



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

Processo nº 10120.730577/2014-41
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.369 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 06 de julho de 2016
Assunto IRPJ e REFLEXOS
Recorrente REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Processo nº 10120.730577/2014-41
Resolução nº **1402-000.369**

S1-C4T2
Fl. 615

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/CGE, em sessão de 17 de junho de 2015 (fls. 540/548)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquela Turma Julgadora e manteve os lançamentos de IRPJ e Reflexos, em Acórdão assim ementado

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DE RECURSOS. DESPESAS DE CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos, não sendo reconhecido como tal o incentivo que consiste na liberação de recursos destinados ao custeio da atividade econômica, que ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão julgador conhecer da impugnação para apreciar a matéria preventivamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

COFINS E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Cofins as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PIS E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Por bem resumir os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida (fls. 542/545), dividindo-a nos subitens abaixo:

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Trata-se de impugnação apresentada contra lançamento que, apurando falta de inclusão na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins de receitas tributáveis, formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 18.816.801,40, compreendendo aqueles quatro tributos, acrescidos de juros de mora e multa, tendo por fundamento legal o art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 402 a 407, 408 a 413, 414 a 419 e 420 a 425.

A autoridade fiscal afirmou, no relatório de fls. 394 a 401, que a impugnante obteve empréstimo subsidiado, concedido pelo Governo do Estado de Goiás com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - Fomentar. O empréstimo teve como limite 70% do ICMS devido.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 13.436/1998, abriu-se a possibilidade de quitação antecipada da dívida, com desconto de até 89%, mediante oferta pública em leilão.

O valor correspondente ao desconto deveria ser aplicado na ampliação ou modernização do parque industrial do beneficiário. Ocorre que a Lei Estadual nº 15.518/2006 permitiu que o valor do desconto pudesse ser deduzido dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa, aprovado pelo programa Fomentar. Além disso, a mesma lei teria dispensado as empresas de fazer qualquer comprovação perante o Estado acerca da efetiva aplicação dos recursos.

Diante desse quadro, entendeu a autoridade fiscal que o benefício concedido pelo Estado de Goiás não se enquadrava como subvenção para investimentos, mas sim como subvenção para custeio, a qual, à luz do Regulamento do Imposto de Renda e do Parecer CST nº 112/1978, não poderia ser excluída da base de cálculo dos tributos.

Acerca dos tipos de subvenção, manifestou-se a autoridade lançadora nos seguintes termos:

“Existem dois tipos de subvenções de acordo com o RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda-Decreto nº 3.000/99) concedidas pelo poder público: uma é aquela utilizada para custeio, que deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra deve ser empregada em investimentos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo computada na apuração do lucro real, desde que apresente alguns requisitos, listados a seguir:

(...)

Ocorre no referido benefício fiscal uma desvinculação entre o benefício decorrente do desconto do saldo devedor com a execução da “ampliação e/ou modernização” do parque industrial incentivado. A Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, admite a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do desconto, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou implantação do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo PRODUIR e objeto do empréstimo. Ora, se a subvenção é para investimentos, para expandir ou modernizar, é necessário que algo seja acrescentado à economia local, não estamos falando de passado, e isso não se consegue com projetos já implementados e concluídos anteriormente à concessão do benefício do desconto do saldo devedor. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, é incompatível com o que está disposto no art. 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento.

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

Os contratos de empréstimos do FOMENTAR indicam ainda que os recursos se destinam a reforço de capital de giro (fls.18 e 41). Os recursos de Capital de giro servem para sustentar as operações do dia-a-dia da empresa, ou seja, àquelas destinadas à condução normal dos negócios da empresa. A utilização dos recursos como capital de giro é incompatível com a essência da subvenção para investimento, uma vez que esta somente prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para a implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. (fls. 399 e 400)”.

DA IMPUGNAÇÃO OFERTADA

Documento assinado digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 12/08/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assina

do digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 12/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A impugnante, por sua vez, sustenta a improcedência dos autos de infrações com base nos seguintes argumentos:

“a) a fruição do benefício está condicionada à realização dos investimentos previstos no projeto incentivado, ainda que conste dos contratos de empréstimo subsidiados da IMPUGNANTE que os recursos transferidos poderão ser utilizados como capital de giro;

b) mesmo que não fosse necessária a realização de nenhum investimento para que a IMPUGNANTE fizesse jus aos empréstimos do FOMENTAR, tal fato seria irrelevante para determinar a natureza do benefício correspondente ao desconto obtido na liquidação antecipada da dívida deles decorrente, já que, até então, eles (empréstimos subsidiados) não configuravam, por si só, nenhuma subvenção financeira, mas, sim, dívidas, porquanto concedidos com o compromisso de restituição, só sendo adequado falar-se em subvenção financeira quando eles passaram a poder ser liquidados com desconto;

c) a concessão de desconto na liquidação antecipada da dívida do FOMENTAR está condicionada à realização de investimentos no montante correspondente ao desconto obtido, daí qualificar-se como subvenção para investimento;

d) o fato de a legislação permitir que o desconto na liquidação antecipada da dívida do FOMENTAR seja concedido como contrapartida à realização de investimentos pretéritos não impede que ele seja considerado subvenção para investimento, já que é pacífico na jurisprudência administrativa o entendimento de que não é necessário para essa classificação (por ausência de previsão legal) qualquer concomitância ou absoluta correspondência temporal entre a percepção dos recursos e sua aplicação;

e) ao contrário do que alega o fiscal autuante, a legislação do Estado de Goiás prevê mecanismos de controle e fiscalização dos investimentos realizados pelos beneficiários do FOMENTAR;

f) mas, ainda que a legislação do Estado de Goiás não exigisse do beneficiário do FOMENTAR a comprovação dos investimentos por ele realizados, tal fato não teria o condão de alterar a natureza do benefício, já que a classificação do benefício como subvenção para investimento apenas depende da existência de obrigação legal da aplicação dos recursos recebidos em investimentos;

g) ao contrário do que alega a fiscalização, o valor do desconto obtido pela IMPUGNANTE na liquidação antecipada da dívida com o FOMENTAR foi levado a resultados e, posteriormente, transferido para reserva de lucros de incentivos fiscais, como determina a legislação; e

h) ainda que os AUTOS fossem procedentes, o que se admite apenas para argumentar, seria descabida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício neles lançada. (fls. 438 a 439)''.

DA DECISÃO RECORRIDA

Analizando o litígio, a 2ª Turma da DRJ/CGE, depois de discorrer sobre os conceitos de subvenção para custeio e investimento à luz da legislação tributária (IRPJ), concluiu:

SOBRE OS LANÇAMENTOS

A partir desse lineamento, é possível inferir, como o fez a autoridade lançadora, que não se amolda ao conceito de subvenção para investimento a transferência de recursos com o escopo de compensar despesas ou aplicações previamente realizadas pelo beneficiário, porquanto não atenderiam à condição de concomitância e de correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

A aplicação de recursos em investimentos na implantação e expansão de empreendimento econômico é a finalidade da subvenção. Sendo a finalidade, a aplicação há de ser subsequente à liberação dos recursos. Se a aplicação antecede a entrega dos recursos, ela deixa de ser fim, para ser um pressuposto fático.

Nesse sentido se pode afirmar que investimento é escopo, e não causa. Os recursos são entregues para que o investimento ocorra, e não porque ele já ocorreu. A subvenção para investimento não se destina a ressarcir, nem a compensar investimentos já realizados.

No caso em exame, a subvenção (caracterizada pelo desconto na liquidação antecipada da dívida) é posterior ao investimento, como a própria impugnante admite:

(...)

A subvenção propriamente dita se concretizou com o desconto concedido na liquidação antecipada da dívida. Contudo, o financiamento originalmente indicava que a quantia liberada se destinava a reforço do capital de giro. É o que se constata da cláusula primeira do instrumento particular de contrato de financiamento mediante abertura de crédito:

**PRIMEIRA - NATUREZA, VALOR E
FINALIDADE DO CRÉDITO: O BANCO abre à**

FINANCIADA, por este instrumento, um crédito de NCz\$ 11.834.447,11 (onze milhões, oitocentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e sete cruzados novos e onze centavos), com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, que lhe é deferido, de acordo com a lei Estadual nº 9.489/84 e os Decretos nºs 2.453/85 e 2.579/86, bem como o convênio celebrado em 25.06.86, entre o FOMENTAR e o BANCO, e que será utilizado no reforço do seu capital de giro, em decorrência da implantação de sua unidade industrial, objeto deste financiamento, localizada no endereço de sua sede, em Trindade-GO, à Rodovia GO-060 s/nº, Km 9,5 - Setor Barcelos, de conformidade com o seguinte Cronograma de Usos e Fontes: USOS: CAPITAL DE GIRO: NCz\$ 16.906.353,02 (dezesesseis milhões, novecentos e seis mil, trezentos e cinquenta e três cruzados novos o dois centavos); FONTES: 1) FOMENTAR: NCz\$ 11.834.447,11 (onze milhões, oitocentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e sete cruzados novos o onze centavos); 2) - RECURSOS PRÓPRIOS DA FINANCIADA: NCz\$ 5.071.905,91 (cinco milhões, setenta e um mil, novecentos e cinco cruzados novos e noventa o um centavos). (fl. 18)

Por essas razões, o benefício em análise, para fins de incidência do Imposto de Renda e dos demais tributos federais, não pode ser havido como subvenção para investimento. Portanto, os valores nos quais o benefício se traduz economicamente são passíveis de tributação.

SOBRE A EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

No caso em tela, não consta do auto de infração a incidência de juros sobre a multa.

Dessa forma, se o ato contra o qual a impugnante investe não se consumou, sendo mera possibilidade, a manifestação por parte do órgão de julgamento, além de desnecessária, é incabível. Apenas no momento em que a suposta ilegalidade se concretizar, poderá o contribuinte impugná-la, dirigindo seu inconformismo para o órgão ou autoridade competente.

(...)

O fato, embora possa ocorrer no futuro, ainda não se consumou. A matéria, portanto, não pode ser conhecida por este órgão de julgamento.

Conclusão.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer da impugnação, exceto quanto à incidência de juros de mora sobre a multa, para no mérito negar-lhe provimento.

Processo nº 10120.730577/2014-41
Resolução nº **1402-000.369**

S1-C4T2
Fl. 622

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 24/06/2015 (fls. 559), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 16/07/2015 (fls. 561/603), no qual, basicamente, repisa os argumentos anteriormente expendidos, rebate as conclusões da decisão recorrida e requer o provimento do seu pedido.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

DOS LANÇAMENTOS RELATIVOS À SUBVENÇÃO

O tema em discussão tem frequentado assiduamente as sessões das Câmaras deste Colegiado, inclusive da CSRF e, basicamente, visa solucionar conflito que se instaura entre o Fisco e os contribuintes em relação às nominadas “subvenção para investimentos” e “subvenção para custeio”, a primeira, como se sabe, ao abrigo da tributação do IRPJ por força do artigo 443, do RIR/1999, e a seguinte sem o apoio deste benefício, devendo compor a bases impositível desta exação (art. 392, do diploma citado).

Neste contexto, a correta dicotomia entre os dois termos e sua aplicação ao caso concreto faz-se imperativa para melhor definir a refrega.

No caso em contenda, a Fiscalização pontuou que “os contratos de empréstimos do FOMENTAR indicam ainda que os recursos se destinam a reforço de capital de giro (fls.18 e 41). Os recursos de Capital de giro servem para sustentar as operações do dia-a-dia da empresa, ou seja, àquelas destinadas à condução normal dos negócios da empresa. A utilização dos recursos como capital de giro é incompatível com a essência da subvenção para investimento, uma vez que esta somente prevê a aplicação dos recursos em imobilizado para a implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. (fls. 399 e 400)”.

Mais, que a empresa, “intimada a prestar esclarecimentos a respeito da contabilização do incentivo fiscal, informou que registrou o referido benefício de acordo com os métodos e critérios contábeis introduzidos pela lei nº 11.638/2007 (...). Porém, constatamos que a fiscalizada não fez transitar pelo resultado anual o valor da Receita decorrente do desconto obtido de 89% pelo pagamento antecipado do financiamento”.

E prossegue apresentando a forma de contabilização adotada pela recorrente, conforme quadro de fls. 401, abaixo reproduzido:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
10/12/2009	0002230101	Projeto Fomentar - Banco do Estado de Goiás	D	23.811.454,78	LEILÃO FOMENTAR MES 12/2009
10/12/2009	0002230103	(-)AVP FOMENTAR	C	21.192.194,75	LEILÃO FOMENTAR MES 12/2009
10/12/2009	0002230104	(-)Bolsa Garantia-Fomentar	C	2.381.145,48	LEILÃO FOMENTAR MES 12/2009
10/12/2009	0002120302	ICMS Parcelado	C	238.114,55	LEILÃO FOMENTAR MES 12/2009

Para concluir, depois de registrar que o Conselho Federal de Contabilidade determina, por meio da NBCT 19.4, “que as subvenções governamentais, sejam elas de investimentos ou custeio, devem ser reconhecidas como receitas na contabilidade ou como redução de despesas a elas vinculadas”, que, “a empresa não contabilizou em contas de resultado a receita decorrente do desconto obtido de 89% da dívida ou fez a adição da citada receita no Lucro Real apurado”, restando caracterizada a ocorrência da infração de “omissão de receitas” (RF – fls. 401).

O lançamento, com sua tipificação legal, está abaixo reproduzido:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 12/08/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assina

do digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 12/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

0001 SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OMISSÃO DE SUBVENÇÕES CORRENTES		
Omissão de subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	21.192.194,75	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 288, 299, 300, 392, inciso I, do RIR/99		

Contrapondo, a defesa rebateu as colocações da Fiscalização, repeliu o entendimento exposto no PN CST nº 112/1978, diz que, para fins de classificação da subvenção como investimento, a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de “*ser irrelevante, para fins de classificação da subvenção como sendo para investimento, o fato de o subsídio não estar “financiando” algum futuro investimento, servindo para ressarcir as empresas industriais de investimentos pretéritos*” (RV - fls. 578); que, “*a subvenção concedida pelo Estado de Goiás (...) correspondente a desconto na liquidação antecipada da dívida, caracteriza-se como subvenção para investimento*” (fls. 586); que, “*não há dúvida que o desconto previsto na Lei Estadual 13.436/98 atende aos próprios requisitos previstos no PN CST 112/78 para ser classificado como subvenção para investimento*” (fls. 595) e que, “*é inconteste que a legislação do Estado de Goiás vincula a concessão da subvenção à realização de investimentos de implantação e/ou expansão de empreendimentos em seu território, o que qualifica o incentivo como subvenção para investimento*” (RV fls. 598).

Para finalizar, rebatendo os lançamentos perpetrados, que “*o auto de infração é improcedente porque nem mesmo a configuração legal do FOMENTAR comportaria outra interpretação que não a de que ele (FOMENTAR) é uma típica subvenção para investimento, como, de resto, expressamente reconhecido pela jurisprudência administrativa*” (fls. 601).

Em resumo, para a Fiscalização o quadro é de subvenção para custeio, sujeita à imposição dos lançamentos aqui presentes e, para a recorrente, “*a subvenção concedida pelo Estado de Goiás (...) correspondente a desconto na liquidação antecipada da dívida, caracteriza-se como subvenção para investimento*”, fora, pois, do alcance da tributação.

Para melhor entendimento, impende debruçar-se sobre o chamado “Programa Fomentar”, criado pela legislação estadual de Goiás e que abre limite de crédito subsidiado para empresas que queiram se instalar ou investir naquele território e os subsequentes descontos financeiros concedidos pelo referido ente estatal para quitação antecipada do financiamento originalmente obtido, e, assim, definir se suas características são de subvenção para custeio (como quer o Fisco) ou para investimento (como apregoa a recorrente).

O Programa FOMENTAR nasceu com a Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984 e foi regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992, tendo como objetivo principal criar um Fundo para incrementar a implantação e a expansão de atividades que poderiam promover o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás. Segundo previsão contida no artigo 4º do citado decreto², as indústrias participantes obteriam concessão de empréstimo de até 70% do

² Decreto nº 3.822/1992 Redação vigente - **Art. 4º** Os recursos do Programa FOMENTAR serão destinados ao fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico às

montante equivalente ao ICMS devido. Tal previsão, ainda que o citado dispositivo tenha sofrido alterações ao longo do tempo, foi mantida em sua essência.

Referido financiamento – diga-se, **passivo da contratante** - era reajustado em condições extremamente favoráveis às empresas, conforme se depreende do artigo 4º da Lei Estadual nº 9.489, de 1984, e do artigo 4º da Lei Estadual nº 11.180, de 1990, ambos transcritos abaixo:

Lei Estadual nº 9.489/1984 (que criou o FOMENTAR):

Art. 4º Sobre os recursos aplicados pelo FOMENTAR, na forma de apoio financeiro, incidirão encargos de no máximo 33% (trinta e três por cento) da variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN ao ano, aí incluída a taxa de 3% (três por cento) destinada à remuneração do Agente Financeiro.

Parágrafo único. Quando se tratar de empresas industriais e agroindustriais, em implantação, expansão ou que vierem a ser implantadas, localizadas na área da Amazônia Legal do Estado de Goiás, os encargos que incidirão sobre as mesmas será de, no máximo, 18% (dezoito por cento) na forma preconizada neste artigo.

Nova redação – Lei Estadual nº 11.180/1990:

Art. 4º Sobre os empréstimos concedidos pelo Programa FOMENTAR além da incidência dos juros previstos no § 2º do art. 2º desta lei, cobrar-se-á a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do que resultar da atualização do valor aquisitivo da moeda ao final de cada exercício.

Parágrafo único. Sobre os projetos de implantação de indústrias, expansão, redução de ociosidade ou reformulação das já existentes, protocolados até a data de 30 de setembro de 2000, não haverá incidência da correção monetária indicada neste artigo e a taxa de juros devida será aquela prevista no item 2 do § 2º do art. 2º da Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1990, sob a redação que lhe imprimiu o art. 1º da Lei nº 12.422, de 20 de julho de 1994, inclusive para as empresas com projetos já aprovados pelo CD/FOMENTAR, pendentes ou não de contratação de financiamento com o agente financeiro do citado fundo.

atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendendo:

II - empréstimo de até 70% (setenta por cento), com recursos orçamentários previstos, anualmente, no Orçamento Geral do Estado, do montante equivalente ao ICMS devido pelo estabelecimento industrial contribuinte, excetuado, na forma do § 6º, o imposto decorrente de saída de mercadoria a título de bonificação, doação, brinde ou operação semelhante, em cada período de apuração do tributo, a partir da data de vigência do Termo de Acordo de Regime Especial de que trata o § 5º do art. 13, pelo prazo a que a empresa fizer jus, nos termos indicados no art. 9º deste regulamento, observado, ainda, o seguinte

Posteriormente, sobrevieram fatos que alteraram significativamente o cenário econômico do país, que passou de uma inflação elevada para o de uma moeda estabilizada. Ante a nova realidade macroeconômica, os benefícios decorrentes dos diminutos ajustes previstos em lei foram neutralizados, o que conduziu ao avanço do programa a fim de que se garantissem novas vantagens aos contribuintes contemplados.

Neste contexto, foi instituída uma segunda fase do programa, regulada pela Lei Estadual nº 13.436, de 1998, a qual passou a prever a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR nos seguintes termos:

Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR - poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

(...)

IV - a utilização do benefício desta lei é condicionada à realização dos investimentos fixados decorrentes de projetos objeto dos respectivos contratos, nos termos do Regulamento FOMENTAR;

(...)

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo.

(Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 15.124, de 25/02/2005, DOE GO de 28/02/2005)

Neste cenário, impossível deixar de concluir que o subvencionador, o Estado de Goiás, considerando as novas circunstâncias, decorrentes de mudanças no cenário macroeconômico, promulgou novel legislação outorgando a possibilidade de redução do débito em condições significativamente vantajosas para o devedor, desde que ele participasse de leilões.

Poder-se-ia dizer que a participação em tais leilões não era contratualmente obrigatória, porém tal argumento se esvai no momento em que há a possibilidade **concreta** de se liquidar um passivo significativo e que sofre reajustamentos periódicos por conta de encargos financeiros, com a inacreditável benesse de se abater 89% do valor originalmente contratado, o que significa, no fundo, um verdadeiro perdão de dívida.

Exprima-se, uma oferta que, no mundo comercial e empresarial em que o lucro é questão primeira, é, no mínimo, irrecusável!

Em suma, o nominado “Programa Fomentar” instituído pelo Estado de Goiás, compõe-se de duas fases intrinsecamente ligadas. Em um primeiro momento, o ente público possibilita a **realização de um empréstimo subsidiado ao contribuinte** contemplado. Mais tarde, o contribuinte pode obter expressivo desconto deste empréstimo, ao pagá-lo antecipadamente.

Em dizer diferente, constata-se a existência de dois estágios de um mesmo negócio jurídico: (1) a fase inicial – a de concessão da subvenção para custeio, via financiamento; e (2) a segunda fase – a da sua quitação em condições extremamente favoráveis, com abatimento de grande parte da dívida, sem que haja qualquer obrigação quanto à comprovação perante o Estado de Goiás acerca da observância das aplicações em investimentos, como se verá adiante.

Não se está, pois, diante de dois negócios jurídicos independentes que mereçam tratamentos tributários diversos, mas, sim, de diferentes momentos de uma mesma conjuntura econômica e jurídica, o primeiro, quando o ente subvencionador abre o limite de crédito com encargos subsidiados ao investidor em seu território; o segundo, quando este mesmo ente cria mecanismos para que este débito possa ser liquidado, de forma antecipada, com altíssimo deságio, o que, não representa, por óbvio, uma nova modalidade de subvenção, mas apenas uma adaptação do programa a outra fase.

É o cenário que se estampa nos autos.

Comprovadamente a recorrente firmou contrato com instituições financeiras autorizadas pelo programa Fomentar para “**capital de giro**” (o termo, **literal**, consta de cláusula específica em todos os contratos aportados aos autos – ver. fls. 18/29/41/52) e, no segundo estágio, quitou tal passivo com o desconto antecipado da dívida.

Veja-se o teor do Contrato firmado pela recorrente com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás em 27/03/1989, cláusula primeira, fls. 18:

PRIMEIRA - NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CRÉDITO:

O BANCO abre à FINANCIADA, por este instrumento, um crédito de NCz\$ 11.834.447,11 (onze milhões, oitocentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e sete cruzados novos e onze centavos), com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, que lhe é deferido, de acordo com a lei Estadual nº 9.489/84 e os Decretos nºs 2.453/85 e 2.579/86, bem como o convênio celebrado em 25.06.86, entre o FOMENTAR e o BANCO, e que será utilizado no reforço do seu capital de giro, em decorrência da implantação de sua unidade industrial, objeto deste financiamento, localizada no endereço de sua sede, em Trindade-GO, à Rodovia GO-060 s/nº, Km 9,5 - Setor Barcelos, de conformidade com o seguinte Cronograma de Usos e Fontes: USOS: CAPITAL DE GIRO: NCz\$ 16.906.353,02 (dezesesseis milhões, novecentos e seis mil, trezentos e cinquenta e três cruzados novos e dois centavos); FONTES: 1) FOMENTAR: NCz\$ 11.834.447,11 (onze milhões, oitocentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e sete cruzados novos e onze centavos); 2) - RECURSOS PRÓPRIOS DA FINANCIADA:

NCz\$ 5.071.905,91 (cinco milhões, setenta e um mil, novecentos e cinco cruzados novos e noventa o um centavos).

Observa-se assim que, originalmente, a recorrente fez adesão ao programa de incentivo para obtenção de financiamento correspondente a até 70% do ICMS por ela devido com o objetivo de reforçar o seu capital de giro, conforme o disposto na Primeira Cláusula do “Instrumento Particular de Financiamento mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças”.

Posteriormente, lançando mão do beneplácito legal, a recorrente quitou o passivo original com o generoso desconto de 89% (oitenta e nove por cento), conforme quadro abaixo, extraído do Relatório Fiscal (fls. 396):

Dia/Mês/Ano	Debito Originário (R\$)	Valor quitação (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
11/12/2009	23.811.454,78	2.619.260,03	21.192.194,75

É exatamente este valor de desconto – R\$ 21.192.194,75 -, sobre o qual não existe divergência entre os litigantes, que foi tomado pelo Fisco para consecução dos lançamentos, por considerá-lo como “subvenção para custeio” e, portanto, sujeito à tributação, reversamente ao pensar da recorrente que o tratou como “subvenção para investimento” e, assim, protegido da imposição tributária.

É justamente nesta segunda etapa que se foca a discussão sobre a natureza da subvenção, se para investimento ou custeio.

E é esta dualidade de interpretação que se passa a analisar.

A legislação do Imposto de Renda traz a matéria em seus artigos 392 e 443, *verbis*:

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);

(...)

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.

Posteriormente, a Lei 11.941/2009, no seu art. 15, previu tratamento específico para subvenções para investimentos, como segue:

*Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:*

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

*II - excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou **subvenções governamentais para investimentos**, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;*

III- manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV- adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

Da leitura conjugada e contraposta de tais dispositivos é possível inferir que, enquanto as subvenções correntes para custeio devem ser computadas na determinação do lucro real, as subvenções para investimento não o serão, desde que atendidos os requisitos neles estabelecidos, já que estas “*não integram a receita porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante*”, enquanto as primeiras “*afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas financiam são debitados ao lucro líquido*”³.

A partir deste cenário é que surgem as divergências entre Fisco e contribuinte, sendo imperioso distinguir se a subvenção disponibilizada pelo ente estatal ao ente privado tem caráter de custear suas atividades (por isso, tributada) ou se revestiria de perfil de investimento (assim, longe da tributação).

A respeito, não são poucas as vozes – de ambos os lados – que entendem que um dos meios (certamente não o único), seria a comprovação de que os “investimentos” se refletissem em aumento do ativo fixo (no linguajar contábil mais apropriado, ativo

³ Documento assinado por Ricardo Mariz de Oliveira - 10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, 2001, - p. 45:

Autenticado digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 12/08/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assina

do digitalmente em 06/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 12/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

imobilizado), o que implicaria, por exemplo, na ação do subvencionado em aplicar e investir na construção de galpões industriais.

Outros já entendem que o incremento de vendas ou do lucro por determinado período de tempo, presumivelmente frutos dos “investimentos” realizados, serviriam para confirmar a correta aplicação do dinheiro público recebido e, assim, seriam subvenções para investimentos.

Há outras teorias, por exemplo, a maior oferta de empregos, acréscimo na arrecadação de tributos, ou, mesmo, a presença de literal informação no texto legal definindo estar-se diante de “subvenção para custeio” ou para “investimento”.

Data vênia, não penso que somente estes parâmetros, de per si ou em comunhão, sejam suficientes para tal definição.

Muito mais importante, penso, é o *animus* do subvencionador em conceder o benefício e a correta (e comprovada) aplicação dos recursos pelo subvencionado, de modo a atingir os fins propostos e projetados a partir da obtenção do subsídio.

Dizendo de modo mais claro, a mera construção de um galpão com 2 ou 3 mil metros quadrados, por si só, sem que haja qualquer incremento patrimonial, de faturamento, de oferta de mão de obra, podendo se chegar a casos em que tal imóvel esteja até subutilizado, só isso seria suficiente para comprovar ser a subvenção para “investimento”? Simplesmente porque o “ativo fixo (imobilizado)” aumentou?

Não me parece sensata tal conclusão, até porque a própria evolução da economia nas últimas décadas mostra ser possível, nos dias de hoje, ampliar, implantar, implementar, incrementar fatores de crescimento e investimento sem grandes aportes de imobilizado, como por exemplo, investindo em tecnologia, em treinamento de pessoal, em maciça publicidade, em logística, pela melhor exploração de pontos de vendas, pela racionalização da produção, etc., de modo que, no pensar desta Relatoria, não é o simples incremento do “ativo imobilizado” que mostra a linha divisória entre “subvenção para investimento” e “subvenção para custeio”.

Com a economia globalizada e altamente tecnológica de hoje muitas vezes a inversão em um sistema operacional, em um software, em um ponto de venda, em uma marca conhecida pelo mercado ou mesmo a obtenção do direito (intangível) de explorar um determinado segmento pode ter muitíssimo mais retorno e significar um investimento muito mais rentável que a construção de um prédio de 5 mil metros quadrados.

Em suma, só “aumento de ativo fixo”, na minha visão, não significa que a subvenção seja de investimento. É preciso muito mais que isso.

Na verdade, o ideal seria que a legislação estadual instituidora do incentivo dissesse, com todas as tintas, qual a finalidade do incentivo, se para custeio ou para investimento, **mas, não ficasse só nesta preambular e empírica definição** (como ocorre com a Lei goiana nº 13.436/1998 que trata do tema), ao contrário, fosse muito além, explicitando em detalhes e com regras claras e transparentes, os requisitos para que se considerasse a subvenção como sendo de um ou outro tipo.

Que dissesse, por exemplo, que, **“em x anos”, deverá haver “um aumento de produção de n%”, ou um acréscimo de vendas de “z”, ou uma oferta de mão de obra**

em mais “x%”, ou uma obrigatória “construção de um galpão de ...m²”, ou um “incremento na arrecadação do ICMS em mais n%”.

Tudo isso devidamente fiscalizado e auditado por órgão da própria subvencionadora ou por terceiro devidamente identificado e autorizado, com emissão de laudos, pareceres, intimações para realização daquilo que restar pendente e penalização para o não cumprimento.

Com honrosas exceções, nada disso se vê nas legislações estaduais que instituem tais subvenções.

Infelizmente, como tende a ser padrão, o legislador estadual goiano ficou na periferia conceitual dispondo de forma genérica e subjetiva que “A pessoa jurídica titular de estabelecimento **beneficiário** do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo” (§1º, do art. 1º, da Lei Estadual nº 13.436/1998).

E aí, inevitavelmente, cabe perguntar: qual o conceito de ampliação? E o de modernização? No primeiro caso, seria construir um imóvel? Se for, com 100 m² seria suficiente para atendimento do dispositivo legal, ou teria que ser galpão de 1.000 m²? Ou de 5.000 m²? Com um, dois ou três pavimentos? Ou a ampliação passaria por disponibilizar um pátio de carregamento mais adequado? Ou um escritório mais moderno?

No segundo caso, qual a conceituação para que a “modernização”, exigida abstratamente na lei, se revele algo concreto que possa ser aferido? Seria um novo software? Uma completa e complexa linha de produção? Um layout que preservasse o meio ambiente dos efeitos da linha de produção? Ou uma mera troca de maquinário por uma linha mais nova?

Dentre as parcas exceções que se vêem nas legislações para casos iguais, a do Estado do Piauí é uma delas. A respeito da matéria, a Lei estadual piauiense nº 4.859, de 27/08/1996⁴, quando vigente, dispunha sobre a “concessão de incentivos fiscais de dispensa de

⁴ “Art. 1º. O incentivo fiscal de dispensa do pagamento referente ao (...) ICMS, a ser concedido aos empreendimentos industriais e agroindustriais, considerados prioritários para o Estado do Piauí, por motivo de implantação, realocação, revitalização e ampliação de unidades fabris já instaladas, obedecerá a forma e as condições previstas nesta Lei.”

Art. 2º. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

*I - empreendimento industrial ou agroindustrial prioritário- aquele que adquira, sempre que possível, matérias primas e insumos produzidos e/ou extraídos no Estado, absorva mão-de-obra local, disponha de mercado consumidor garantido, interna e/ou externamente, possa influir na criação de pequenas e microempresas e explore, preferencialmente, os potenciais agrícolas e minerais, podendo, excepcionalmente, ser formado por empresa especializadas necessárias à instalação da planta industrial;

*Inciso I com redação dada pela Lei nº 5.875, de 20/07/2009, art. 2º.

II – implantação – a instalação de estabelecimento industrial ou agro industrial que venha a entrar em operação a partir da data da publicação do Regulamento desta Lei;

III – realocação – o deslocamento de estabelecimento de sua área original para outro município, segundo a política estabelecida pelo Governo;

IV – revitalização – a reativação das atividades do estabelecimento, desativado há mais de 12 (doze) meses, contados do último faturamento, na forma em que dispuser o Regulamento;

pagamentos do ICMS para empreendimentos industriais e agroindustriais, estabelecidos no Estado do Piauí”, e detalhava, **à exaustão**, os conceitos de cada um dos requisitos inseridos na legislação e que deveriam ser cumpridos pelos interessados. Confira-se no rodapé.

Exemplo que deveria ser seguido...

É verdade, como sustentou a recorrente (RV – fls. 596/598), que, “a legislação do Estado de Goiás exige a comprovação da efetiva realização dos investimentos previstos nos projetos incentivados”, referindo-se ao Decreto Estadual nº 3.822/92, **artigos nºs. i) 11**: “o cumprimento dos prazos e a efetivação dos investimentos (...) serão fiscalizados e comprovados pelo Setor de Auditoria e Inspeção da Diretoria Executiva do FOMENTAR”, **ii) 25**: “o Setor de Auditoria (...) comprovará na escrita e documentação da empresa a realização dos investimentos”; **iii) 27**: “constatada, pelo Setor de Auditoria (...), a paralisação da execução de projeto de implantação ou de ampliação”; e, **iv) 35**: “à Diretoria Executiva do FOMENTAR são conferidas as seguintes atribuições: **VIII) acompanhar e fiscalizar, através do Setor de Auditoria (...), a execução e o andamento dos projetos**”.

Porém, com a ressalva já feita de que inexistem definições e conceitos sobre o que seriam, para o legislador goiano, “ampliação” e “modernização”, ainda assim, a inserção de tais dispositivos controladores não deixa de ser um avanço para se evitar o verdadeiro vácuo que se nota nas leis que cuidam destes incentivos pelo Brasil afora.

Porém, se sob o ângulo da legislação estadual tais providências (admitindo-se que tenham sido tomadas) foram suficientes para ratificar as subvenções, sob a ótica tributária federal **há necessidade de efetiva demonstração e comprovação** de que os recursos recebidos revestiram-se dos requisitos de subvenção para investimento e foram corretamente aplicados, de forma que possam se manter ao largo da tributação, se mais não fosse, até pela restrição presente no artigo 111, do CTN, posto se estar, no fundo, diante de claro benefício isencional.

Contextualmente, ainda que existam determinações no sentido de que haveria fiscalização e exigência da comprovação da efetiva aplicação dos recursos, **não há, nos autos, qualquer documento neste sentido**, apenas “recibos de quitação” das parcelas liquidadas

V – **ampliação** – o aumento da capacidade instalada do estabelecimento, do qual resulte incremento real de receita e/ou absorção de mão-de-obra, de pelo menos 1/3 (um terço) da já existente, exceto se decorrente de fusão ou incorporação de empresas, de que trata o § 6º do art. 4º;

VI – **industrialização** – qualquer operação da qual resulte alteração da natureza, funcionamento ou utilização do produto, como:

a) **transformação** – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova;

b) **beneficiamento** – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização ou o acabamento do produto;

c) **montagem** – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, nos termos em que dispuser o Regulamento;

VII – **atividades prioritárias** – as que utilizem matérias-primas produzidas e/ou extraídas dentro do próprio Estado, a serem definidas através de ato do Poder Executivo.

(...)

§ 3º A **ampliação** de que trata o inciso V deste artigo **será aferida pelo incremento real da receita, que se constitui no valor monetário proveniente das saídas de bens de sua produção**, hipótese em que o benefício alcançará, apenas, o valor do imposto decorrente da parcela excedente da receita, entendida na forma em que dispuser o Regulamento”.

antecipadamente (fls. 94/102), documentos que não fazem qualquer menção ou vinculam investimentos a serem realizados em contrapartida aos descontos obtidos no leilão.

Observa-se, assim, uma quitação incondicional do débito, a qual não faz qualquer referência a investimentos ou à maneira como a subvenção deve ser utilizada.

Se isto satisfaz o legislador goiano, pode não satisfazer a legislação tributária.

Ou seja, se as aplicações dos recursos subsidiados sofreram auditoria, fiscalização e acompanhamento (como previsto no Decreto regulamentar), estas informações deveriam compor um dossiê e **ser trazidos aos autos. Não vieram.**

O problema, na verdade, é que o §1º, do art. 1º, da Lei Estadual nº 13.436/1998 fixa um prazo elástico de vinte anos para cumprimento dos requisitos elencados na legislação.

Com isso, como consta do voto condutor do Acórdão nº 1102-001.203 avocado pela recorrente:

“É certo que com um prazo de vinte anos parta a consecução do objetivo final do programa, a empresa dispõe de um bom tempo para iniciar os investimentos necessários. Neste sentido, é sensata a observação da autoridade fiscal sobre a necessidade de existir algum tipo de prestação de contas. Mas, se a legislação estadual não a criou, isso não significa que a empresa, para fins de usufruir o benefício instituído na lei federal, não possa fazê-lo. Não é necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o “dinheiro não precisa ser carimbado”. Entretanto, algum controle precisa ser feito ...”

Mais:

“Por isso, considero correta a necessidade de verificação da efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Pois bem, com relação aos pontos nevrálgicos acima pinçados, este Relator tem pensamento absolutamente consentâneo ao do I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, Relator do mencionado Acórdão (recorde-se, acostado pela recorrente).

Todavia, com o devido respeito, dele divirjo, especificamente neste aspecto e neste caso, em relação à conclusão de que caberia ao Fisco aprofundar nos trabalhos investigativos relativos à aplicação dos recursos subvencionados.

Nas suas palavras:

“Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal. A DRJ, por sua vez, limitou-se a reproduzir os requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/78 sem observar

que a fiscalização não realizou seu trabalho nos devidos termos preconizados por esses requisitos”.

Penso de outro modo e explico.

O cenário dos autos é claro: houve um empréstimo para compor o capital de giro da contribuinte; posteriormente, sua quitação fez-se com desconto e este valor – **reconhecidamente uma receita** - é o centro da discussão, cabendo ao interessado em retirar tal montante do alcance da tributação (regra geral das receitas) comprovar “*a efetiva e específica aplicação do recurso na consecução do objetivo traçado*” (excerto do voto condutor – Ac. citado).

Dizendo de forma diferente: o Fisco detectou a existência de uma receita – fato incontestado – e intimou a fiscalizada a justificar sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e demais tributos (fls. 3/6), obtendo como resposta (fls. 13/16) tratar-se de “subvenção para investimento”, por isso excluída tal receita da tributação.

Ora, ao Fisco só caberia apontar a existência da receita e exigir esclarecimentos dos motivos de sua exclusão das bases impositivas dos tributos federais (o que foi feito).

À contribuinte, maior interessada na manutenção do benefício, é que cabe o ônus de comprovar documentalmente as causas que permitiriam a separação da receita de subvenção que, **pela regra geral, é tributável**, das demais receitas e excluí-la da tributação.

E, para tanto, por certo, não basta apenas acostar aos autos contratos de empréstimos ou recibos de suas quitadas antecipadas, **mas, muito mais que isso**, comprovar de forma efetiva, lastreada por documentos, a correta aplicação dos recursos subvencionados (vale dizer, com benefício fiscal) “*na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial*” (cf. §1º, do art. 1º, da Lei Estadual nº 13.436/1998).

E esta comprovação jamais veio aos autos.

Mais claramente, não há nos autos qualquer documento, um só que seja, emitido pelo “Setor de Auditoria e Inspeção da Diretoria Executiva do FOMENTAR” atestando que houve fiscalização, acompanhamento ou regularidade na execução dos projetos que seriam lastreados pelos recursos subvencionados. Igualmente inexistem demonstrativos ou relatórios da lavra do próprio contribuinte (como sugerido pelo voto condutor antes reproduzido), apontando o estágio e o desenvolvimento de investimentos e sua vinculação com a subvenção recebida.

Neste trilhar não vejo como impingir que o Fisco teria sido omissos ou não aprofundado a investigação.

À recorrente é que caberia demonstrar e comprovar **por que uma receita deixou de ser tributada. Não ao Fisco mostrar por que uma receita é tributada.**

A exceção é que deve ser esclarecida, pois se trata de algo fora do comum, que não faz parte do contexto normal, fora da rotina⁵. Jamais a regra

⁵ Segundo Aurélio:

Exceção: Desvio da regra geral
Aquilo que se exclui da regra.

Parece-me absurdo querer determinar ao Fisco que prove por que uma receita é não tributada, clara inversão da ordem natural dos fatos.

Ao revés, cabe, **sim**, à interessada em obter este favor fiscal (não tributação de uma receita) a comprovação desta exceção, caso contrário cai-se na regra geral.

Dentro desta linha, o encaminhamento de meu voto era no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo os lançamentos. Todavia, após a sustentação oral da patrona da recorrente e no curso dos debates com os demais componentes desta 2ª Turma da 4ª Câmara, em seguida à leitura de meu voto, sensibilizei-me com o argumento de que a conversão em diligência permitiria a ambas as partes, Fisco e contribuinte, carrear aos autos novos documentos e informações que provavelmente irão possibilitar uma nova visão da lide, com evidentes reflexos em uma decisão mais robustecida e equânime.

Com estas considerações, e submisso ao princípio que norteia o processo administrativo fiscal de sempre buscar a verdade material dos fatos, VOTO por converter o julgamento em diligência para que o agente autuante ou quem lhe faça as vezes:

- 1) DILIGENCIE junto à autuada, intimando-a a apresentar todos os documentos, comprovantes e registros contábeis que possam, no seu entendimento, representar inversões que comprovem que o benefício fiscal recebido seja, efetivamente, subvenção para investimento;
- 2) ainda no curso da citada diligência, verifique outras evidências, inclusive físicas, de que tenha havido “ampliação” e “modernização” das instalações fabris da autuada, como previsto na legislação goiana que trata do tema;
- 3) oficie, pelo Titular da Unidade da DRF/Goiânia, ao governo do Estado de Goiás, especificamente ao **“Setor de Auditoria e Inspeção da Diretoria Executiva do FOMENTAR”** (ou, se já não mais existente tal órgão, a quem lhe substituiu), no sentido de que informe se, nos termos do Decreto Estadual nº 3.822/92, artigos 11, 25, 27 e 35, *“restaram comprovadas a efetiva realização dos investimentos previstos nos projetos incentivados”*; *“o cumprimento dos prazos e a efetivação dos investimentos”*; se foi providenciada *“auditoria da escrita da empresa no sentido de comprovar a realização dos investimentos”*; e se foi *“constatado”* pelo Setor de Auditoria, a ocorrência de eventual paralisação da execução de projeto de implantação ou de ampliação;
- 4) No mesmo ofício, solicitar informações se a Diretoria Executiva do FOMENTAR, no cumprimento de suas atribuições, fez o *“acompanhamento”* e a *“fiscalização”* da execução e do andamento dos projetos incentivados, procedimento devidamente comprovado por relatórios, pareceres ou documentos semelhantes;
- 5) A seguir, elaborar relatório circunstanciado detalhando todas as informações possíveis e juntando documentos comprobatórios.

Processo nº 10120.730577/2014-41
Resolução nº **1402-000.369**

S1-C4T2
Fl. 636

- 6) do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no item 5 (anterior), deverá ser cientificada a contribuinte, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que esta, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos articulados e narrados na referida diligência, sendo desconsideradas manifestações de outra espécie.

Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência da autuada, com ou sem nova intervenção da contribuinte, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção para prosseguimento de seu julgamento.

É como voto.

Brasília (DF), 06 de julho de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator

Processo nº 10120.730577/2014-41
Resolução nº **1402-000.369**

S1-C4T2
Fl. 637

CÓPIA