



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

**Processo n°** 13116.721294/2011-12  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-001.318 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ. Subvenções de investimento  
**Recorrentes** GRAVIA ESQUALITY INDUSTRIA METALURGICA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

**SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.**

As subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, são caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado. Não se exige, todavia, que o objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.**

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, a lei estadual promotora do incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa anterior do programa de incentivos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador

foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. 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 porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação. 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.

#### PIS. COFINS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RTT.

Uma vez afastada a premissa de que os descontos recebidos tratar-se-iam de subvenções para custeio, é de se notar que a norma veiculada pelo artigo 21, I, c/c o artigo 18, da Lei nº 11.941/09, é categórica ao afastar, no âmbito do RTT, as subvenções para investimento do escopo da tributação do PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, restando prejudicada a análise do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Jackson Mitsui João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho e João Otávio Oppermann Thomé.

## Relatório

Tratam-se de Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, em razão da contribuinte não ter oferecido à

tributação os valores de incentivo fiscal do Programa FOMENTAR do Estado de Goiás, aplicando multa de 75% (setenta e cinco por cento).

<b>Auto de Infração do IRPJ (fls. 1609/1626)</b>			
Imposto	Juros de Mora (calculados até 09/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$2.732.495,63	R\$787.253,99	R\$2.049.371,73	R\$5.569.121,35
Infrações		Ano-Calendário	Enquadramento Legal
SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS - CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES		2007, 2009	Art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 299, 300, 392, inciso I, do RIR/99
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO		2008	Arts. 247 e 841, inciso IV, do RIR/99
Termo de Verificação de Infração às fls. 1648/1665			

<b>Auto de Infração do PIS/Pasep (fls. 1582/1588)</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 09/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$545.489,95	R\$171.884,71	R\$409.117,48	R\$1.126.492,14

<b>Auto de Infração da CSLL (fls. 1589//1600)</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 09/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$559.527,42	R\$174.488,31	R\$419.645,57	R\$1.153.661,30

<b>Auto de Infração da Cofins (fls. 1601/1608)</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 09/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$2.512.559,76	R\$791.711,43	R\$1.884.419,85	R\$5.188.691,04

<b>Auto de Infração da Cofins (fls. 1627/1634)</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 09/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$397.235,51	R\$112.293,29	R\$297.926,64	R\$807.455,44

<b>Auto de Infração da CSLL (fls. 1634//1642)</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 09/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$448.317,01	R\$117.112,41	R\$336.237,76	R\$901.667,18

<b>Auto de Infração do PIS/Pasep (fls. 1643/1647)</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 09/2011)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$86.241,92	R\$24.379,47	R\$64.681,44	R\$175.302,83

De acordo com o Relatório da DRJ, em ação fiscal constatou-se que a contribuinte havia feito adesão ao FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, programa de incentivo no qual o Governo do Estado de Goiás concedeu aos participantes um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido, visando fomentar atividades industriais. Foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 31/07/1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10/07/1992.

Por sua vez, a Lei Estadual nº 13.436, de 30/12/1998, veio dispor sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR, ocasião no qual a fiscalizada beneficiou-se de um abatimento no montante de R\$7.988.874,19 (sete milhões, novecentos e oitenta e oito mil, oitocentos e setenta e quatro reais, e dezenove centavos), equivalente a 88% do saldo devedor original, como se pode observar no quadro a seguir:

Leilão	Mês/Ano	Debito Originário (R\$)	Valor quitação (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
17º	06/2007	1.190.329,37	130.936,23	1.059.393,14
18º	12/2007	1.353.542,34	148.889,66	1.204.652,68
<b>Desconto Anual</b>				<b>2.264.045,82</b>
19º	06/2008	1.209.811,31	133.079,24	1.076.732,07
20º	12/2008	1.893.661,87	208.302,81	1.685.359,06
<b>Desconto Anual</b>				<b>2.762.091,13</b>
21º	07/2009	1.650.611,59	263.437,61	1.387.173,98
22º	12/2009	1.770.295,80	194.732,54	1.575.563,26
<b>Desconto Anual</b>				<b>2.962.737,24</b>
<b>TOTAL</b>				<b>7.988.874,19</b>

Verificou a Fiscalização que tais abatimentos não foram contabilizados como receitas e, por isso, não foram tributados pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Informou a contribuinte que teria contabilizado os valores dos abatimentos pela liquidação antecipada da dívida do FOMENTAR como “Subvenção para investimentos”, razão pela qual não seriam tributáveis.

Nesse contexto, a fiscalização considerou que os descontos oferecidos pelo Estado de Goiás deveriam ser considerados um ‘perdão de dívida’, o que implica que deveriam ter sido reconhecidos no resultado da empresa e tributada de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com base nas Soluções de Consulta nº 305, de 2007, da SRRF/Disit da 9ª Região Fiscal e nº 17, de 2010, da SRRF/Disit da 1ª Região Fiscal.

Assim, para os anos de 2007 e 2009, valeu-se a Fiscalização das informações das correspondentes DIPJ para apurar o IRPJ e a CSLL a pagar. No que concerne ao PIS e a Cofins, submetidas ao regime não-cumulativo, constatou a autoridade tributária, ao analisar os DACONs do contribuinte, que não houve sobra de crédito nos meses 06/2007, 12/2007, 07/2009 e 12/2009.

Para o ano-calendário de 2008, em que pese o contribuinte ter efetuado a opção pelo lucro presumido, ao ser adicionada a receita obtida com os descontos de 2007 (R\$ 2.264.045,82) às receitas das vendas daquele ano (R\$ 46.636.325,17 – vide DIPJ/2008), concluiu-se que houve receita total superior ao limite do Lucro Presumido (R\$ 48.000.000,00). Por essa razão, foi feita a apuração e o lançamento dos tributos relativos a 2008 com base no lucro real.

Foi apresentada **IMPUGNAÇÃO** (fls. 1670/1742) com base nos fundamentos a seguir sintetizados:

**O Procedimento Fiscal.** A discussão do processo refere-se ao entendimento fiscal de que o benefício do FOMENTAR seria uma subvenção para custeio, valor tributável, ao contrário do entendimento da impugnante, de que se trata de uma subvenção para investimento, amparada por isenção legal.

**Preliminares.**

**MPF. Mandado de Procedimento Fiscal.** O Decreto nº 3.724, de 10/01/2001 e o Decreto nº 6.104, de 30/04/2007 e, atualmente, regulamentado pela Portaria nº 3.104, de 29/06/2001, determina que a fiscalização somente pode se inicial com emissão do MPF. No caso concreto, os autos, já às fls. 02, remetem ao Termo de Início da Fiscalização.

Embora haja menção sobre a existência do MPF e do seu número, não há o mandado acostado aos autos. Nesse sentido, requer-se a nulidade, vez que na autuação processual os atos não estão completos.

**Equivoco Fiscal.** O trabalho da Fiscalização foi pautado em conjecturas e ficções teóricas, deixando de examinar a essência da matéria objeto do fato gerador tributário, utilizando-se de critérios que contrariam a lei e prejudicando a verdade material do processo fiscal.

Deixou de examinar a Fiscalização na contabilidade da empresa os seus investimentos no Ativo Fixo, que comprovam a classificação dos valores autuados como “subvenção para investimento”, e não “subvenções para custeio”.

A matéria objeto destes autos está vinculada às condições taxativamente previstas no art. 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977 e no art. 443 do RIR/99.

Assim, em vez de a fiscalização examinar as provas e condições do art. 443 do RIR/99, conforme determina a lei, ela desviou da matéria, e se baseou e fundamentou o seu trabalho apenas nos arts. 247 e 841, inciso IV, do RIR/99, conforme descrito no Auto de Infração, o que deixa o procedimento falho e sem os elementos essenciais ao fato gerador e ao contraditório e a ampla defesa (art. 59, II, do PAF).

Nesse sentido, o procedimento fiscal restou equivocado tanto na interpretação como na tipificação legal do fato gerador, baseando-se em preceitos legais que não são aplicáveis ao caso da autuada.

**A Formalidade Inerente ao Processo Fiscal.** A Fiscalização omitiu-se e não verificou as condições impostas pela própria

*legislação fiscal para o caso concreto. Diante de tal falha, foi necessário que a autuada apresentasse com a peça de defesa todas as notas fiscais, a documentação e os procedimentos contábeis realizados nos Livros Razão e Diário, de prova dos investimentos, o que não seria necessário se o trabalho fiscal tivesse desincumbido desse ônus, que é fiscal, na forma prevista no art. 142 do CTN e no inciso III e IV, do art. 10, do Decreto nº 70235/72. A contabilidade da contribuinte apresentada faz prova plena dos fatos nela registrados, conforme disciplina o art. 923 do RIR/99 e o Decreto-Lei nº 1598/77 em seu art. 9º, § 1º.*

*O procedimento fiscal, por desviar da obrigação legal imposta pela legislação de examinar os fatos contábeis, nulifica de pleno direito e integralmente o lançamento fiscal ora impugnado e provoca o cerceio da defesa na forma do art. 59, inc. II do PAF.*

### **Mérito.**

**Erros Materiais. Não Dedução dos Tributos Pagos.** *Para o ano-calendário de 2008, a Fiscalização alterou o regime de tributação da autuada do lucro presumido para o lucro real. Contudo, não considerou os valores pagos pela contribuinte apurados no lucro presumido, conforme documentação probatória anexa. Assim, torna-se necessária a dedução do valor pago do principal e por consequência a redução das multas e juros lançados.*

**Erros Materiais. PIS/Cofins. Falta de Creditamentos em 2008.** *Ao alterar a tributação da autuada de lucro presumido para o lucro real, também foi modificado o regime do PIS e da Cofins, de cumulativo para não-cumulativo. Entretanto, ao considerar o creditamentos de valores realizados pela Fiscalização, foram desprezados alguns valores assegurados por lei, como, por exemplo, sobre o frete, devolução de vendas e industrialização efetuadas por outras empresas. Assim, a autuada apresenta planilha em anexo para demonstrar os valores corretos.*

**Erros Materiais. Não Abatimento do PIS e da Cofins na Base do IRPJ/CSLL.** *Não houve a dedução integral dessa nova apuração do valor do PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Também não houve a dedução do imposto recolhido referido no item precedente, seja do imposto calculado, e seja como despesas dedutíveis do lucro real, conforme apontam anotações no Livro de Hiromi Higuchi, 36ª edição, ano 2011, da Editoria IR Publicações, pag. 373.*

**A Empresa Autuada.** *A autuada, cujos sócios estavam estabelecidos em Brasília, foi atraída para se instalar no Estado de Goiás, na cidade de Anápolis, para se beneficiar do FOMENTAR. O seu parque industrial está instalado numa área de 40.000 m², constituindo-se numa das grandes empresas do país nessa sua atividade. As suas atividades e os investimentos realizados são de grande importância para o Estado de Goiás, atuando com o seguinte objeto social: "indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos metalúrgicos."*

**Fomentar.** *O FOMENTAR foi criado pela Lei nº 9.489, de 19 de*

julho de 1984 (DOE de 31.07.84), instituído para incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás.

No site da Secretaria de Estado da Indústria e Comércio do Estado de Goiás há uma breve exposição do que o Programa representa para o Estado: O FOMENTAR (Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás), criado pela Lei nº 9.489, de 19/07/1984, tinha o objetivo de incrementar a implantação e a expansão das indústrias para a promoção do desenvolvimento do Estado.

Os resultados obtidos, nestes últimos 24 anos, foi o surgimento de um forte parque industrial alicerçado num amplo crescimento da agroindústria goiana.

Hoje, são milhares de empregos diretos e indiretos que confirmam a tese: "é preferível ter-se 30% de algo, que 100% de nada". A experiência obtida com o FOMENTAR possibilitou Goiás criar um novo Programa de atração de investimentos - o PRODUZIR - que está situando o Estado como uma das melhores opções para investimentos no Brasil.

Com a edição da Lei nº 16.285, de 30 de junho de 2008, foi possibilitado às empresas beneficiárias do programa FOMENTAR migrar para o PRODUZIR, bem como, as mesmas poderão reformular seus projetos dentro do FOMENTAR.

O incentivo do FOMENTAR era basicamente o seguinte: de 100% do ICMS do Estado, a empresa recolhia 30%, e financiava 70%. Esses 70% eram financiados a longo prazo e com condições favoráveis e benéficas ao contribuinte, nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.822, de 1992.

Por sua vez, a Lei nº 13.436, de 1998, com nova redação dada pela Lei nº 15.124, de 2005, veio dispor sobre leilões da dívida, situação no qual o financiamento poderia ser pago com deságio por meio de Certificados de Bolsa Garantia, sendo que essa redução deveria ser aplicada em investimentos da empresa, conforme previsto na própria lei, gerando uma Subvenção: (...).

Conforme demonstrado, a própria Lei taxativamente definiu tratarem-se os benefícios de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO com condição de investimento no prazo de 20 (vinte) anos na ampliação do parque industrial. E mais, que deveria haver o aumento do capital social, aliás, como é regra do art. 443 do RIR/99 - Decreto nº 3.000/99 e do Decreto-Lei nº 1.598/77.

**Subvenção.** No presente caso, que se trata de "Subvenção" não existe nenhuma dúvida, pois é um recurso doado pelo Estado. A própria fiscalização assim a classifica: 24. (...) Não resta dúvida de que ocorre uma subvenção para custeio ou operação (receita operacional).

*A discussão, se tal valor seria subvenção para investimento ou subvenção para custeio ou operação, cai por terra, a partir do momento em que a autuada prova que destinou o valor integral do desconto obtido para investimento do seu Ativo Fixo, por meio de sua contabilidade e pelas notas fiscais anexadas aos autos.*

**Do Conceito de Subvenções para Investimento.** *Abalizada doutrina de Jose Luiz Bulhões Pedreira e jurisprudência do Conselho de Contribuintes sintetizam a natureza das subvenções para investimento: a) A transferência de capital pressupõe a intenção do doador de contribuir para o estoque de capital da pessoa jurídica; b) A pessoa jurídica que recebe a transferência de capital credita os valores recebidos na conta de reserva de capital; c) A caracterização da transferência de capital, para efeitos fiscais, pressupõe tanto a intenção de quem transfere quanto o tratamento que a pessoa jurídica dá, na sua contabilidade, à transferência recebida: somente há transferência de capital se a pessoa jurídica credita os valores recebidos a conta de reserva de capital.*

*Por sua vez, consignam os Acórdãos nº 101-94.676 107-08.737 do Conselho de Contribuintes: 2. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, "a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de produção e de aplicação financeira" (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à (implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.*

*Observe-se que a destinação dos benefícios recebidos pode ser tanto para o ativo fixo quanto para o circulante, sem que isso implique em descaracterização da Subvenção para Investimento.*

*Por sua vez, o conceito jurídico e legal de subvenções é de natureza financeira e está na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, define com precisão esses benefícios às entidades privadas visando a um objetivo estatal, como subvenções econômicas.*

*A legislação tributária regulamentou adequadamente e com clareza o conceito do que seria a Subvenção para Investimento, conforme dispõe o Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977, no § 2º do art. 38.*

*Os PN nº 2/78, PN nº 112/78 e PN nº 113/78 explicitaram de forma normativa, porém cometeram alguns equívocos, porque extrapolou daquilo que estava previsto na lei de hierarquia superior.*

**A Empresa Cumpriu Todos os Requisitos Legais.** *A autuada enquadra-se em todos os requisitos da lei para classificar os benefícios como "Subvenção para Investimento", conforme*

*demonstra sua contabilidade e documentos juntados à defesa. Os requisitos são dispostos em jurisprudência do Conselho de Contribuintes: Assim, para que se configure a subvenção para investimento, creio ser necessária a presença: (i) da transferência de recursos públicos para os particulares; (ii) do intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e (iii) da constituição da respectiva reserva de capital." (ACÓRDÃO n.º 107-08.737) No caso, a atuada recebeu o recurso público em forma de desconto, por meio da renúncia do crédito a receber pelo Estado da receita do ICMS (conforme atesta a fiscalização itens 24 e 25 do Termo); a legislação do Estado de Goiás é expressa no sentido de preconizar o intuito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos; e foi promovida a devida constituição da reserva do capital.*

**O Compromisso da Atuada com o FOMENTAR.** Para o cumprimento das regras do programa FOMENTAR, a atuada firmou em 02/01/1992 contrato com o Banco de Desenvolvimento do Estado de Goiás.

**Investimento no Ativo Imobilizado.** Conforme demonstrado na contabilidade (Livro Razão e Diário) da atuada e nas notas fiscais juntadas aos autos, nos anos de 2007 a 2011 a empresa investiu **R\$8.834.915,27**, valor superior àquele das Subvenções recebidas e atuadas neste procedimento, que foram de **R\$7.988.874,19**.

*Embora a atuada dispusesse de um prazo de 20 (vinte) anos para investir o valor subvencionado, verifica-se que no próprio período da subvenção e ora atuado, assim como em pouco tempo após ter auferido o benefício, ela já superou esses valores.*

*Também houve a expansão do galpão da indústria, conforme conta de obra em andamento, conforme livros Razão e Diário Assim, o total do imobilizado da empresa investido desde a sua instalação em 1991 até 08/2011 é de **R\$22.715.551,29**, conforme Balancete anexo: (...).*

**Contabilização em Reservas de Capital.** Os valores da subvenção foram contabilizados em "Reserva de Capital", subtítulo de "Reserva de Subvenções", no "Patrimônio Líquido" do Balanço da empresa, conforme exige o art. 443 do RIR/99 - Decreto n.º 3.000/99.

*O próprio Termo de Verificação Fiscal atesta a contabilização em Reservas de Capital, no subtítulo de Reservas de Subvenções, na conta contábil n.º 002.3201.00003-4388 02.03.02.01.01.*

**Incorporação ao Capital Social.** Pela 14ª Alteração do Contrato Social registrada na JUCEGO sob o n.º 52080565359, em 26/02/2008 a atuada incorporou o valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) das "Reservas de Subvenção" ao seu Capital Social, existente no Balanço de 31/12/2007.

*Pela 15ª Alteração do Contrato Social registrada na JUCEGO sob o nº 52100892248, em 28/09/2010, a atuada incorporou mais o valor de R\$ 3.016.132,37 (três milhões, dezesseis mil, cento e trinta e dois reais e trinta e sete centavos) do Balanço de 31/12/2007.*

*Como demonstrado, a atuada atendeu a toda a legislação tributária sobre o regular cumprimento das exigências legais. O saldo eventualmente não incorporado ao capital continua em reserva de capital para futuro aumento do capital, porque a empresa tem por praxe um Capital Social com o valor em números redondos, conforme consta do Livro Razão nos autos. Além de cumprir as formalidades legais, também realizou financeiramente os investimentos previstos no Protocolo firmado com o Estado e na legislação, já realizados dentro dos próprios exercícios financeiros atuados.*

*Constata-se que estão presentes no caso da ora atuada todos os requisitos estipulados para classificar os benefícios como "Subvenção para Investimento", ou seja, a prova do Investimento no Ativo Imobilizado, a contabilização em Reserva para Capital e a incorporação ao Capital Social. Dessa forma, o caso da atuada se enquadra exatamente na Subvenção para Investimentos.*

**O Procedimento Fiscal.** *O auditor não compreendeu o programa FOMENTAR como um todo, interpretou a legislação por partes, provocando um sentido distorcido.*

*Cometeu um grande equívoco a Fiscalização ao entender o FOMENTAR com apenas a instalação e ponto final.*

*A atuada se instalou no Estado para auferir dos benefícios do programa e, em contrapartida, investiu maciçamente no seu parque fabril e deu um grande retorno, atingindo o objetivo visado na legislação. Isso se dá ao longo de um período, e não apenas em um único momento (da instalação da expansão, como quer fazer crer a autoridade fiscal).*

*Por outro lado, é da legislação tributária que os benefícios fiscais dados por tempo determinado, como é o caso presente, são direitos adquiridos do contribuinte e não podem ser revogados antes do seu término. Ou seja, o benefício vale por todo o período e todas as fases de sua maturação. A segurança jurídica é um dos princípios constitucionais do Direito.*

*Brasileiro e o procedimento fiscal ora impugnado afronta em todo sentido essa lógica jurídica, pois acrescenta uma interpretação completamente estranha à lei e que vai atingir a milhares de empreendedores no Estado, que confiaram na legislação e no poder estatal.*

**Os Argumentos da Fiscalização.** *A fiscalização faz a interpretação de fatos isolados o que faz não compreender o sentido de benefícios da natureza do FOMENTAR.*

*A fiscalização distorce o conceito de Subvenção para investimento criando suas próprias idiosincrasias, quando na realidade essa transferência de capital é definida no Direito Financeiro Público (Lei nº 4.320/64). O art. 110 do CTN veda a modificação de conceitos de outro ramo do direito para fins tributários.*

*Falha a fiscalização ao dispor sobre a necessidade de uma perfeita sincronia entre a transferência de capital pelo Estado e a comprovação do bem adquirido pela empresa. Trata-se de uma opinião pessoal do auditor, muito embora, no caso, a fiscalização foi induzida pelos erros do PN 112/78. Cabe destacar a ilegalidade do PN 112, que mesmo assim, a empresa acabou por cumprir também a determinação daquele ato porque investiu o referido valor no seu ativo fixo após o recebimento da subvenção.*

*Inclusive o entendimento do PN 112/78 já foi repellido pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 107-08.737, nº 101-94.676 e 107-05-912, CSRF/01-885, n.º 9101-00.566 de 17/05/2010 e Acórdão n.º 9101-00. de 17/05/2010).*

*Outra exigência da Fiscalização que não consta da lei é quando aborda sobre o desconto. Entende a autoridade tributária que, por ser dado um desconto posterior na liquidação da dívida, não foram exigidos novos investimentos e, por isso, não caberia falar da lei isencional do art. 443 do RIR/99.*

*Trata-se de interpretação literal, que é a pior de todas, análise isolada e distorcida de um todo.*

*Ocorre que o programa FOMENTAR continua vigente para a autuada até hoje, e os benefícios fiscais auferidos com os descontos obtidos no leilão da dívida continuam vinculados a investimentos, sendo que, no caso concreto, todos realizados pela empresa.*

*O próprio Conselho de Contribuinte contesta a tese da Fiscalização, com realismo e sensata análise tributária: A tese do Dr. Natanael, como visto esgota todas as nuances do tema, cujas conclusões representam exatamente o que penso com relação ao tratamento fiscal das chamadas subvenções, ainda mais no caso em exame onde a fiscalização pretende tributar a redução do passivo como ganho. Esse procedimento equivale a criar lucro tributável fictício, uma vez que o valor, por constituir reserva especial no patrimônio líquido, está representado em contas do ativo, esta sim geradoras de receitas tributáveis pelo imposto de renda e pelas contribuições.*

*Assim, o reconhecimento da redução do passivo em conta de reserva, representa o legítimo interesse da pessoa jurídica, valendo-se de previsão legal, gozar da isenção das subvenções para investimento e em estrito atendimento às normas contábeis."(grifamos) (ACÓRDÃO nº 107-08.737).*

*Em outro ponto, entende a Fiscalização que o desconto, por compreender 88% (oitenta e oito por cento) do saldo devedor alienado no leilão, seria um perdão de dívida.*

*Ocorre que o art. 385 do Código Civil Brasileiro é muito claro em prever que para a ocorrência de um perdão de dívida (remissão no conceito jurídico), deve haver uma extinção integral, o que não é o caso presente. Por isso, o art. 110 do CTN veda ao Fisco distorcer conceitos jurídicos de outro ramo do Direito para fins de imposição tributária. Por outro lado, os percentuais de desconto não são hábeis para descaracterizar a subvenção porque o conceito desta é justamente a transferência pelo Estado de recursos para o particular, conforme dispõe o § 3º do art. 12 da Lei nº 4.320/64.*

*O procedimento fiscal parece se incomodar com o valor do benefício ou do desconto, quando isso não é justificativa legal para desclassificá-lo como subvenção. Como já dito, a subvenção é justamente a transferência de capital em recursos (direta) ou em isenções ou descontos (indireta), não importando o valor ou a forma que o Estado abre mão de seus créditos. É da essência do benefício. Por outro lado, a afirmação da fiscalização de que o DESCONTO não caracterizaria "Subvenções para Investimento" é repelida e contestada pelo próprio Conselho de Contribuintes (atualmente o CARF), conforme se extrai do Acórdão nº 101-94.676.*

*Em outro ponto, entende a Fiscalização que seria necessária uma vinculação com a receita.*

*Embora a autuada já tenha comprovado que atendeu esse requisito ao investir no seu Ativo Fiscal, inclusive cumprido o estabelecido no PN 112/78, o que faz perder objeto a presente discussão, cabe ser impugnada a exigência fiscal porque descabida. Os requisitos exigidos pela fiscalização não constam de lei, quais sejam, aqueles determinados pelo art. 38 do DL. 1598/77 e pelo art. 443 do RIR/99.*

*No caso concreto, a definição e a exigência da lei são apenas que esses valores sejam contabilizados em Reserva de Capital, onde já está definido tratar-se de capitalização, ou seja, são valores destinados a investimentos no ativo (fixo ou circulante).*

*Jurisprudência do Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 101-94.676) corroboram o entendimento No que se refere à modernização exigida pela Fiscalização, não tem razão, primeiro porque a empresa comprovou que investiu no Ativo Fisco em expansão de sua atividade e, em segundo, porque a fiscalização sequer examinou a contabilidade da autuada para examinar as espécies de seus investimentos.*

*No caso, a fiscalização está deduzindo (conjecturando) que se o desconto foi dado por ocasião do pagamento do financiamento, que ocorre a posteriori do investimento, este somente poderia ser dado (suposição) para "modernização". E para a fiscalização, a "modernização" não está abarcada pelo benefício fiscal que*

somente trata de "instalação" e "expansão". Essa discussão surge pelo fato da fiscalização não ter examinado a contabilidade da autuada nos aspectos dos investimentos. Entretanto, se tivesse examinado, sequer teria razão para tal afirmação diante do caso concreto.

Também fica sem sentido o entendimento da Fiscalização de que, pelo fato de a legislação estadual dispensar a comprovação dos investimentos decorrentes do benefício fiscal, restaria descaracterizada a subvenção para investimento.

No caso em tela, deve-se observar que o § 4º da Lei nº 15.518, de 2006, dispõe que a incorporação a capital supre qualquer outra comprovação, até porque essa é a própria exigência do art. 443, RIR/99, sem qualquer outra, ou seja, a lei estadual nada mais fez do que repetir o que já estava determinado na legislação do imposto de renda (RIR/99).

Entretanto, independente dessa discussão de ordem legal, a autuada comprovou pela sua contabilidade que realizou investimento no montante autuado neste procedimento fiscal.

A Fiscalização, no caso, deveria ter examinado a contabilidade da autuada para comprovar esse fato, até porque ela cai em contradição ao se utilizar no item 26 do seu Termo, de que: "§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais".

**Precedente da CSRF Utilizado Pela Fiscalização.** O precedente apontado pela Fiscalização (CSRF/8ª Câmara/ACÓRDÃO 01-05.424, de 21/03/2006), decidido pelo voto de qualidade do Presidente do Conselho, não se aplica ao caso concreto, uma vez que se trata de glosa de despesas de correção monetária contabilizadas. Portanto, o caso é diferente, porque este ora impugnado trata de um desconto, que é a tributação de uma "receita" obtida no pagamento do financiamento do ICMS.

Embora essa matéria do DESCONTO ainda não tenha sido examinada pelo CARF em relação específica ao FOMENTAR, porém, já o foi em relação à legislação do Estado de Ceará e da Amazonas, oportunidades em que o Conselho entendeu que a REDUÇÃO DA DÍVIDA (idêntico ao presente caso) se enquadra como Subvenção para Investimento: (...).

A CSRF no caso acima reformou a decisão da DRJ que estava fundamentada, em caso idêntico ao presente, na "vinculação com a aplicação específica" (a errônea sincronia do PN 112/78) e na restituição do ICMS.

No caso do acórdão transcrito, estava em exame a Lei nº 1.939/89 do Estado da Amazonas que previa vários benefícios incentivados.

Extrai-se do acórdão em análise duas situações idênticas ao que a fiscalização está exigindo no caso presente, a primeira, a

*sincronia destes recursos e sua aplicação e, a outra, a restituição do ICMS. A restituição do ICMS se dá por isenção ou por renúncia ao recebimento (redução da dívida), que são coisas economicamente equivalentes nas subvenções, porque em ambos o Estado abre mão de suas receitas. Assim como a do caso ora impugnado, existe a transferência de capital do Estado pela devolução de valores do ICMS. A devolução pode ser de forma direta ou indireta, conforme DL nº 1.598/77.*

*Portanto, os incentivos compreendem inclusive o financiamento subsidiado, ou seja, uma forma que existe em quase todos os programas dessa natureza, os quais estão todos incluídos no conceito de Subvenções para Investimento. Observe, ainda, que a Lei nº 1.939/89 do Amazonas também abarca os casos de modernização indicado no Termo Fiscal e, nem por isso, foi obstáculo para o enquadramento como Subvenções para Investimentos pelo v. Acórdão da CSRF.*

***A Posição do CARF Sobre a Matéria.** O CARF nos seus julgados tem demonstrado que não se orienta pelos critérios utilizados pela fiscalização neste procedimento.*

*Assim, o que se extrai desses julgados é que o CARF tem se pautado exatamente naquilo que a lei (DL. 1598/77) exigiu para a caracterização da natureza dessa subvenção.*

*A redução da dívida decorrente de tributos é considerada pelo CARF como Subvenção para Investimento.*

*O presente caso da autuada está de acordo com os entendimentos emanados daquela instância administrativa, que caracteriza o objeto do lançamento fiscal ora impugnado, como decorrente de Subvenção para Investimento, abarcada pela isenção do art.*

*443 do RIR/99 e art. 38 do DL. 1598/77.*

*Existem votos brilhantes de Conselheiros respeitados tanto pela atuação há longos anos naquela Casa, como por autoria de livros, artigos ou teses jurídicas que demonstram abalizados conhecimentos em matéria tributária que entenderam estar o FOMENTAR enquadrado na Subvenção para Investimento e, portanto, não deveria ser objeto de tributação.*

*Dessa forma, ganha relevo as provas trazidas no presente caso, demonstrando a situação específica da autuada, que deixa extreme de dúvidas o seu enquadramento em Subvenções para Investimento.*

*A autuada comprovou os requisitos exigidos por lei, e mais, com documentos que provam os investimentos ativos.*

*A contabilização em Reserva de Capital e a incorporação ao Capital Social, mediante as Alterações Contratuais registradas e arquivadas na Junta Comercial, também são corroboradoras do cumprimento das regras legais.*

*A empresa comprovou que foi atraída para o Estado de Goiás e investiu quantias consideráveis, além de ter recolhido e produzido em grande escala para a riqueza do Estado.*

*A legislação do Estado de Goiás não deixa dúvidas sobre a intenção em incentivar o desenvolvimento das empresas no Estado, bem como o de conceder benefícios com a transferência de suas receitas públicas do tributo ICMS.*

*Nesse contexto, a atuada atendeu ao que a lei exige para assegurar o enquadramento dos benefícios como Subvenções para Investimento.*

*Dessa forma, diante dos sólidos fundamentos dos precedentes mencionados, a matéria merece uma análise mais profunda, para dar razão à situação da ora atuada e anular o lançamento fiscal que está fundado em bases que não têm sustentação na lei.*

**Alterações da Legislação.** *A atuada é optante pelo RTT - Regime de Tributário de Transação instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941/2009.*

*As mudanças contábeis e fiscais introduzidas pela referida Lei comercial nº 11.638/2007 e pela Lei Fiscal nº 11.941/2009 não poderiam gerar nenhuma tributação adicional às empresas, considerada a posição de 31/12/2007, devendo, pois, ter completa NEUTRALIDADE os seus efeitos.*

*Assim, até o ano de 2009, a atuada contabilizou as Subvenções diretamente na conta de Reserva de Capital no Patrimônio Líquido, conforme exigia o art. 443 do RIR/99 e o DL nº 1.598/77, art. 38.*

*Entretanto, a partir de 2009, com a vigência da Lei nº 11.941/2009, a empresa transitou por contas de resultados essa subvenção e excluiu do LALUR, conforme previsto no art. 18, II, dessa mesma lei.*

*Assim, não tinha a atuada a obrigação de adicionar essa receita aos seus resultados no ano de 2007, na vigência da legislação anterior e, por isso, não poderia ser modificado o seu regime de Lucro Presumido para Lucro Real no ano seguinte de 2008, porque o montante de sua receita estava correta naquele ano, nos termos da legislação vigente.*

*Ocorre que a fiscalização incluiu a subvenção como Receita no anocalendarário de 2007 e com isso foi ultrapassado o limite do Lucro Presumido de R\$ 48.000.000,00. No exercício seguinte, o ano-calendarário de 2008, a fiscalização modificou a forma de tributação da atuada de Lucro Presumido para Lucro Real.*

*Entretanto, esse fato ocorreu porque a fiscalização está considerando a Receita de Subvenção como tributada. Porém, a Lei nº 11.941/2009 em seu art. 18, inciso II, determina a exclusão no LALUR das Receitas de Subvenção.*

*Dessa forma, considerando a eventual correção da autuação para Receitas de Subvenções que são isentas de tributação, esse fato não pode gerar alteração na tributação da autuada, em razão da mencionada NEUTRALIDADE.*

**Impugnação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.** *A impugnação constante dos itens anteriores em preliminares e mérito abrange a todos os tributos autuados, no caso o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois são reflexos da mesma matéria, o que faz com que se aplique à matéria decorrente a mesma sorte do principal.*

**PIS. Cofins. Desconto Considerado como Perdão de Dívida.** *Entendeu a Fiscalização que o desconto obtido em razão da liquidação antecipada do empréstimo, no percentual de 88% do saldo devedor, seria um perdão de dívida, e por isso não seria uma receita financeira.*

*Isso porque as receitas financeiras, nos termos do Decreto nº 5.442, de 2005, submetem-se à alíquota zero para o PIS e a Cofins.*

*Entretanto, não houve um perdão (remissão), mas apenas um critério estipulado em LEILÃO criado por lei, para a liquidação da dívida, onde houve o desconto mencionado entre o valor de face e a liquidação do empréstimo (deságio), tal qual previsto na Lei do Estado de nº 13.436/1998, com redação dada pela Lei nº 15.124/2005, conforme já transcrita nesta peça.*

*O perdão de dívida, cujo conceito é definido no art. 385 do Código Civil Brasileiro, é classificado como remissão, que faz com que a dívida seja extinta, correspondendo, portanto, a uma quitação integral da dívida e não parcial como ocorreu no caso presente. Por sua vez, conforme demonstrado, no caso em tela ocorreu o pagamento de parte da dívida no mencionado leilão (ágio).*

*É vedado ao Fisco modificar um conceito jurídico já definido em outros ramos do Direito, para impor uma base tributária, conforme óbice estipulado no art. 110 do CTN9. Dessa forma, equivocou-se a interpretação e o lançamento fiscal.*

**Impugnação dos Dados e Elementos Autuados.** *A contribuinte impugna integralmente os valores utilizados no lançamento fiscal, bem como os demonstrativos e relatórios anexos, e respectivos valores e datas, porque não realizados de acordo com a legislação fiscal. O procedimento fiscal e o lançamento merecem ser declarados integralmente nulos, por não representarem valores que devam submeter-se à tributação do imposto sobre rendas e seus reflexos.*

**Perícia.** *A autuada requer uma perícia contábil na forma do previsto na legislação processual fiscal administrativa e nos arts. 426 a 439 do CPC, para examinar os investimentos realizados e as demais contas inerentes às "Subvenções", conforme exigido pelo art. 443 do RIR/99 e art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77.*

*Nomeia como Assistente de Pericia a Sra. Márcia de Almeida Araujo Brito, brasileira, casada, contadora inscrita no CRC sob o nº 012417-GO, CPF 690.580.911-04, Cl 2.594.295 SSP-GO, podendo ser encontrada na Rua 05, Quadra 18, Lote 11 B. Santo André, Anápolis, Goiás, CEP 75125-450, tel. (62) 3310-8888, (62) 8564-0356, (62) 9130-4100.*

*Elabora os seguintes quesitos para serem respondidos pelos senhores peritos e assistentes: Quesito 1º) A autuada realizou investimentos, inclusive no Ativo Imobilizado, nos anos de 2007 e seguintes, até a data do Laudo? Quesito 2º) Quanto monta esses investimentos e eles superam as "subvenções" recebidas do Fomentar e objeto deste lançamento fiscal? Quesito 3º) A autuada contabilizou as "subvenções" mencionadas em Reservas no Patrimônio Líquido da empresa? Quesito 4º) A autuada incorporou ao capital social as reservas dessas "subvenções"? Quesito 5º) Diante dessas provas, pode-se afirmar que foram atendidos os requisitos do art. 443 do RIR/99 e art. 38, §2º, do DL. 1598/77? Protesta desde já por quesitos suplementares e esclarecimentos adicionais, na forma da legislação vigente.*

***Do Pedido.** A contribuinte protesta, desde já, pelo aditamento à presente e pela juntada de outros elementos, esclarecimentos ou documentos adicionais para o deslinde da questão, em homenagem ao amplo direito de defesa e do contraditório. ANTE O EXPOSTO, é a presente IMPUGNAÇÃO para que essa respeitável Autoridade julgue improcedente a ação fiscal e o seu conseqüente lançamento, anulando in totum o crédito tributário, bem como os efeitos dele decorrentes.*

A DRJ/BRASILIA julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a impugnação, através do Acórdão 03.48-753 (fls. 3420 – 3466), apenas para excluir da autuação valores já pagos pelo contribuinte, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ** Ano-calendário: 2007, 2008, 2009  
**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. EMISSÃO REGULAR. CONSULTA NO SÍTIO DA RECEITA FEDERAL.**

**DESNECESSIDADE DE INTEGRAR OS AUTOS.**

*O MPF deve ser emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido e a ciência ao sujeito passivo dar-se-á por intermédio do sítio da Receita Federal na Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. Na fase contenciosa, a consulta ao mandado na rede universal continua disponível a qualquer momento, razão pela qual não há que se falar em nulidade processual caso o MPF não integre os autos do processo.*

**INCENTIVOS FISCAIS. NATUREZAS DIVERSAS.**

*O gênero incentivos fiscais pode admitir como espécies, dentre outras, subvenções correntes para custeio ou operação, subvenções para investimento, reduções de custo de bens decorrentes de isenções de impostos ou de dispensa de encargos, como juros e atualização monetária, ou, ainda, a disponibilização por parte do ente público de recursos mediante atendimento de condições pela beneficiária, por meio de financiamentos, liquidação antecipada de débitos com abatimento ou mesmo perdão de dívida.*

*PROGRAMA FOMENTAR. ABATIMENTOS NO VALOR PRINCIPAL DA DÍVIDA DECORRENTES DE LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DOS EMPRÉSTIMOS. PERDÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.*

*I –No programa FOMENTAR, o Estado de Goiás concedeu empréstimo ao setor privado condicionando o emprego dos recursos à aplicação em investimentos na modernização e ampliação do empreendimento industrial, em condições vantajosas considerando o cenário econômico da época de inflação elevada. Em razão da estabilização da moeda, a dívida foi renegociada, autorizando a sua quitação mediante pagamento antecipado com um abatimento de oitenta e oito por cento do valor original. Restou caracterizado um perdão, do qual se beneficiou a empresa devedora.*

*II - São formas de geração de receita, dentre outras, a venda de mercadorias e prestação de serviços da entidade, e a extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como o perdão de dívida ou da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor.*

*III - Valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de outras receitas operacionais.*

*IV – Não há que se falar em qualquer natureza de subvenção, já que a norma estadual que regulamenta o programa FOMENTAR não exige do ente público nenhum gerenciamento na aplicação dos recursos oriundos do perdão da dívida, deixando o controle a critério do beneficiário, sem garantir qualquer sincronia entre o ingresso das receitas e a implementação de ações visando modernizar e ampliar o parque industrial.*

*INDEDUTIBILIDADE DO PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO.*

*APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL. LUCRO REAL.*

*Incabível a dedutibilidade, na determinação do lucro real, do PIS e da Cofins lançadas de ofício.*

*MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL.*

*Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais).*

**DCTF. ESPONTANEIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*Os débitos confessados em DCTF encaminhadas espontaneamente, antes do início do procedimento fiscal, devem ser considerados para compensar os valores de tributos apurados pela Fiscalização lançados de ofício.*

**CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

*O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, vez que formalizado com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.*

**Impugnação Procedente em Parte****Crédito Tributário Mantido em Parte.**

De acordo com a Decisão foi julgada procedente em parte a impugnação apresentada, para alterar o crédito tributário exigido relacionado nos quadros apresentados a seguir e manter as demais exigências fiscais.

<b>IRPJ - Cód. Receita 2917</b>		
<b>FG</b>	<b>De (R\$)</b>	<b>Para (R\$)</b>
31/03/2008	354.015,66	117.360,97
30/06/2008	378.581,67	145.179,66
30/09/2008	545.389,72	175.509,62
31/12/2008	252.255,77	0,00

<b>CSLL - Cód. Receita 2973</b>		
<b>FG</b>	<b>De (R\$)</b>	<b>Para (R\$)</b>
31/03/2008	129.605,64	0,00
30/06/2008	138.449,40	2.683,17
30/09/2008	198.500,30	1.050,65
31/12/2008	92.972,08	0,00

<b>PIS/Pasep - Cód. Receita 6656</b>		
<b>FG</b>	<b>De (R\$)</b>	<b>Para (R\$)</b>
31/01/2008	48.032,83	25.536,67
29/02/2008	31.446,48	7.595,46
31/03/2008	18.731,65	0,00
30/04/2008	8.861,49	0,00
31/05/2008	38.636,66	13.984,56
30/06/2008	69.818,52	41.798,82

<b>Cofins - Cód. Receita 5477</b>		
<b>FG</b>	<b>De (R\$)</b>	<b>Para (R\$)</b>
31/01/2008	221.242,14	117.413,69
29/02/2008	144.844,40	34.762,79
31/03/2008	86.279,09	0,00
30/04/2008	40.816,54	0,00
31/05/2008	177.962,79	64.183,90
30/06/2008	321.588,34	192.266,65

<b>PIS/Pasep - Cód. Receita 6656</b>		
<b>FG</b>	<b>De (R\$)</b>	<b>Para (R\$)</b>
31/07/2008	73.628,24	37.062,84
31/08/2008	70.265,64	33.882,56
30/09/2008	51.950,22	14.454,64
31/10/2008	37.012,76	0,00
30/11/2008	44.597,96	14.216,83
31/12/2008	52.507,50	33.926,95

<b>Cofins - Cód. Receita 5477</b>		
<b>FG</b>	<b>De (R\$)</b>	<b>Para (R\$)</b>
31/07/2008	339.136,12	170.372,74
31/08/2008	323.647,78	155.725,87
30/09/2008	239.285,90	66.229,35
31/10/2008	170.483,03	0,00
30/11/2008	205.420,90	65.200,30
31/12/2008	241.852,73	156.096,33

Foi apresentado **RECURSO VOLUNTÁRIO** (fls. 3474 - 3540) pelo contribuinte, alegando, em suma:

- 1) Que a DRJ não teria abordado adequadamente o fundamento da defesa, que seria o desconto na dívida do ICMS em relação ao programa FOMENTAR;
- 2) Que o presente processo administrativo seria nulo, pois o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF não foi anexado aos autos;
- 3) Que o programa FOMENTAR deve ser considerada uma ‘Subvenção para Investimento’ e não uma ‘Subvenção para Custeio’;
- 4) Que teria havido vício no procedimento fiscal, pois o fiscal não teria analisado devidamente a contabilidade da empresa;
- 5) Que não teriam sido considerados todos os tributos pagos (indicados em planilha anexa ao Recurso Voluntário);
- 6) Que eventual desenquadramento da empresa do Lucro Presumido para o Lucro Real daria direito à empresa fazer uso de créditos de PIS/Pasep e de COFINS (inclusive os previstos em lei), mas que a DRJ não teria aceito a planilha apresentada pela empresa pois não teriam sido apresentadas as provas contábeis;
- 7) Que, a contrario sensu, a DRJ indeferiu o pedido de perícia formulado pela empresa;
- 8) Que não houve dedução de PIS/Pasep e de COFINS da base do IRPJ e da CSLL;
- 9) Que o CARF já analisou o tipo de subvenção do programa FOMENTAR e que o CSRF possui entendimentos no sentido de considerar subvenções similares como ‘Subvenções de Investimento’;
- 10) Que os descontos decorrentes do adiantamento do pagamento da dívida de ICMS também são vinculados a investimentos, nos termos do §1º do art. 1º da Lei nº 13.436/05;
- 11) Que os descontos oferecidos não poderiam ser considerados ‘perdão de dívida’, mas sim abatimentos decorrentes de uma subvenção para investimento, devendo ser considerados receita financeira para fins de PIS/COFINS;

12) Pede, ainda, a realização de perícia para verificar os seguintes pontos:

- i) *A atuada realizou investimentos, inclusive no ativo imobilizado, nos anos de 2007 e seguintes, até a data do laudo?*
- ii) *Quanto monta esses investimentos e eles superam as subvenções recebidas do FOMENTAR e objeto deste lançamento fiscal?*
- iii) *A atuada contabilizou as 'subvenções' mencionadas em Reserva de Patrimônio Líquido da empresa?*
- iv) *A atuada incorporou ao capital social as reservas das subvenções?*
- v) *Pode-se afirmar que foram cumpridos todos os requisitos do art. 443 do RIR/99 e art. 38, §2º, do DL. 1598/77?*
- vi) *Existem creditamentos de PIS e COFINS que não foram utilizados pela fiscalização na mudança de critérios para apuração não-cumulativa? Em quanto monta esses créditos?*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares – Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais, razões pelas quais dele tomo conhecimento.

O cerne da questão é, em suma, analisar os seguintes itens:

- 1) Se houve algum vício formal ao longo do processo administrativo;
- 2) Se o incentivo FOMENTAR, do Estado de Goiás, foi concebido como uma subvenção de investimento;
- 3) Se os descontos concedidos em razão do adiantamento dos valores das dívidas de ICMS são considerados parte da subvenção ou se são um benefício concedido incondicionalmente;
- 4) Se as receitas de subvenções devem ser contadas para fins de enquadramento no regime tributário (Lucro Presumido/Real), uma vez que com a alteração das normas contábeis decorrente da aprovação do Regime Tributário de Transição – RTT (Lei nº 11.941/09), ficou determinado o trânsito das receitas de subvenções no resultado da empresa, apesar de não serem levadas em conta na apuração;

- 5) Se há pagamentos de tributos que não foram levados em consideração na exclusão do crédito tributário remanescente;
- 6) Se o PIS/Pasep e a COFINS foram excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- 7) Se há créditos de PIS/Pasep e de COFINS expressamente previstos em lei que não foram levados em conta pela fiscalização por ocasião do desenquadramento da empresa do regime do cumulativo (Lucro Presumido) para o regime não-cumulativo (Lucro Real).

Analisando o **ITEM 01**, conclui-se que as alegativas de que haveria vícios formais no processo administrativo trata-se de mero inconformismo com a decisão exarada pela DRJ/Brasília, que já rebateu os supostos vícios de forma suficiente e acertada.

Reitero, pois, a decisão da DRJ/Brasília, pelos seus próprios fundamentos, no que tange a questão da inexistência de vícios no processo administrativo que se cuida.

Quanto aos **ITENS 02 e 03**, relativo ao programa de incentivos FOMENTAR, criado pelo Estado de Goiás, faz-se necessário separar sua operacionalização da seguinte forma: **1ª Etapa**) financiamento de até 70% do valor do ICMS devido, em até 20 (vinte) anos; **2ª Etapa**) leilões em que eram oferecidos descontos de até 88% na quitação antecipada do ICMS financiado.

Verificando a natureza do referido incentivo, **a legislação é clara quanto à vinculação tanto do financiamento da 1ª Etapa quanto dos descontos da 2ª Etapa na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado, in verbis:**

### **1ª ETAPA (FINANCIAMENTO)**

#### ***Lei Estadual nº 9.489/84***

*Art. 1º Fica criado o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, com objetivo de incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás.*

*(...).*

*Art. 3º Os recursos do FOMENTAR serão aplicados em atividades industriais, preferencialmente agroindustriais, mediante apoio financeiro e técnico, em empreendimentos considerados prioritários para o desenvolvimento estadual.*

*Parágrafo único. A prioridade de que trata este artigo será determinada mediante proposta da Diretoria Executiva do Fundo ao Conselho Deliberativo, a que compete a sua homologação, fundamentada na avaliação do Empreendimento.*

#### ***Decreto Estadual nº 3822/92***

*fomento de atividades industriais, preferencialmente do ramo agroindustrial e de empreendimentos públicos estaduais, mediante a concessão de apoios financeiro e tecnológico às atividades e empreendimentos considerados prioritários e importantes para a economia e o desenvolvimento do Estado de Goiás, compreendendo:*

*I - financiamento e investimentos fixos previstos em projetos enquadrados no Programa, com utilização dos recursos financeiros originários da cobrança dos emolumentos previstos no inciso II do art. 3º;*

*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:*

*a) a empresa industrial poderá incluir no Programa FOMENTAR, desde que o valor contratado com o agente financeiro do Programa não seja aumentado, em decorrência desta inclusão, o imposto correspondente às entradas de bens, observado o disposto nas alíneas seguintes (Art. 7º da Lei nº 11.660/91):*

*1. para integração ao ativo fixo da empresa;*

*2. adquiridos, no exterior, para integração ao ativo fixo da beneficiária, bem como de matérias-primas, também importadas, para serem utilizadas em processo industrial, desde que não possam ser produzidas pelo Estado de Goiás;*

*b) a fruição dos benefícios, previstos na alínea anterior, dependerá de celebração de Termo de Acordo de Regime Especial com a Secretaria da Fazenda, que estabelecerá as condições necessárias à sua implementação; (...).*

## **2ª ETAPA (DESCONTOS PARA QUITAÇÃO ANTECIPADA)**

### ***Lei Estadual nº 13436/98***

*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:*

*I - o pagamento deve ser feito em moeda corrente, no valor obtido em leilão, originário dos saldos devedores dos contratos de financiamento, observando o preço mínimo apurado na data de sua oferta;*

*II - o pagamento efetivar-se-á em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e sucessivas, vincenda a 1ª em 30 (trinta) dias após a assinatura do instrumento correspondente, incidindo juros equivalentes aos exigidos nos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR;*

*III - os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado;*

III – os pagamentos deverão ser feitos ao Tesouro Estadual mediante documento de arrecadação apropriado e, excepcionalmente, conforme disposto em regulamento, e somente para apoio à realização de empreendimentos públicos, serão eles destinados ao FOMENTAR, respeitada a cota parte dos Municípios (NR)

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;

V - os contratos de financiamentos são cedidos mediante leilão, nos termos deste artigo, cujas ofertas públicas deverão acontecer a cada 30 (trinta) dias, até a completa liquidação dos saldos devedores apurados nos contratos correspondentes;

VI - a liquidação antecipada dos contratos de financiamento só será permitida aos estabelecimentos beneficiários do programa FOMENTAR que não reduzirem a quantidade de empregados registrados até 31 de dezembro de 1998.

Parágrafo único. Excepcionalmente, as empresas fomentadas que efetivamente renunciarem ao benefício fiscal do crédito outorgado do ICMS de que trata o inciso II do § 4º do art. 1º da Lei nº 12.462, de 8 de novembro de 1994, podem ser autorizadas a utilizar o valor efetivamente renunciado para liquidação em oferta ao público dos saldos credores do 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.**

§ 2º O montante a que se refere o § 1º é considerado **subvenção para investimento**, podendo ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do incentivo ali mencionado ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

Noutras palavras, tanto o financiamento da 1ª Etapa quanto os descontos da 2ª Etapa compõem a subvenção concedida pelo Estado de Goiás, não havendo que se falar em remissão ou perdão de dívida.

Não foi por outra razão que esta 2ª Turma da 1ª Câmara do CARF já proferiu decisão, por unanimidade, através do Acórdão 1102-001.203, de Relatoria do Ilustre Conselheiro RICARDO MAROZZI GREGORIO, no caso do Processo nº 10120.725306/2012-10, da empresa GOIASMINAS INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA, analisando o programa FOMENTAR do Estado de Goiás, ocasião em que **restou decidido que tanto o financiamento quanto os descontos pela quitação antecipada devem ser considerados como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS**, desde que os recursos tenham sido devidamente aplicados nos objetivos estabelecidos no programa de incentivos.

Vejam-se trechos da referida decisão que deixam extremamente claro o enquadramento do programa FOMENTAR ao conceito de Subvenções para Investimento:

**Trecho do Acórdão 1102-001.203**

*Como bem notado pela autoridade julgadora de primeira instância, a fiscalização e a empresa recorrente não discordam quanto aos termos do programa de incentivo fiscal do Estado de Goiás (FOMENTAR) nem quanto aos fatos destacados nos autos de infração. A discussão circunscreve-se quanto aos seus efeitos na esfera tributária federal.*

*Conforme relatado pela recorrente, o programa de incentivos, historicamente, desenvolveu-se em duas etapas: a primeira, mediante financiamento de 70% do valor do ICMS devido em suas operações, em até vinte anos, com condições vantajosas de juros e correção monetária; a segunda, mediante descontos de até 89% na quitação antecipada, em operações de oferta pública feitas por meio de leilões, dos impostos anteriormente financiados.*

*Para melhor compreensão dos contornos do incentivo fiscal concedido nesta segunda etapa, convém reproduzir o conteúdo de sua base legal, o artigo 1o, e seus §§ 1o e 2o, da Lei no 13.436/98 do Estado de Goiás, já com suas alterações em vigor à época dos fatos: (...).*

*Portanto, a lei estadual impôs a obrigatoriedade de a empresa aplicar o montante equivalente aos descontos obtidos com a quitação antecipada do financiamento na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial incentivado (na 1a etapa) dentro de vinte anos a contar da data da realização dos leilões respectivos (2a etapa).*

*Além disso, a mesma lei tratou de enquadrar o incentivo (da 2a etapa) no conceito de subvenção para investimento e determinar a incorporação da contrapartida do montante beneficiado ao capital social ou sua contabilização como reserva de lucro, bem como vedar sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.*

*Como se vê, a lei estadual pretendeu sinalizar que o incentivo atenderia as condições impostas na lei do imposto de renda para que o mesmo fosse considerado não tributável. Nesse sentido, confira-se o que dispõe o § 2o do artigo 38 do Decreto-Lei no 1.598/77:*

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

*(...)*

*§ 2o - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos 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: (Redação dada pelo Decreto-lei no 1.730, 1979) (grifei)*

*a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei no 1.730, 1979)*

*Isso porque, caso não pudesse atender a essas condições, o enquadramento do incentivo provavelmente recairia no conceito de subvenção para custeio e seria tributado na conformidade do que dispõe o artigo 392, I, do RIR/99, 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 n o 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);*

Portanto, não restam dúvidas de que o programa FOMENTAR foi instituído legalmente como uma Subvenção para Investimentos, ou seja, em tese não haver tributação de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS:

### **RIR/99**

*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.*

### **Lei 11.941/09**

*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:*

*Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social*

*sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:*

*I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei;*

Entretanto, em que pese o incentivo FOMENTAR ter sido instituído como uma subvenção para investimentos, para que os benefícios não sejam oferecidos à tributação, é necessário o cumprimento de alguns requisitos estabelecidos no Decreto-Lei nº 1598/77, bem como no Parecer Normativo CST nº 112/78, quais sejam:

### ***Parecer Normativo CST nº 112/78***

*7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra "b", do Decreto-lei no 1.598/77, pode ser assim consolidado:*

*I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;*

*II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:*

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

*III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;*

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

### ***CARF – Acórdão 101-94.009***

*PROGRAMA FOMENTAR - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS - CARACTERIZAÇÃO - DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS FINANCEIROS EXONERADOS PELO ESTADO NO ÂMBITO DO PROGRAMA DE INCENTIVOS CONCEDIDOS - A concessão pelo Estado, de incentivos financeiros ou creditícios, inclusive de natureza tributária, diretos ou indiretos, como forma de implantação ou modernização de empreendimentos econômicos, desde que obedecidos os preceitos do artigo 38, § 2º do Decreto-lei 1598/77, na redação do Decreto-lei 1730/98, caracterizam-se como subvenções para investimentos. 1º CC. / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-94.009 em 06/11/2002. Publicado no DOU em: 13.05.2003.*

Tendo em vista que não restam dúvidas quanto à intenção do subvencionador, resta necessário, portanto, verificar se foram devidamente implementadas as demais condições para que benefícios conferidos pelo FOMENTAR sejam considerados Subvenção para Investimentos, quais sejam a efetiva e específica aplicação da subvenção, e se o beneficiário foi a pessoa jurídica titular do empreendimento.

Além disso, a autuação, no caso em tela, fundamentou-se no fato de o fiscal ter considerado o programa FOMENTAR uma subvenção para CUSTEIO – e não para investimento. Aquela, conforme já demonstrado, não é a natureza do referido incentivo. Seria necessário, pois, a comprovação de que os benefícios foram aplicados em finalidade distinta da prevista na lei que o instituiu para que tais subvenções pudessem ser consideradas ‘de custeio’.

Por outro lado, além de ser ônus da fiscalização ter verificado a não aplicabilidade dos recursos na destinação prevista no programa FOMENTAR, é importante que seja observado o prazo para aplicação dos recursos (qual seja, de vinte anos). Até a data limite de aplicação dessas verbas, não há como imputar qualquer tipo de responsabilidade sobre o contribuinte, uma vez que até o presente momento estão devidamente cumpridos os requisitos legais.

Esse prazo é concedido e deve ser respeitado justamente pelo fato de que seria impossível realizar qualquer tipo de investimento fazendo-se o batimento de contas imediato e individualizado entre os créditos da subvenção recebidos e eventuais investimentos.

De fato, seja qual for o destino a ser dado nas verbas decorrentes do benefício, é necessário passar por um período de “acumulação” dos benefícios decorrentes das subvenções para que se possa levantar recursos para fazer qualquer tipo de ampliação ou investimento na indústria.

Segue um trecho do **Acórdão 1102-001.203**, que aborda exatamente essa questão da prestação de contas dentro do prazo da subvenção:

*Acórdão 1102-001.203 (Trecho da Ementa)*

**SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.**

*As subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, são caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Exige-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta o “animus” de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. Os recursos transferidos podem até, num primeiro momento, oxigenar o capital de giro da empresa. Contudo, em algum momento futuro, o investimento para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos terá que ser efetuado. Não se exige, todavia, que o objetivo final seja alcançado, qual seja, que os empreendimentos econômicos tenham sido implantados ou expandidos. Mas, que a completude do estímulo seja garantida. Em outras palavras, só se verificará a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.*

**SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.**

*No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, inexistente dúvida quanto à intenção das leis estadual e federal promotoras dos incentivos sob análise no sentido da implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Portanto, o requisito da intenção do subvencionador foi cumprido. Faltou verificar o requisito da ação do subordinado. 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 porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação. 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.*

**Desse modo, conclui-se que enquanto não comprovado o contrário ou finalizado o prazo legal para aplicação da subvenção, não é possível a autuação do contribuinte, uma vez que ainda estão devidamente cumpridos os requisitos legalmente estabelecidos.**

Em relação aos **ITENS 04, 05, 06 e 07**, é necessário analisar a contabilização das subvenções para investimentos determinada pelo Regime Tributário de Transição – RTT, criado pela Lei nº 11.941/09 para adoção de padrões contábeis internacionais, uma vez que foi o desenquadramento da empresa do Regime do Lucro Presumido que deu origem às divergências apontadas.

Veja-se o que determina o RTT acerca das subvenções para investimento:

***Lei nº 11.941/09***

*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: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

**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.**

**§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de: (...).**

Através da legislação, percebe-se que as subvenções inicialmente transitam na conta de resultados da empresa pelo regime de competência, mas são posteriormente excluídas para não influenciar na apuração dos tributos a pagar. Ademais, o §1º do dispositivo acima transcrito deixa claro que as subvenções para investimento apenas serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista, ou seja, para tributar, é necessário verificar efetivamente a destinação distinta da acordada com o Subvencionador.

As orientações do dispositivo supratranscrito já foram didaticamente resumidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no **Acórdão 1101-001.226**, conforme abaixo transcreve-se:

Trecho do Acórdão 1101-001.226

*Em suma, com a vigência das novas regras contábeis, as subvenções para investimento devem ser lançadas no resultado (inciso I). As mesmas, no entanto, devem ser excluídas do lucro líquido para fins de apuração do lucro real (inciso II). Os correspondentes valores das subvenções devem ser registrados como reservas de lucros na medida em que os lucros auferidos no próprio exercício (inciso III) ou em exercícios subsequentes (§ 3º) sejam suficientes para essa contabilização. Em consonância com o que acima foi dito sobre a necessária destinação dos recursos recebidos, qual seja, a sua efetiva aplicação em cada projeto beneficiado dentro dos prazos concedidos para a concretização do estímulo, no momento em que for constatada destinação diversa, será necessário adicionar o correspondente valor ao lucro líquido (inciso IV). Portanto, há que se tributar as subvenções para investimento cuja destinação foi diversa do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (§ 1º). Além disso, outras hipóteses de destinação diversa (vide a referência ao termo “inclusive”) são previstas (incisos I, II e III do § 1º).*

Desse modo, conclui-se que as subvenções para investimento são computadas nas contas de resultado mas, posteriormente, são excluídas da apuração dos tributos, uma vez que não são tributáveis.

**Por outro lado, em que pese transitarem na conta de resultados da empresa, os valores referentes às subvenções de investimento referentes aos anos-calendário fiscalizados jamais poderiam integrar o conceito de ‘receita bruta’ previsto no art. 3º, §1º e no art. 13 da Lei nº 9.718/98.**

#### ***Lei 9.718/98***

*Art. 3º. § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

Em outras palavras, **o valor das subvenções não poderia ser levada em consideração quando da análise do enquadramento da empresa em regime de lucro presumido/real, uma vez que devem ser levadas em consideração apenas as receitas decorrentes da venda de produtos ou serviços para fins de definição da ‘receita bruta’.**

De fato, o Supremo Tribunal Federal, ainda em 2005, havia determinado a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas, limitando o conceito às receitas decorrentes de venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

### **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, **consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.** É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.*

*(RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170)*

Este egrégio Conselho Administrativo também possui já entendimentos aplicando a decisão do Supremo Tribunal Federal, a saber:

*Acórdão 202-17529*

*Número do Processo: 10660.004648/2002-13*

*Data de Publicação: 27/04/2007*

*Contribuinte: FAGOR EDERLAN BRASILEIRA AUTO-PECAS LTDA.*

*Relator(a): Maria Cristina Roza da Costa*

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

Autenticado digitalmente em 11/06/2015 por FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES, Assinado digitalmente em 11/06/2015 por FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES, Assinado digitalmente em 18/06/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 19/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.*

Logo, não há que se falar em desenquadramento do contribuinte do regime de Lucro Presumido para o regime de Lucro Real, pois as subvenções para investimento não fazem parte do conceito de 'receita bruta' utilizado para fins de enquadramento da empresa nos tipos de regime tributário (Presumido/Real).

Portanto, o crédito tributário originado na divergência no pagamento de tributos decorrentes do mencionado desenquadramento deve ser integralmente anulado.

Desse modo, tendo em vista **(a)** que o programa FOMENTAR representa uma subvenção para investimento, **(b)** que não há como imputar ao contribuinte, nesse momento, qualquer desvirtuação dos objetivos do programa, e **(c)** que o contribuinte não poderia ter sido desenquadrado do regime do Lucro Presumido, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser inteiramente anulado o crédito tributário em comento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares