3. *Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".*

4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).

5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.

6. *Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.*

7. *Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.*

8. *Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)*

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);

(ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos básicos para a dedutibilidade das despesas pelo contribuinte e é com essa premissa que se analisará as ilações da fiscalização e os argumentos apresentados pelo Recorrente.

DO ÔNUS DA PROVA.

Antes, contudo, em se tratando de Auto de Infração, em que a administração constituiu créditos tributários de ofício, quando identificou incorreções e/ou omissões nos

lançamentos contábeis e fiscais previamente realizados pelo contribuinte, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários (artigo 42, da Lei 9.430/96). Nestes casos, em que pese a sua discutível constitucionalidade, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitere-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento

de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. "(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO

*DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - **GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.** PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)*

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escriturado.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 é categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inverdades. Neste sentido é a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

Art.923.A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração

Portanto, o dever de comprovar despesa inexistente, indedutível ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar a glosa das despesas efetuadas pela fiscalização, para se verificar se estas poderiam, de fato, serem deduzidas da base cálculo do IRPJ e da CSSL devidos pelo Recorrente.

DA ANÁLISE DAS DESPESAS GLOSADAS PELA FISCALIZAÇÃO

No presente caso, as despesas glosadas pela fiscalização são relativas a juros supostamente devidos a credores listados no plano de recuperação judicial apresentado junto ao juízo da Comarca de Jandaia/GO.

No Relatório Fiscal, o agente autuante demonstrou, inclusive através de diligências realizadas junto aos credores, que o contribuinte, em 2011, não tinha condições de "determinar os valores que serão efetivamente quitados" e, por isso, não poderia "não poderia reconhecer como juros passivos" para fins de dedução das despesas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília analisou os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte e, em que pese todo esforço argumentativo do Recorrente em seu Recurso Voluntário, não há reparos a se fazer no que restou ali decidido. Assim, invocando, como razões de decidir, o § 3, do artigo 57 do RICARF, adoto os fundamentos constantes daquele acórdão, que são abaixo transcritos, *in verbis*

2.2. Das despesas financeiras não comprovadas

Preambularmente, releva destacar que os fatos objeto de investigação no procedimento fiscal, e que implicaram o lançamento tributário de glosa de despesas financeiras, dizem respeito ao ano de 2011.

Nesse contexto, também importa ressaltar que o Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Com efeito, a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas é pressuposto previsto no artigo 9º e parágrafo único da Resolução CFC nº 750, 1993.

O art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, por sua vez, estabelece que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação

comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Já os artigos 247 e seus parágrafos e 274 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) estabelecem vários critérios contábeis, exigindo, para fins de tributação, a observância do período de competência, para fins de apuração do lucro real.

Conclui-se, então, que, em regra, a escrituração deve registrar as receitas e despesas pelo regime de competência.

*Releva destacar, todavia, que, no caso sob exame, a contribuinte se encontra em **recuperação judicial** e que o pedido foi protocolado em 31/11/2010, em curso na Comarca de Jandaia/GO.*

Sobre a recuperação judicial, sabe-se que é medida jurídica legal utilizada para tentar evitar a falência de uma empresa.

Quando determinada companhia enfrenta dificuldades para pagar suas dívidas, esta pode recorrer ao pedido de recuperação judicial perante a Justiça, visando garantir a reestruturação dos negócios e redefinir um plano de resgate financeiro da instituição. Primeiramente, a empresa deve solicitar o pedido de recuperação judicial na Justiça. Após a solicitação, precisa preparar um processo sobre o caso e apresentar ao juiz responsável.

Caso o processo seja aprovado pelo juiz, este autoriza o segundo passo: a elaboração de um plano de recuperação. A empresa tem um limite de 60 dias para apresentar o plano, caso contrário o juiz irá decretar a sua falência.

Após a apresentação tempestiva do plano, o juiz deverá divulgá-lo a todos os credores da empresa. Estes têm até 180 dias para se manifestar a favor ou contra o plano de recuperação apresentado. Se os credores não aprovarem o plano de recuperação, o juiz declarará a falência da empresa. O processo de negociação entre a empresa e os credores é mediado por um administrador apontado pela Justiça.

Pois bem.

No caso dos autos, entendeu a autoridade fiscal que o valor total de R\$ 35.807.298,57, escriturado a título de despesas financeiras, não se amoldaria à definição de despesas para fins tributários.

Isso porque, no entender do Fisco, como o contribuinte não possui condições de determinar os valores que serão efetivamente quitados pelos credores, não poderia reconhecer tais valores como juros passivos, pois, pelo Princípio Contábil da Prudência, o mesmo deveria ser registrado como uma conta contábil passiva ou no mínimo controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente reconhecer a despesa quando a mesma se efetivar.

A impugnante, por sua vez, sustentou, em síntese, que o valor da cessão de crédito está determinado e foi regularmente apresentado no Plano de Recuperação Judicial e que os juros são perfeitamente apurados de acordo com a legislação vigente.

Não assiste razão à suplicante. Vejamos.

É sabido, há um princípio básico em direito das obrigações: o "pacta sunt servanda", ou a "força obrigatória dos contratos". Em outras palavras, desde que o pactuado entre as partes contratantes não esteja vedado por lei e não haja defeitos no negócio jurídico, o contrato "faz lei entre as partes" e o cumprimento das obrigações assumidas é plenamente exigível entre os contratantes, salvo hipóteses de caso fortuito ou força maior.

Nessa hipótese, em regra, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros avençados em contrato podem ser deduzidos como despesa pelo devedor e devem ser reconhecidos como receita pelo credor.

Isso porque, de acordo com o art. 299 do RIR/99, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Basicamente, portanto, são três os requisitos que habilitam um determinado gasto a ser considerado como despesa operacional dedutível: (1) é necessário que o gasto seja incorrido, ou seja, é indispensável que a empresa já tenha usufruído dos bens e serviços adquiridos; (2) o gasto deve ser necessário para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, deve ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada; e (3) o gasto deve ser adequadamente comprovado.

*Situação peculiar é a tratada nos presentes autos, em que, consoante ressaltado, a contribuinte, devedora, se encontra em **recuperação judicial**.*

*Neste caso, conforme destacado, há um **processo de negociação** entre a empresa e os credores, mediado por um administrador apontado pela Justiça.*

Enquanto o juiz competente não homologar o plano de recuperação da empresa, não pode o devedor reconhecer como despesa operacional os encargos financeiros dos créditos vencidos, em face da ausência da já referida "força obrigatória dos contratos". Em verdade, para o devedor, o tratamento tributário dos encargos financeiros dos créditos vencidos deve ser o seguinte: os encargos contabilizados como custo ou despesa, a partir da citação inicial para o pagamento do débito, deverão ser adicionados para apuração do Lucro Real. Os

valores adicionados poderão ser excluídos na apuração do Lucro Real, no período de apuração em que ocorrer a quitação do débito por qualquer forma.

*No caso em tela, em que a quitação dos débitos se deu por meio de cessão de direitos creditórios, a dedução das aludidas despesas financeiras não pode ser efetuada no ano de 2011, pois a **Escritura Publica de Cessão e Transferência de Direitos Creditórios foi lavrada somente em 2012.***

Veja-se a manifestação da própria impugnante em sua peça de defesa:

6. 9 Por fim, deve - se esclarecer que não se confunde a transferência do direito creditório com negócio com cláusula suspensiva, até porque no Instrumento Particular de Contrato de Cessão Fiduciária de Direitos de Crédito em Garantia **não faz referência a qualquer condição suspensiva para validar o negócio jurídico realizado, tanto que foi lavrada , em 18.09.2012, a respectiva Escritura Publica de Cessão e Transferência de Direitos Creditórios, registrada no 82 Tabelionato de Notas de São Paulo. (negritos do original)**

Nesse cenário, vale pinçar a seguinte manifestação do autor do procedimento, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 33/49):

47. Ainda em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 8, o contribuinte afirma que homologou o acordo de cessão de direito de precatório em 20/12/2011 com *as empresas Vision Brasil Gestão de Investimentos, Madri Fundo de Investimentos no Exterior Multimercado, Banco Indusval e Banco Cruzeiro do Sul.*

48. Neste ponto é importante anotar que a Juíza Federal Dra. Maria Cândido Carvalho Monteiro de Almeida da 17ª Vara/DF **negou a liberação do precatório, tendo em vista a incerteza dos valores dos mesmos, conforme o informado pelo próprio contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 9 e que até o presente momento ainda não houvera a liberação dos referidos precatórios. (negritei)**

Também merece registro o relato fiscal acerca das diligências efetuadas junto aos credores, às fls. 43/44 do mesmo Termo de Verificação Fiscal:

50. Para melhor compreender a situação fática das empresas *Vision Brasil Gestão de Investimentos, Madri Fundo de Investimentos no Exterior Multimercado, Banco Indusval, Banco Cruzeiro do Sul e P.R.A Porto Real Agrobusiness e Eventos Ltda - ME, foram lavrados diligências, que abaixo são narrados o resultado:*

50.1. *Em resposta ao Termo de Diligência nº 1, a Vision Brasil Gestão de Investimentos informou que a origem da dívida entre o contribuinte e a Vision são emissão de Certificados de Direito Creditório do Agronegócio(CDCA).*

50.2. *Informa, ainda, que após várias tentativas de acordo com a Denusa, em 20/12/2011 tabulou um novo acordo e aceitou o*

oferecimento do Pré-Precatório e que durante o ano-calendário 2011 não houve pagamentos e nem registro de juros.

50.3. Já em resposta ao Termo de Diligência nº 6, a Vision informa que em 2009 citou judicialmente a Denusa em relação a dívida em questão.

50.4. Em resposta ao Termo de Diligência nº 2, a Madri Fundo de Investimentos no Exterior Multimercado afirma que a origem da Dívida seria Cédula de Produtor Rural do tipo financeira(CPRFs) emitidas entre 29/02/2008 e 21/09/2009 e que não houvera pagamento, inclusive durante o ano-calendário 2011, e por este motivo ajuizou Ação de execução. Informa por último que por se tratar de CPRFs, não há que se falar em juros.

50.5 Em resposta ao Termo de Diligência 3, o Banco Indusval informa a origem da dívida junto a Denusa se origina por um mútuo/financiamento e que não registra quaisquer receita em relação a dívida junto a Denusa.

50.6. Em resposta ao Termo de Diligência nº 4, o Banco Cruzeiro do Sul informa que a origem da dívida entre a diligenciada e a Denusa seria Cédula de Crédito Bancário(CCB), que teria ocorrido em 28/09/2007.

50.7. Informa, ainda, que não ocorrera pagamento durante o ano-calendário 2011 e que não fizera nenhum registro contábil em homenagem ao princípio da prudência, tendo em vista considerar incerto o pagamento.

50.8. Em resposta ao Termo de Diligência nº 10, a P.R.A Porto Real Agrobusiness e Eventos Ltda - ME, informa que o valor de R\$ 36.006.150,10 tem como origem contratos particulares de compra e venda de álcool.

51. Conforme podemos verificar, as empresas Vision Brasil Gestão de Investimentos, Madri Fundo de Investimentos no Exterior Multimercado, Banco Indusval, Banco Cruzeiro do Sul e P.R.A Porto Real Agrobusiness e Eventos Ltda - ME, não registraram a incidência de juros durante o ano-calendário 2011, tendo em vista a incerteza do recebimento de tais valores, bem como por obrigação legal (...)Com relação ao credor PRA Porto Real Agrobusiness e Eventos LTDA – ME, a contribuinte, efetivamente, logrou demonstrar, na fase de impugnação, que a obrigação foi escriturada no ano-calendário de 2008, uma vez que anexou os contratos e os razões das contas da PRA, onde constam os valores desses contratos contabilizados no ano-calendário de 2008.

Ocorre que, como já ressaltado, no ano de 2011, o juiz competente não havia sequer homologado o plano de recuperação da empresa, razão pela qual não pode o devedor reconhecer como despesa operacional no ano de 2011 os encargos financeiros dos créditos vencidos.

Rejeito, pois, as alegações da contribuinte nesse tema.

Por todo exposto, neste ponto, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

Em tópico específico, o contribuinte reitera o pedido de realização de prova pericial. Contudo, não há nada que se prover neste ponto, porque, como se observa da Impugnação apresentada (fls. 2.315 e seguintes), o Recorrente, quando fez este mesmo pedido, no início do contencioso administrativo fiscal, não cumpriu os requisitos elencados no inciso IV, do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Desta feita, sem maiores delongas, por ausência de cumprimento dos requisitos legais, INDEFERE-SE o pedido de perícia formulado no Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Por todo o que exposto no presente acórdão, entende-se por:

- REJEITAR as preliminares de nulidade.
- DAR PROVIMENTO, ao Recurso Voluntário, afastando a tributação de IRPJ, CSSL, Contribuição ao PIS e COFINS, no que se refere às supostas "*receitas operacionais não declaradas*";
- NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, quanto a glosa de "*despesas financeiras não comprovadas*".
- INDEFERIR o pedido de perícia formulado no Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator Designado

Concordo com o digno Relator em relação à maior parte das matérias tratadas no presente Acórdão.

Contudo, entendo ser necessário divergir em relação à questão da inclusão das subvenções para investimento nas bases de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no que fui acompanhado pela maioria dos meus pares.

É que, no tocante a tais contribuições, em nada aproveita à Recorrente o reconhecimento do caráter de subvenção para investimento do benefício fiscal de que tratam os presentes autos, uma vez que, somente com a edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, as subvenções para investimentos foram excluídas de suas bases de cálculo.

Anteriormente a isso, como no caso dos autos, que se referem ao ano-calendário de 2011, não é possível se entender que as subvenções, de que natureza sejam,

podem ser excluídas da base de cálculo das citadas contribuições, quando estas forem apuradas no regime de cobrança não-cumulativa.

Isso porque, com base nos Arts. 1º, *caput e* §1º, das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (na redação vigente à época dos fatos geradores), as citadas contribuições incidem sobre "*o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*".

Subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

Na mesma linha, o CPC 07, aprovado pela Resolução nº 1.305/10, na forma da NBC TG 07:

“12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.”

De acordo, ainda, com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, *“Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”* (CPC 30, na redação conferida pela Resolução CFC nº 1412/12).

Como já concluído, o valor do benefício fiscal de que tratam os autos é subvenção recebida pela Recorrente, enquadrando-se no conceito de receita, e estando incluída na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme os já citados arts. 1º, §1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Na forma dos art. 150, §6º, da Constituição Federal, e art 97, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) -, para a exclusão dos referidos valores da base de cálculo das citadas contribuições, necessário seria a edição de lei específica neste sentido.

Nesta linha, recente julgado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"BASEDECÁLCULO.EXCLUSÕES.SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base imponible da Contribuição para o PIS/Pasep no sistema não cumulativo de apuração, uma vez que o legislador não tenha previsto nenhuma exclusão específica para ingressos dessa natureza." (Acórdão nº 9303-006.715, sessão de 15 de maio de 2018, Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

Essa Turma já teve oportunidade de se pronunciar sobre a matéria, decidindo também pela sujeição das subvenções à incidência da Cofins e da Contribuição ao PIS, nos anos-calendários anteriores à vigência da Lei nº 12.973, de 2014, conforme ementa a seguir relativa a Acórdão de minha relatoria:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

PIS/PASEP. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o

qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza." (Acórdão nº 1302.003-085, de 18 de setembro de 2018)

Deste modo, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação à incidência da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP sobre as receitas de subvenção para investimento auferidas pela Recorrente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo