



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.721593/2013-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.299 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente ALBRACOLOR ALUMÍNIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008,2009,2010

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

SUBVENÇÃO.

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico. (Recurso Especial Repetitivo nº 1945110/RS).

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Os lançamentos de multa de ofício isolada, CSLL, de PIS e de Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os

informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017 e do Recurso Especial Repetitivo nº 1945110/RS com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação dos lançamentos de ofício devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Autos de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$870.495,89 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos anos-calendário de 2008 e de 2009 apurado pelo lucro real e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2010 apurado pelo lucro presumido, e-fls. 04-19:

0001 SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DE SUBVENÇÕES

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	244.802,53	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

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

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme detalhado no relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	661.468,49	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 e 250 do RIR/99

Art. 3º da Lei nº 9.249/95

Art. 392, inciso I, e 443 do RIR/99

Arts. 15 a 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009

0003 MULTA OU JUROS ISOLADOS**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em balanços de suspensão ou redução, resultante da contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Multa
31/12/2009	82.683,56

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2009 e 31/12/2009:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

0004 DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS**OUTRAS RECEITAS**

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	681.257,90	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 225, e 521 do RIR/99.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

O Auto de Infração a título Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$292.439,02 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos anos-calendário de 2008 e de 2009 apurado pelo lucro real e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2010 apurado pelo lucro presumido, e-fls. 20-29:

0001 RECEITAS

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	244.802,53	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

0002 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme detalhado no relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
--------------	---------------------	-----------

31/12/2009 661.468,49 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

0003 OMISSÃO DE RECEITA

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE OUTRAS RECEITAS E DEMAIS RESULTADOS OMITIDOS

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	681.257,90	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2010 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

O Auto de Infração a título Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$31.393,28 referente ao ano-calendário de 2009 apurado pelo regime não cumulativo e ao ano-calendário de 2010 apurado pelo regime cumulativo, e-fls. 30-39:

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento

tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	4.428,18	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2010 e 31/12/2010:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

0002 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	10.914,21	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2009 e 31/12/2009:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

O Auto de Infração a título Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$144.681,17 de de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente ao ano-calendário de 2009 apurado pelo regime não cumulativo e ao ano-calendário de 2010 apurado pelo regime cumulativo, e-fls. 39-47:

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS**

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	20.437,74	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2010 e 31/12/2010:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

0002 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS**

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	50.271,61	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/12/2009 e 31/12/2009:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09 Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma DRJ/FOR/CE nº 08-29.637, de 15.05.2014, e-fls. 581-604:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Observados os pressupostos para lavratura do auto de infração e tendo o contribuinte sido regularmente notificado do lançamento, o momento oportuno para exercício do direito ao contraditório e ampla defesa manifesta-se na fase de impugnação da exigência.

VÁRIOS AUTOS DE INFRAÇÃO. ÚNICO PROCESSO.

Os autos de infração e as notificações de lançamento, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. DESCONTO CONDICIONAL NA ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERIDO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao desconto sobre a parcela diferida do ICMS, concedido pelos Estados-membros a empresas instaladas em determinada região, que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro tributável.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DURANTE A VIGÊNCIA DO RTT.

O tratamento tributário de que trata o art. 18 da Lei nº 11.941/2009, relacionado às subvenções para investimento, concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nos anos-calendário de 2008 e 2009 somente se aplica às empresas que fizeram opção pelo Regime Tributário de Transição.

DESCONTO OBTIDO NA LIQUIDAÇÃO DE DÍVIDA. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

O valor relativo ao desconto obtido na liquidação antecipada de dívida não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrado como "outras receitas operacionais".

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA NO ANO-CALENDÁRIO.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, adicionado dos acréscimos previstos na legislação vigente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. DOCTRINA. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO
DECORRENTE DE DESCONTOS OBTIDOS EM FUNÇÃO DE INCENTIVOS
FISCAIS.

A análise do reflexo na apuração de tributos federais dos descontos obtidos na quitação antecipada de contrato de financiamento, estabelecido como benefício por lei estadual, não configura invasão de competência tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

Em razão da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da Cofins apurada no regime cumulativo, a partir de 28 de maio de 2009, é o faturamento mensal, considerado como a receita bruta da venda de bens e serviços, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

Em razão da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da contribuição para o PIS apurada no regime cumulativo, a partir de 28 de maio de 2009, é o faturamento mensal, considerado como a receita bruta da venda de bens e serviços, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, nos termos do voto do relator do presente processo. [...]

Conclusão.

De todo o exposto, voto no sentido de considerar indevidos os lançamentos das contribuições PIS e Cofins, referentes ao ano-calendário de 2010, mantendo-se inalterados os demais valores lançados de ofício.

Recurso Voluntário

Notificada em 10.06.2014, e-fl. 613, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 08.07.2014, e-fls. 615-669, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II. PRELIMINARMENTE: NULIDADES POR VÍCIOS NA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

1.1 — DA IMPOSSIBILIDADE DA LAVRATURA CONJUNTA DE AUTO DE INFRAÇÃO COM TRIBUTOS DIVERSOS

A. r. decisão desacolheu a arguição de nulidade por preterição ao direito de defesa, motivando que, o contribuinte teve pleno entendimento das infrações apuradas. [...]

Inicialmente, há que destacar que a lavratura em conjunto de suposta infrações de IRPJ/CSLL com PIS/COFINS, fere o Art. 92 do Dec. 70.235/72.

Tais autuações não se baseiam em um conjunto probatório, mas unicamente na interpretação do Fisco, não havendo qualquer justificativa legal ou fática para a lavratura em conjunto de autuação quanto a IRPJ/CSLL e PIS/COFINS, tributos distintos com bases de cálculos diversas.

E mais, a presente autuação não se enquadra na exceção prevista § 1º do Art. 9º do citado Decreto, pois a autuação não dependeu de conjunto probatório complexo, destacadamente em razão da implantação do processo digital os poucos documentos poderiam ser apresentados em quantos processos fossem necessários, e em especial pelo fato da presente autuação ter como prova um contrato de 10 páginas, não havendo que se cogitar em ser tal documento razão suficiente para juntar em único auto de infração, eletrônico, tributos tão distintos.

As distinções existentes entre IRPJ/CSLL e PIS/COFINS demandam defesas específicas, e a autuação em conjunto torna a defesa do contribuinte mais complexa ou impossível, vez que para abordar cada ponto característico de cada tributo resultará em uma defesa longa a qual dificilmente atingirá seus objetivos, pois dificilmente o julgador terá oportunidade de analisar didaticamente cada ponto da defesa, restando obstado o direito de defesa da Recorrente.

Logo, a autuação conjunta de tributos tão diversos lastreados em mera interpretação, não em um complexo conjunto probatório, não se justifica devendo prevalecer o disposto no caput do Art. 90 do decreto 70.250/72 declarando-se totalmente nulo o presente auto de infração.

1.2. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

É real a insegurança com que labora a Recorrente neste exercício de seus direitos constitucionais de ampla defesa e de contraditório, já que não é possível determinar o exato teor da acusação fiscal.

Verificando-se o auto de infração, constata-se não estarem cumpridas as exigências contidas nos incisos III e IV do artigo 39, Dec. 7.574/11 que assim dispõe sobre lançamento por AUTO DE INFRAÇÃO: [...].

Conforme se verifica do relatório fiscal, o presente Auto de Infração trata da exigência de IRPJ/CSLL com multa isolada e ainda COFINS e PIS, entretanto é quase impossível saber quais os supostos dispositivos legais infringidos, pois o relatório aponta supostas omissões por razões diversas e ao final lista um emaranhado de dispositivos legais.

O processo administrativo fiscal para determinação e exigência tributárias é regido pelo Decreto nº 70.235/72 e Decreto nº 7.574/2011. Portanto, os atos e termos processuais devem obediência a estes Decretos, o que não se verifica com exatidão na presente autuação. Tratam-se, assim, de vícios insanáveis que comprometem o presente auto de infração e, de igual modo, o direito de defesa da Recorrente.

Sabendo-se, pois, que as matérias processuais e tributárias são regidas pelo princípio da estrita legalidade, conclui-se padecer de vício a presente autuação, pois é impossível saber de onde se originou a conclusão fiscal.

Ora, tratam-se de requisitos de regularidade do auto de infração, e que restaram descumpridos. O auto de infração é um documento oficial no qual a autoridade fiscal descreve a infração cometida, aplicando-lhe a cominação cabível.

Ademais, uma verificação acurada dos documentos anexos ao auto de infração desaguará também na conclusão de que os mesmos não atendem plenamente à exigência legal, já que a extensa lista de dispositivos legais é genérica e vai além do que aparentemente está autuado. [...]

Ante tão extensa lista de defeitos processuais, todas facilmente verificáveis no auto de infração ora combatido, conclui-se pela sua nulidade. Vejamos o disposto nos Art. 12 do Dec. 7.574/11 e art. 59 do Dec. 70.235/72 [...].

Qualquer Decisão que venha a ser proferida no presente processo restará eivada de vício, porquanto a Recorrente encontra-se cerceada em seu direito de defesa, tendo em vista a obscuridade que paira sobre a peça vestibular do presente auto de infração.

A Constituição de 1988 prevê em seu art. 5º: [...].

A Recorrente está com a oportunidade de exercer seus constitucionais direitos do contraditório e da ampla defesa. Corolários do princípio do devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa são caracterizados pela possibilidade de resposta e a utilização de todos os meios de defesa em Direito admitidos.

É da essência da ampla defesa dar a conhecer ao acusado de que está sendo acusado e o porquê da acusação. Qualquer obstáculo que impeça a Recorrente de se defender da forma legalmente permitida gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem.

Portanto, não estando perfeitamente formulada a acusação por parte da Autoridade Fiscal, mister se faz declarar a nulidade do presente Auto de Infração.

1.3. NULIDADE POR ERRO DE DIREITO

A r. decisão desacolheu a arguição preliminar de nulidade por erro de direito, motivando que este ponto estaria relacionado com o mérito da autuação (fls. 593).

Com todo o respeito, a Recorrente entende que ocorreu insanável nulidade processual por erro de direito, em razão da equivocada premissa adotada pela fiscalização, quando afirmou a inexistência de projeto de implantação ou expansão, conforme pode ser visto no item 11.3 do Relatório Fiscal, parte integrante dos autos de infração.

A autoridade incumbida da aplicação da lei, não pode incorrer em erro ou inexistência sobre o direito. Por essa razão, o ato administrativo impugnado se torna inválido, conforme precedente do Superior Tribunal de Justiça e respeitável doutrina sobre a matéria.

A Empresa autuada firmou o contrato de subvenção ao investimento CTN/BEG/FOMENTAR Nº 016/99, com o agente financeiro do Programa Fomentar, para implantação de um complexo industrial no Município de Luziânia, Goiás.

O projeto de implantação da unidade industrial da Recorrente foi aprovado através da Resolução nº. 1.532/99 de 25/03/99 e autorizado pelo despacho 080/99 de 16/06/99 do Comitê gestor do Programa Fomentar que tornaram-se partes integrantes do contrato firmado com o agente financeiro, já colacionado aos autos.

Entretanto, o Representante fazendário firmou sua autuação na alegação de que sequer houve projeto de implantação da indústria.

II) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (frisa-se, ainda, que nem mesmo houve projeto de implantação ou expansão).

Como comprova o contrato, tempestivamente apresentado à Fiscalização, o embasamento do Representante do Fisco Federal não procede, pois se firmou em premissa inverídica restando contaminada toda a autuação.

A autoridade fiscal ao lavrar o Auto de Infração contra a empresa praticou erro de direito que acarreta a nulidade insanável deste ato administrativo, pois afirmou - apesar de constar do contrato que lhe foi entregue - que não houve sequer projeto para implantação da indústria da Recorrente. [...]

O Erro de Direito tem origem no erro do critério jurídico — fundamento - utilizado pelas autoridades fiscais para legitimar a autuação, uma vez que, como ato administrativo, este somente terá validade quando for praticada conforme a legislação aplicável.

Tendo em vista que o fundamento jurídico da autuação se baseia em fato inverídico, estamos diante de erro de direito que não comporta retificação. [...]

Nem se cogite alegar tratar-se de erro de fato, pois o representante do Fisco tomou esta questão como elemento motivador da autuação, não podendo ser tratado como mero erro de fato, pois a informação da existência e aprovação de implementação da indústria foi entregue à Fiscalização, logo, não se trata de desconhecimento dos fatos, mas negativa dos fatos atingindo a esfera do direito, devendo o presente auto de infração ser declarado nulo na sua totalidade.

III. DO DIREITO

A r. decisão não pode perpetrar, posto que em completa violação ao princípio da hierarquia vertical das leis, se fundamentado em mero Parecer Normativo Cosit 112/78, o Fisco Federal desqualificou subvenção ao investimento de Ente Federado, para subvenção para custeio, ao desvirtuar a intenção do Estado de subvencionar, qualificando desconto previsto em Lei com objetivo de fomentar sua economia, para mero perdão de dívidas, o que não subsiste. É o que a Recorrente passa a reiterar.

III - 1. CONCEITO DE SUBVENÇÃO AO INVESTIMENTO

Inicialmente, de acordo com a r. decisão (trecho às fls. 594) restou incontroverso o seguinte ponto:

"não restam dúvidas de que, no presente caso, o desconto obtido na quitação antecipada do empréstimo concedido no âmbito do Programa Fomentar do Estado de Goiás, adequa-se à definição de subvenção, visto que:

- constitui-se em auxílio pecuniário concedido pelo Estado;
- encontra-se prevista no orçamento público, conforme estabelecido em lei estadual (Lei nº. 13.436/98);

O Programa Fomentar tem a finalidade de auxiliar empresas para instalação e desenvolvimento de novos empreendimentos no Estado de Goiás."

Para evitar interpretações aleatórias deve-se buscar o conceito do que seja subvenções de investimento no ramo de direito a que pertence essa categoria jurídica, ou seja, no Direito Financeiro onde se insere a classificação de despesas.

Logo, é preciso buscar os conceitos de um e de outro na Lei nº 4.320/64 que estatui normas gerais de Direito Financeiro aplicável no âmbito das três esferas políticas. [...]

Resulta desses textos que subvenções são auxílios pecuniários para fins sociais ou econômicos.

As dotações para investimento estão definidas no § 4º, do art. 12 da citada Lei 4320/64: [...]

Nesse conceito estão abrangidas as transferências para implantação de unidades de empresa, sua expansão, inclusive despesas com planejamento, aquisição de imóveis, equipamentos e materiais permanentes necessários a essa implantação ou expansão.

Conjugando-se os dois conceitos que derivam da lei aplicável nacionalmente temos que as subvenções para investimento são ajudas financeiras destinadas a fomentar as atividades econômicas (industrial, comercial ou pastoril).

Via de regra essas transferências ocorrem para o setor público, o que não impede o Poder Público destinar ajuda financeira ao setor privado a título de subvenções para investimentos. É o que está prescrito no art. 19 da Lei nº 4.320/64: [...]

Este é o caso da Recorrente que recebeu as subvenções para investimentos representadas em isenção de percentual do ICMS com base em autorização específica das Lei nºs 9.489/84 e 11.180/90, bem como o Dec. 3.822/92 do Estado de Goiás [...].

Assim, tendo em vista o animus do Estado em investir no desenvolvimento econômico e a previsão legal para tal investimento, bem como o cumprimento das metas pela Empresa Autuada, não se pode desqualificar a subvenção para investimento para subvenção de despesas correntes para custeio ou mero perdão de dívidas como fez a fiscalização para efeito de enquadramento na base de cálculo dos tributos federais e das Contribuições sociais.

Como visto é inconfundível a despesa de custeio que integra a categoria econômica de Despesas Correntes com despesa de investimento que integra a categoria econômica de Despesas de Capital, segundo a Lei nº 4.320/64, sendo claro que as subvenções recebidas pela Recorrente se enquadram na categoria investimento. [...]

Em consonância com a legislação abalizada pelos Tribunais Administrativos e Judiciais, não há como confundir despesas de investimentos expressas em concessiva da isenção fiscal à Recorrente com despesas de custeio para cobrir seus custos e despesas operacionais.

III - 2. SUBVENÇÃO AO INVESTIMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Delimitada a natureza jurídica da subvenção para investimentos à luz do Estado (fator do pagamento), vejamos os reflexos do recebimento da mesma na pessoa do seu beneficiário. [...]

Consoante se extrai do excerto supra, as subvenções para investimentos distinguem-se das subvenções para custeio, na medida em que as primeiras, não tributáveis, prestam-se à expansão de atividades econômicas relevantes para o Estado, enquanto as subvenções correntes (para custeio e operações) fazem face às despesas correntes da empresa beneficiária, sendo alcançadas pela tributação. Distinguem-se de ambas as modalidades de subvenções econômicas as subvenções sociais, destinadas a entidades sem finalidades lucrativas.

Conforme, farta documentação apresentada à fiscalização, e reconhecido no relatório da autuação, a Recorrente instalou uma indústria, a qual não existia antes. Logo, resta claro que o valor subvencionado representou instalação de unidade econômica que fomentou a economia local com a geração de centenas de empregos diretos e indiretos e aumento na arrecadação do Estado cumprindo o desígnio da Lei Estadual, não havendo que se falar em subvenção para custeio como quer o Fisco Federal.

III - 3. DA INTENÇÃO DO PODER PÚBLICO DO ESTADO DE GOIÁS EM SUBVENCIONAR E DO INVESTIMENTO DOS VALORES SUBVENCIONADOS À RECORRENTE

A presente autuação baseia-se simplesmente em interpretação do Agente autuador que no intuito de descaracterizar subvenções ao investimento recebidas pela Autuada do Estado de Goiás, distorce os fatos para subsidiar sua alegação de não enquadramento no Parecer Cosit nº 112/78: [...]

Tal assertiva destoa completamente da realidade, pois a Recorrente firmou contrato de subvenção ao investimento com Estado de Goiás nos termos do FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, criado pela Lei nº 9.489/84 e alterações posteriores regulamentado pelo Dec. 3.822/92, para incentivar a implantação de indústria de alumínio e afins no Município de Luziânia/GO.

E, ao contrário do alegado pelo Fisco houve um projeto aprovado o qual se vincula ao contrato 016/99 firmado entre a Recorrente e o Agente Financeiro do Estado de Goiás.

E mais, a Lei instituidora do Fomentar e suas alterações, bem como o Decreto regulador, deixam evidentes a intenção de subvencionar do Poder Público, bem como dispõe de exigências para que os valores subvencionados sejam efetivamente utilizados na implementação do investimento aprovado e contratado. Neste sentido veja-se o que dispõe a legislação:

LEI Nº 9.489, DE 19 DE JULHO DE 1984 [...]

LEI Nº 11.180, DE 19 DE ABRIL DE 1990. [...]

Da simples leitura dos dispositivos legais colacionados acima, resta evidente a intenção de subvencionar do Estado de Goiás, pois o espírito da lei se calca na intenção de utilizar recursos públicos para ampliar a Indústria do Estado e por consequência promover o desenvolvimento regional.

E ainda, dispõe a legislação:

DECRETO Nº 3.822, DE 10 DE JULHO DE 1992 e alterações posteriores [...]

Como constatado acima, a legislação contempla obrigações que vinculam a fruição dos benefícios com a efetiva aplicação dos valores na realização do projeto aprovado.

III — 3.1 PROVA DESTINADA A CONTRAPOR RAZÕES POSTERIORMENTE TRAZIDAS AOS AUTOS - DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS PROVENIENTES DA SUBVENÇÃO, NA AMPLIAÇÃO DO PARQUE INDUSTRIAL DA RECORRENTE. [...]

Foi exaustivamente demonstrado na impugnação que, a legislação do Estado de Goiás contempla obrigações que vinculam a fruição dos benefícios com a efetiva aplicação dos valores na realização do projeto aprovado. Igualmente, o Contrato

assinado pela Recorrente contém exigências que atrelam a subvenção ao cumprimento do projeto aprovado pela Comissão Diretora do Programa Fomentar.

Mesmo diante destes fatos e da prova documental consistente no contrato 016/99 (fls. 561 a 574) a r. decisão motivou que, a Recorrente não teria comprovado a condição estabelecida pela Lei Estadual nº. 13.436/98, no § 12. do art. 12, (ampliação ou modernização do parque industrial dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos).

Com tal motivação, a r. decisão desqualificou o Contrato CTN/BEG/FOMENTAR nº. 016/99 (fls. 561/574), como meio de prova. Daí a necessidade deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conhecer os documentos que, circunstancialmente são apresentados para contrapor a motivação do voto neste ponto, de modo a não configurar cerceamento de defesa e negativa de vigência ao dispositivo do § 49º do art. 16, do Decr. 70.235/72. [...]

No presente caso é fato que, a Recorrente vem expandindo, continuamente, o parque industrial implantado no município de Luziânia inclusive com a geração de mais de 100 empregos diretos, documento que segue anexado ao presente recurso: [...].

Reitera-se o teor de algumas Cláusulas do Contrato CTN/BEG/FOMENTAR nº. 016/99 firmado em 13/07/99 (fls. 561/574): [...]

Da leitura dos dispositivos legais em conjunto com as cláusulas do Contrato fica patente que os valores subvencionados são vinculados ao projeto aprovado para implantação da indústria da Recorrente, não havendo margem para alegar que tais valores não se referem a subvenção ao investimento.

III - 4. DAS CARACTERÍSTICAS DA PRESENTE SUBVENÇÃO AO INVESTIMENTO

O Fisco alega não existir vinculação entre os valores subvencionados e os investimentos realizados pela Recorrente, pois entende que o recebimento da subvenção deve ser anterior a implantação do complexo industrial.

Ora, é característica principal de todas as subvenções lastreadas no ICMS, que inicialmente a Empresa utilize recursos próprios ou outros empréstimos para concluir o investimento e em fase posterior, quando houver faturamento obtenha redução do valor do ICMS para recompor os valores despendidos. [...]

Assim como a maioria das subvenções Estaduais, a subvenção do Programa Fomentar se caracteriza inicialmente pela redução do ICMS, e, em um segundo momento pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR:

LEI Nº 11.18, DE 19 DE ABRIL DE 1990. [...]

Frisa-se ainda, que através da Lei Nº 15.518/2006 o programa de incentivo em questão autorizou a dedução dos valores dos investimentos feitos desde o início do investimento: [...].

Logo, não há que se falar em mero perdão de dívidas, mas em subvenção ao investimento.

Frisa-se ainda, que, a presente subvenção obedece ao disposto no Art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 estando caracterizado como subvenção ao investimento: [...]

Assim, a presente subvenção ao investimento cumpriu o disposto no Art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77, devendo ser reconhecida como tal, não havendo que se falar em estrita vinculação dos valores subvencionados com o investimento, posto que impossível gerar ICMS enquanto se está construindo um complexo industrial, e em especial pelo fato do Decreto-Lei 1.598/77 não fazer tal exigência, não podendo um

mero parecer do Ministério da Fazenda extirpar do mundo jurídico as subvenções ao investimento que têm garantido o desenvolvimento e a sobrevivência dos Estados periféricos do País.

III. 5. DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI Nº 11.638/2007 E O NOVO TRATAMENTO CONTÁBIL A SER CONFERIDO ÀS PARCELAS PERCEBIDAS A TÍTULO DE CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. [...]

Firme nos fundamentos de direito a seguir expostos, a Recorrente discorda, frontalmente, do entendimento dado às fls. 601, do r. Acórdão, no sentido de que: para os não Optantes pelo RTT, os valores recebidos à título de subvenção para o investimento, por transitarem na apuração do resultado do exercício, ficaram sujeitos à tributação. Não há dispositivo na Lei tributária apto a sustentar o prolatado entendimento.

Ademais, como ;será reiterado em seguida e também no item III — 8, deste recurso, a Lei nº. 11.638 não pretendeu impor mudanças fiscais, mas tão somente trazer um novo regramento das demonstrações financeiras. Do mesmo modo, o art. 18, da Lei nº. 11.941/2009, ao introduzir a opção pelo RTT, busca, através dos seus mecanismos, manter a neutralidade tributária.

De início cumpre reiterar que, a mudança mais relevante da Lei nº 11.638, de 2007, cinge-se à nova filosofia contábil na qual se privilegia a essência sobre a forma, a análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas contábeis orientadas por princípios e 1' não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas.

De agora em diante, todas as novas normas contábeis passam a ser convergentes com as Normas Contábeis Internacionais.

Trata-se, na verdade, de norma jurídica que contempla normas societárias sem reflexos na área tributária, porque para se alterarem normas tributárias é necessário lei específica, devendo prevalecer, à falta de nova regulamentação fiscal, as regras até então em vigor no momento da edição da lei contábil. É evidente que tais ajustes fiscais serão necessários para permitir a adaptação às novas regras contábeis [...].

Conforme constado pela Fiscalização a Recorrente adotou a primeira opção, contabilizando as subvenções ao investimento na conta de resultado, entretanto a Empresa tem tido prejuízos fiscais não havendo lucros a distribuir e em caso de obter lucro a Empresa efetuará ajuste no lucro líquido contábil, promovendo a exclusão dos valores referentes às subvenções ao investimento, impedindo a distribuição de lucros quanto a estes valores.

A contabilidade da Recorrente está em conformidade com o posicionamento da Receita Federal do Brasil, externado na Solução de Consulta nº 26 de 16/10/2012: [...]

Portanto, ainda que as subvenções governamentais transitam em contas de resultado, não tem reflexos tributários. E, como já vimos, os dispositivos sobre a tributação do PIS/COFINS e IRPJ/CSLL permanecem inalterados no sentido de que as subvenções governamentais para investimentos constituem transferência de capital e, atendidas determinadas condições, são não tributáveis.

III - 6. DO TRATAMENTO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO NO ÂMBITO DO PIS/COFINS

No que tange ao PIS/COFINS, as subvenções não se caracterizam, juridicamente, como receitas alcançadas pelas contribuições em apreço. A ausência de plena disponibilidade sobre os recursos proporcionados pela subvenção, que transitam

pelo patrimônio do contribuinte com o único fim de ser reinvestido no múnus público, a descaracterizam enquanto receitas, sob o prisma jurídico-tributário.

Considerando que as subvenções para investimento não se ajustam ao conceito de receita não há falar em base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, que têm o faturamento ou receita bruta como base impositiva. É o que se vê do art. 2º da Lei nº 9.718/98: [...]

A própria Lei nº 9.718/98 reforça o entendimento de que a forma contábil não define a natureza jurídica dos fatos sujeitos às contribuições. Em relação às subvenções para investimentos, já havia se consolidado a jurisprudência administrativa no sentido da sua não tributação pelo PIS/COFINS [...].

Com efeito, a mera mudança de contabilização das subvenções não alterou sua natureza jurídica, mantendo-se a não tributação pelo PIS/COFINS.

Assim, e como base em todo o exposto é de concluir que os recursos erroneamente incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS pela autuação não são tributáveis, posto tratar-se de subvenção para investimento vez que: i) houve a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimento econômico, indústria, de interesse público, posto que gerou dezenas de empregos diretos e centenas indiretos e aumentou substancialmente a arrecadação do Estado; iii) a subvenção foi instituída em Lei específica; iv) O valor subvencionado foi utilizado apenas para absorver prejuízos fiscais, não sendo objeto de distribuição.

III. 7. DA NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS

E ainda, por apego ao debate, há que ressaltar que mesmo se considerado, como quer a Fiscalização Federal, que a subvenção recebida pela Recorrente seja subvenção para custeio ou mero perdão de dívidas, mesmo assim não há incidência de PIS/COFINS sobre estes valores por se tratar receita financeira não incluída na base de cálculo das contribuições recolhidas sob o regime cumulativo. [...]

No mesmo mote a Lei nº 9.718/98 em seu Artigo 9º define que as variações monetárias por disposição legal ou contratual são consideradas receitas financeiras para fins de tributação pelo PIS/COFINS: [...]

Assim, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal em entendimento exarado no Recurso Extraordinário RE 346084 / PR - 09/11/2005, julgou inconstitucional o 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliava o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, as receitas financeiras foram excluídas da base de cálculos das contribuições ao PIS e a COFINS.

E ainda, com a revogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 através da Lei nº 11.941/2009, não se incluem mais na base de cálculo do PIS/COFINS cumulativo as Receitas Financeiras das Pessoas Jurídicas para os fatos geradores ocorridos a partir de 28/05/2009.

Logo, nos anos que a Empresa optou pelo lucro presumido recolhendo as contribuições sob o regime cumulativo, não incide PIS/COFINS sobre as receitas financeiras.

E igualmente, no ano que Empresa recolheu as contribuições sob o regime não cumulativo não há que se falar em recolhimento de PIS/COFINS tendo em vista que a legislação determina alíquota zero sobre tais valores.

Neste sentido é o Artigo 12 do Decreto nº 5.442/2005 [...].

Com efeito, se desconsiderada a subvenção, esta se encaixa em receita financeira mantendo-se a não tributação pelo PIS/COFINS.

III. 8. O TRATAMENTO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO NO ÂMBITO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO APÓS A EDIÇÃO DA MP Nº 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009.

As mudanças estritamente contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/2007 e a falta de regulamentação, no âmbito fiscal, dos possíveis efeitos das novas normas de contabilização trazidas por aquela lei acabaram por suscitar dúvidas nos contribuintes acerca do tratamento fiscal das subvenções para investimentos, haja vista que sua contabilização não mais poderia se dar em conta de reserva de capital, eis que a Lei nº 11.638/2007 alterou o art. 182 da Lei das S.A. (Lei nº 6.404/77), excluindo as doações, as subvenções para investimento e o prêmio recebido pela emissão de debêntures do rol das contas classificadas como reservas de capital. Ademais, a novel legislação determinou que as subvenções em apreço deveriam ser contabilizadas em conta de receita, que, transitando pelo resultado e sem a previsão expressa de sua dedutibilidade do lucro real, poderiam ensejar interpretação no sentido de sua tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Ora, conforme discorrido, a ausência de norma fiscal a disciplinar o tratamento das subvenções na modalidade de transferência de capital, após as modificações trazidas pela Lei nº 11.638/2007, não implicou a sua tributação, uma vez que, embora passassem a ser tratadas contabilmente como receita, não se conformavam à definição jurídica de receita, desde que não distribuídas aos detentores do capital e somente utilizada para absorção de prejuízos e incorporação ao capital, não se afigurando aptas a suportar a incidência do IRPJ e da CSLL.

Ademais, como demonstrado à sociedade, a Lei nº 11.638/2007 não pretendeu impor mudanças fiscais, mas tão somente trazer um novo regramento das demonstrações financeiras, neutro do ponto de vista tributário.

Aliás, a distinção entre normas contábeis e fiscais já podia ser identificada com clareza desde o advento da Lei das S.A., que pretendeu distinguir as regras da legislação comercial das regras fiscais, consoante se deduz de seu art. 177. As primeiras, fundadas na ciência contábil, tendo por objetivo fornecer um quadro fidedigno da situação patrimonial da entidade, provendo informações necessárias à atuação das autoridades reguladoras do mercado de capitais, dos agentes do mercado e dos próprios acionistas, contrastam com as finalidades e fundamentos das normas fiscais, que têm disciplina própria e cujos efeitos guardam certa autonomia em relação aos conceitos, institutos e formas do direito privado (art. 109 do CTN).

A separação nítida entre escrituração comercial e fiscal também foi adotada pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, que adaptou a Lei nº 6.404/76 à legislação fiscal, instituindo, entre outras Previsões, o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. [...]

Assim, com base na distinção entre escrituração comercial e efeitos tributários e tendo em vista a natureza jurídico-fiscal das subvenções para investimento, que não é definida pela forma de registro contábil do evento, postulou-se ao longo do parecer a exclusão daquelas subvenções (para investimento) da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, para neutralizar o efeito fiscal decorrente da sua contabilização como receita do exercício integrante do lucro líquido, este ponto de partida para o cálculo da CSLL e do IRPJ.

Pois bem, foi exatamente a alternativa proposta no parecer, elaborado antes da adaptação pela lei fiscal das modificações contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/2007, que prevaleceu nas disposições atinentes à matéria, previstas na MP nº 449/2008, art. 18, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

A par das modificações perpetradas pela Lei nº 11.638/2007, foi editada a MP nº 449/2008, instituindo um regime transitório de tributação, até que regulamentadas pela legislação fiscal as alterações promovidas pela lei contábil. Mas, no que tange às subvenções para investimentos, a própria MP tratou de estabelecer a disciplina fiscal.

Deveras, a exposição de motivos da MP nº 449/2008 justifica a exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ, como meio de reforçar a capitalização das empresas, reconhecendo que as transferências de capital efetuadas mediante aquelas subvenções já eram isentas do IRPJ por força do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e assim permanecem, não obstante a sua contabilização como receita, desde que posteriormente Mantidas em reservas de lucros. [...]

Segundo a exposição de motivos, embora integrante do lucro contábil e passível de compor uma modalidade de reserva de lucros, o aporte de capitais efetuado por meio das subvenções não se afigura acréscimo de patrimônio suscetível à incidência do IRPJ e CSLL, desde que não apropriados privadamente tais recursos.

Com efeito, o art. 18 da Lei nº 11.941/2009 determinou a exclusão no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR das subvenções para investimento, computadas previamente como receita na demonstração do resultado do exercício. É dizer, a legislação fiscal passou a prever expressamente a dedução das receitas atinentes às subvenções para investimento e doações da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, determinando, ainda, que tais receitas integrantes do lucro líquido, após a apuração deste, sejam transferidas para reserva de lucro a que se refere o art. 195-A da Lei das S.A., até o limite do lucro líquido do exercício.

E mais, o art. 195-A, introduzido pela Lei nº 11.638, prevê a Reserva de Incentivos Fiscais onde deve ser contabilizada a subvenção para investimentos (não mais em reserva de capital), e permite que tal reserva de lucro não seja objeto de distribuição aos acionistas, pela sua exclusão da base de cálculo dos dividendos mínimos obrigatórios, de modo que seja atendido o requisito já apontado ao longo do parecer — de não distribuição aos acionistas, para que não seja tributada a subvenção.

Confira-se o art. 18 da Lei nº 11.941/2009, que estabelece os critérios para a não tributação da subvenção para investimento, a par das alterações promovidas pela Lei nº 11.638 [...].

Consoante se deduz do artigo transcrito supra, mantém-se a possibilidade de incorporação da subvenção (reserva de lucro) ao capital, devendo ser observada a proibição de distribuição (art. 18, §12, III) e restituição aos sócios dos valores das subvenções incorporados ao capital (art. 18, §12, I e II), como pressupostos à sua não tributação. Vê-se que o legislador, após as modificações da lei societária, manteve, em linhas gerais, o tratamento fiscal já consagrado às subvenções, adaptando-o aos comandos, de natureza contábil, previstos na Lei nº 11.638/2007.

Assim é que, incorporado ao capital o valor da subvenção registrado como reserva de lucro e havendo posterior restituição de capital ao titular da participação societária mediante redução do capital social, deve haver a tributação do valor restituído até o limite da subvenção excluída anteriormente da base de cálculo do imposto (art. 18, §1º, I). Se, por outro lado, a redução do capital restituído aos sócios ou acionistas se der até cinco anos antes da data em que ocorreu a subvenção,

posteriormente incorporada ao capital, haverá a tributação do valor restituído até o limite do valor da subvenção excluída da base de cálculo do tributo (art. 18, §12, II).

Assim, é indiferente à tributação o fato de a restituição do capital aos sócios se dar antes ou depois da incorporação do valor da subvenção ao capital social, atentando-se que a restituição de capital havida em período superior a cinco anos antes da data de ocorrência da subvenção não se sujeita à tributação.

O art. 18 também dispõe que, se não for destinado o valor da subvenção à reserva de lucros, incidirá o IRPJ, esclarecendo, ainda, que, seno período de apuração dos lucros, não houver lucro líquido superior ao valor das subvenções para investimento e das doações, nos exercícios subseqüentes, deverá ser transferido para a reserva de lucros (Reserva de Incentivos Fiscais) o valor da subvenção e das doações não transferido no período base por insuficiência de lucros (art. 18, § 32).

Cumprе ressaltar, por fim, que a disciplina das doações e subvenções para investimento não apresenta a transitoriedade característica do Regime Tributário de Transição — RTT, instituído Pela MP nº 449/2008, para suprir a falta de regulamentação fiscal das modificações perpetradas pela novel legislação societária [...].

Ora, os excertos transcritos acima só vêm confirmar a neutralidade fiscal pretendida pela Lei nº 11.638/2007 e que motivou a instituição do RTT, como meio de garantir segurança jurídica até que a legislação fiscal venha atribuir efeitos tributários ao novo regramento contábil. É preciso que 36º citado regime de fato concretize a neutralidade fiscal propalada pela nova lei contábil, o que somente será possível se a apuração fiscal tomar por base a "antiga contabilidade", em relação aos eventos cuja contabilização tenha sido alterada, sem que a lei tributária tenha sido adaptada para definir os efeitos fiscais das mudanças da lei societária. No caso das subvenções para investimentos e doações, a própria MP, convertida na Lei nº 11.941/2009, tratou de regradar os efeitos fiscais decorrentes da nova forma de contabilização, pelo que afigurar-se-ia ilógico e inócuo submetê-las ao regime tributário de transição. [...]

Com efeito, a mera mudança de contabilização das subvenções não alterou sua natureza jurídica, mantendo-se a não tributação pelo IRPJ e a CSLL. Assim, e como base em todo o exposto é de concluir que os recursos erroneamente incluídos na base de cálculo do IRPJ/CSLL pela autuação não são tributáveis, posto tratar-se de subvenção para investimento vez que: i) houve a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi empreendimento econômico, destinada para investimento na implantação de industrial, de interesse público, posto que gerou mais de 100 empregos diretos e centenas indiretos e aumentou substancialmente a arrecadação do Estado; iii)) a subvenção foi instituída em Lei específica; iv) valor subvencionado foi utilizado apenas para absorver prejuízos fiscais, não sendo objeto de distribuição.

9. DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO SOBRE A ESTIMATIVA DO IRPJ/CSLL NÃO RECOLHIDAS MENSALMENTE

A autuação lançou multa de ofício pelo não recolhimento integral de estimativas mensais.

Referida exigência, baseou-se no entendimento de que as subvenções concedidas à Recorrente seriam supostamente para custeio, razão pela qual teria havido, no entendimento da Fiscalização, uma omissão de valores reativos a todos os meses do ano-calendário de 2009.

Todavia, tratando-se de pessoa jurídica submetida ao lucro real anual e, portanto sujeita aos recolhimentos mensais por estimativa, o lançamento de ofício decorrente

da verificação de infração à legislação do imposto de renda deveria referir-se ao período de apuração anual, correspondente ao balanço encerrado em 31/12/2009.

Cabe citar, neste particular, o artigo 2, parágrafo 39, da Lei nº 9.430/96, que expressamente prevê a apuração do lucro real em 31 de dezembro para as pessoas jurídicas sujeitas aos recolhimentos mensais por estimativa. [...].

Constata-se, assim que uma vez encerrado o ano-calendário, não há que se falar em estimativa. O imposto apurado é o final e as estimativas perdem a sua eficácia.

Portanto, a formalização do lançamento de diferenças de estimativas não é possível a luz da legislação de regência, visto que esta apenas permite o lançamento do imposto de renda definitivo — após ocorrido o fato gerador — apurado quando do ajuste anual. [...]

Logo, a pretensão formulada pela D. Fiscalização no AI ora guerreado se faz incabível devendo ser cancelando o lançamento efetuado e as multas aplicadas.

III - 10. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL - AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO FISCO FEDERAL PARA FISCALIZAR

Finalmente, o incentivo fiscal foi concedido à Recorrente por prazo certo e sob condição na forma do art. 178 do CTN: [...].

Assim, se o incentivo fiscal não foi cancelado, nem anulado pelo Estado de Goiás é porque ele cumpriu os objetivos de fomentar e expandir a atividade econômica no Estado.

Não cabe ao Fisco Federal fiscalizar a aplicação dos recursos provenientes do incentivo fiscal outorgado à Recorrente pelo Estado de Goiás. Cabe a ele apenas fiscalizar o cumprimento dos termos e condições dos incentivos fiscais outorgados pela União.

Se o ente político titular da outorga isencional deu-se por satisfeito com a destinação dos recursos dela decorrente não cabe ao Fisco de outra esfera política contestar, destacadamente pelo fato da Lei 11.180/90 só autorizar o início da fruição dos benefícios após início das obras e o recebimento anual está condicionado ao cumprimento de todas as fases do projeto apresentado e aprovado.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV — DOS PEDIDOS

Por todo exposto requer:

(A) o acolhimento do presente Recurso, deferindo-se a juntada dos anexados documentos (§ 42., do art. 16, do Decr. 70.235/72) que se contrapõe a motivação dada no r. Acórdão da 3ª Turma da DRJ/FOR (trecho às fls. 597, penúltimo §) que desqualificou o Contrato CTN/BEG/FOMENTAR nº. 016/99 (fls. 561/574) como meio de prova;

(B) o acolhimento das preliminares e a declaração de nulidade do lançamento de crédito tributário;

(C) no mérito, a reforma em parte, do r. Acórdão nº. 08-29.637, da 3ª Turma da DRJ/FOR, acolhendo integralmente as razões do presente recurso [...].

Em 13.03.2019 a Recorrente adita o recuso voluntário, e-fls. 711-715. Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

O presente auto de infração foi lavrado para a exigência de tributo federal sobre os valores recebidos pela Autuada a título de subvenção estadual, criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984, e reformulado pela Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990, a qual se encontra vigente com diversas alterações.

Contudo, os art. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 pacificou essa discussão estipulando que os incentivos estaduais são subvenção para investimento [...].

Em cumprimento à 1-C 160 foi publicado o Convênio Confaz nº 190/2017 tratando das informações que a serem prestadas para cumprimento dos requisitos da citada 1-C 160/17 [...].

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, têm efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Assim, impende-se destacar que o Estado de Goiás cumpriu todas as exigências convalidando os benéficos fiscais da Recorrente:

a) Em cumprimento do disposto na LC nº 160/17 e do Convênio CONFAZ nº 190/17, o Estado de Goiás Publicou o Decreto nº 9.193/2018, dando publicidade à relação de atos normativos de que trata o inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, cópia anexa (Doc. 01), no qual foi incluído o benefício fiscal concedido à Autuada atualmente regulado pela Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990 e suas alterações, conforme consta do Anexo V Páginas 36-40 do Decreto nº 9.193/2018. E, também no anexo VI do citado Decreto nº 9.193/2018 às páginas 41-44.

Por fim, em 11 de dezembro de 2018 foi publicado no DOE a LEI Nº 20.367 que reinstitui as Leis de Decretos estaduais que concedem benefícios fiscais, cumprindo, assim a o ultimo procedimento exigido pela Lei Complementar 160/2017 e pelo Convênio ICMS 190/2017 para convalidação do benefício fiscal usufruído pela Recorrente, Cópia anexa (Doc. 03).

Destarte, após a publicação a derrubada do veto dos citados artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, restou superada a discussão acerca da natureza das subvenções recebidas em razão da concessão de benefícios estaduais, pois a lei dispõe claramente que todos os benefícios e incentivos fiscais relativos a ICMS são considerados subvenção para investimento. Logo, as verbas objeto desta autuação não são passíveis de incidência de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP ou COFINS, tornando insubsistente a matéria deste auto de infração.

Ante o exposto, pugna-se pelo reconhecimento da perda do objeto da presente autuação e, portanto, a improcedência do lançamento.

Em 28.04.2022 a Recorrente adita o recuso voluntário, e-fls. 792-796. Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

1. Pedido de Antecipação do Julgamento

A Lei nº 9.784/1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, traz em seu Art. 60-A, I, que, no campo do processo Administrativo Federal, se figurarem como parte ou interessado pessoas com idade

igual ou superior a 60 (sessenta) anos, detém a prioridade na tramitação nos procedimentos administrativos. [...]

Neste viés, nos termos da Lei nº 9.784/1999 e do Regimento Interno no CARF Art. 46, VI (RICARF), solicitamos prioridade no julgamento do presente processo em razão da presença de dois advogados com idade superior a 60 (sessenta) anos, quais sejam o Dr. Aparecido Barrios Costa, OAB/GO nº 13.881, que conta com 74 (setenta e quatro) anos atualmente, e o Dr. Antônio Balian, OAB/GO nº 16.824, com 79 anos, ambos devidamente constituídos como procuradores por meio do instrumento acostado às fls. 487, estando anexas a esta manifestação as cópias das carteiras da OAB.

2. Extinção da Suposta Infração Pela LC 160/17

A Empresa teve lavrado em seu desfavor o presente Auto de Infração exigindo Tributo Federal sobre os valores recebidos a título de subvenção estadual, criados pela Lei Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984, e reformulado pela Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990, a qual se encontra vigente com alterações.

No entanto, conforme é de conhecimento desta E. Seção, em 07 de agosto de 2017 foi sancionada a Lei Complementar nº 160/2017, que pacificou a discussão ao estipular que os incentivos estaduais são subvenção para investimentos, nos termos dos Arts. 9º e 10 [...].

Nessa acepção foi juntado nos presentes Auto, às fls. 560 - 574, os comprovantes de que o benefício fiscal em questão foi devidamente convalidado, atendendo todos os requisitos dispostos na LC 160 e Convenio Confaz 190/2017.

Posto isto, em 13 de julho de 2021, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do Acórdão de nº 9101.005.508, decidiu por afastar a incidência de IRPJ sobre benefício fiscal. Entendimento esse com o advento da Lei Complementar nº 160 subtraiu a competência das Autoridades de Fiscalização Tributária Federal e dos próprios Julgadores do contencioso Tributário de analisar normativos locais, e, conseqüentemente, de decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento. [...].

Por sua vez, no mês de dezembro de 2018, foi publicada no Diário Oficial do Estado (DOE) a Lei nº 20.367/2018, que dispõe sobre a reinstituição dos incentivos, dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais e das isenções relativos ao ICMS.

Deste modo, cumpria-se o último requisito exigido pela Lei Complementar 160/2017 para, de fato, convalidar o Benefício Fiscal utilizado pela ALBRACOLOR.

Nesse passo, resta evidenciada a superação da discussão acerca das naturezas das subvenções recebidas em razão da concessão de benefícios estaduais, pois a Lei dispõe claramente que todos os Benefícios e Incentivos Fiscais relativos a ICMS são considerados subvenção para investimentos. Logo, as verbas objeto desta autuação não são passíveis de incidência de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP ou COFINS, tornando insubsistente a matéria deste Auto de Infração.

Nessa medida, requer o seguinte:

a) a prioridade do Julgamento, com base no Art. 46, VI, da Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015 (versão multivigente atualizada em 14.02.2022) – RICARF (Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), uma vez que os procuradores Dr. Aparecido Barrios e Dr. Antônio Balian atendem aos requisitos da Lei nº 9.784 de 29.01.1999, em seu Art. 69-A, por possuírem idade superior a 60 (sessenta) anos;

b) O reconhecimento da perda do objeto da Autuação, em decorrência da LC 160 e regulamentos;

c) Ou, de maneira diversa, em consonância com o entendimento firmado nas Câmaras Superiores, seja reconhecida a não incidência de tributos federais sobre benefício fiscal estadual, julgando totalmente improcedente o Lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito das exigências de IRPJ e de CSLL referentes aos anos-calendário de 2008, de 2009 e de 2010 e de PIS e de Cofins referentes ao ano-calendário de 2009 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Competência

A Recorrente alega ausência de competência da União para fiscalizar incentivo fiscal estadual.

A Constituição da Republica Federativa do Brasil determina:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...]

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, cria a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da esfera do Poder Executivo Federal, responsável pela gestão da Administração Aduaneira e Tributária em âmbito nacional.

O Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, prevê:

Art. 1º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Economia, tem por finalidade:

I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, incluídas aquelas relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidos outros fundos e entidades, na forma da legislação em vigor;

II - propor medidas de aperfeiçoamento, regulamentação e consolidação da legislação tributária federal;

III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, e editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;

IV - estabelecer obrigações tributárias acessórias e disciplinar a entrega de declarações;

V - preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de reconhecimento de direitos creditórios relativos aos tributos administrados pela RFB;

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prevê:

Art. 43. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); [...]

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, [...].

Art. 65 As Turmas Extraordinárias julgam, preferencialmente, recursos voluntários relativos à exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de dois mil salários mínimos, assim considerado o valor do principal mais multas ou, no caso de reconhecimento de direito creditório, o valor do crédito pleiteado, na data do sorteio para as Turmas, [...].

No presente caso, houve o lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e-fls. 04-47, pela:

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento [...].

Assim, compete à RFB proceder ao lançamento de ofício dos tributos por ela administrados nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de

declaração inexata, matérias tributáveis estas que são objeto de reexame nessa segunda instância de julgamento no presente feito fiscal.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prescreve:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

No presente caso, houve os lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e-fls. 04-47, pela:

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a receita auferida a título de "desconto na quitação antecipada do FOMENTAR", benefício concedido pelo Estado de Goiás na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não enquadrado como subvenção para investimento [...].

Verifica-se que os Autos de Infração podem ser objeto de um único processo em relação ao mesmo sujeito passivo, dado que a comprovação dos ilícitos depende dos mesmos elementos de prova.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento é procedimento administrativo privativo da autoridade administrativa em que se verificou: (a) a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; (b) a identificação da matéria tributável, conforme enquadramento legal expressamente distinguido; (c) o cálculo do montante do tributo devido; (d) a identificação correta do sujeito passivo da obrigação tributária e (e) a aplicação da penalidade cabível. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional e art. 39 do Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011).

O vício material decorrente do erro de direito pode ser identificado no objeto, ou seja, no próprio lançamento de ofício tal como o descompasso de feição externa, internormativa. Configura-se o erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma tributária, entre outras hipóteses quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (Agravamento Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1475503/PE).

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 08, de 08 de março de 2013, esclarece:

No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prescreve:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

O contrato de subvenção ao investimento CTN/BEG/Fomentar nº 016, de 1999, e-fls. 146-173, foi regularmente analisado pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância em cotejo com os registros contábeis e fiscais. Assim, não há quaisquer incorreções nos feitos fiscais, pois foram consideradas todas as provas produzidas nos autos, embora a Recorrente demonstre inconformismo com a sua apreciação.

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação às atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Prioridade de Tramitação

A Recorrente requer a prioridade de tramitação do procedimento, uma vez que o representante legal da pessoa jurídica é pessoa com idade superior a 60 anos.

A Lei nº 10.741, de 01 de outubro de 2003, prevê:

Art. 71. É assegurada prioridade na tramitação dos processos e procedimentos e na execução dos atos e diligências judiciais em que figure como parte ou interveniente pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, em qualquer instância.

§ 1º O interessado na obtenção da prioridade a que alude este artigo, fazendo prova de sua idade, requererá o benefício à autoridade judiciária competente para decidir o feito, que determinará as providências a serem cumpridas, anotando-se essa circunstância em local visível nos autos do processo.

§ 2º A prioridade não cessará com a morte do beneficiado, estendendo-se em favor do cônjuge supérstite, companheiro ou companheira, com união estável, maior de 60 (sessenta) anos.

§ 3º A prioridade se estende aos processos e procedimentos na Administração Pública, empresas prestadoras de serviços públicos e instituições financeiras, ao atendimento preferencial junto à Defensoria Pública da União, dos Estados e do Distrito Federal em relação aos Serviços de Assistência Judiciária.

§ 4º Para o atendimento prioritário, será garantido à pessoa idosa o fácil acesso aos assentos e caixas, identificados com a destinação a pessoas idosas em local visível e caracteres legíveis. (Redação dada pela Lei nº 14.423, de 2022)

§ 5º Dentre os processos de pessoas idosas, dar-se-á prioridade especial aos das maiores de 80 (oitenta) anos. (Redação dada pela Lei nº 14.423, de 2022)

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, determina:

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei. [...]

Art. 69-A. Terão prioridade na tramitação, em qualquer órgão ou instância, os procedimentos administrativos em que figure como parte ou interessado: (Incluído pela Lei nº 12.008, de 2009).

I - pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos;

A Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prescreve:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

Art. 1.048. Terão prioridade de tramitação, em qualquer juízo ou tribunal, os procedimentos judiciais:

I - em que figure como parte ou interessado pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos ou portadora de doença grave, assim compreendida qualquer das enumeradas no art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. [...]

§ 1º A pessoa interessada na obtenção do benefício, juntando prova de sua condição, deverá requerê-lo à autoridade judiciária competente para decidir o feito, que determinará ao cartório do juízo as providências a serem cumpridas.

§ 2º Deferida a prioridade, os autos receberão identificação própria que evidencie o regime de tramitação prioritária.

O Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prevê:

Art. 86. Terão tramitação prioritária os processos: [...]

VI - nos quais figure como parte ou interessado, nos termos do art. 69-A da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, pessoas com idade igual ou superior a sessenta anos, dentre as quais terão prioridade especial as maiores de oitenta anos, pessoa portadora de deficiência física ou mental e pessoa portadora de moléstia grave, mediante requerimento do interessado e prova da condição;

Interpretando esses dispositivos legais, o Recurso Especial nº 1801884/SP proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim define:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO. TRAMITAÇÃO. PRIORIDADE. IDOSO. LEGITIMIDADE. ART. 71 DA LEI Nº 10.471/2003. ESTATUTO DO IDOSO. ART. 1.048 DO CPC/2015. REQUERIMENTO. CONCESSÃO.

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ).
2. Cinge-se a controvérsia a definir quem legitimamente pode postular a prioridade de tramitação do feito atribuída por lei ao idoso.
3. A prioridade na tramitação do feito é garantida à pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos que figura como parte ou interveniente na relação processual (arts. 71 da Lei nº 10.471/2003 e 1.048 do CPC/2015).
4. A pessoa idosa é a parte legítima para requerer a prioridade de tramitação do processo, devendo, para tanto, fazer prova da sua idade.
5. Na hipótese dos autos, a exequente - pessoa jurídica - postula a prioridade na tramitação da execução de título extrajudicial pelo fato de um dos executados ser pessoa idosa, faltando-lhe, portanto, legitimidade e interesse para formular o referido pedido.

Para os fins legais, a pessoa idosa que faz jus à tramitação prioritária nos processos restringe-se à atuação como parte - autor, réu ou litisconsorte - ou como interveniente, assim considerado aquele que ingressa nos autos, entre outras hipóteses, por meio da assistência, da denúncia da lide ou do chamamento ao processo, nos termos dos arts. 119 a 132 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

No presente caso, a Recorrente, pessoa jurídica, e o seu representante legal postulam a prioridade na tramitação do processo administrativo fiscal. Ocorre que lhes faltam legitimidade para formular o referido pedido.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, prevê:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, prescrevia à época:

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: (Vide)

- I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;
- II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- III - prêmio na emissão de debêntures;
- IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

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

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

§ 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:

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

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

O Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, interpreta:

2.8. O DL 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos "Resultados Não Operacionais", fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as Subvenções:

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

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 19; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas".

2.9. A primeira consequência que se extrai do citado art. 38 é que as Subvenções para Investimento também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos "Resultados não Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.

2.10. A segunda consequência é que Subvenções, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art. 44 da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as Subvenções para Investimento com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

O Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – Fomentar foi criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984. Posteriormente o Programa Fomentar está regulamentado pela Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990. Alterada pela Lei Estadual nº 11.660, de 27 de dezembro de 1991, regulamentado pelo Decreto nº 3.822 de 10 de julho de 1992.

Este programa tem como escopo o incremento da atividade econômica em Goiás, incentivando a expansão das atividades industriais consideradas relevantes. Um dos instrumentos é a concessão de empréstimos de montante equivalente a até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual.

A Lei Estadual nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 4.989, de 30 de dezembro de 1998, e pelo Decreto nº 5.036, de 16 de abril de 1999, concede desconto na a quitação antecipada do referido empréstimo, caso em que este montante é considerado como subvenção para investimento:

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 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"

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;

§ 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.

Nesse sentido, à época, os requisitos para fruição do incentivo caracterizado como subvenção de investimento são: (a) os recursos devem ser originários de pessoas jurídicas de direito público; (b) os recursos devem ter destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; (c) necessário sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (d) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e (e) os recursos devem ser registrado contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Consta no Relatório Fiscal, e-fls. 48-66:

II.3 – O Desconto Obtido na Quitação Antecipada do Financiamento junto ao FOMENTAR não é Subvenção para Investimento

13. Em resposta ao Termo de Continuação do Procedimento Fiscal, foram apresentadas cópia do Instrumento Particular de Contrato de Financiamento nº 016/99, e aditivo nº 01 (Doc. 5.2). De acordo com os referidos documentos, os recursos provenientes do FOMENTAR são utilizados para CAPITAL DE GIRO.

14. Os recursos provenientes dos descontos obtidos nas quitações antecipadas do financiamento do FOMENTAR não se enquadram como subvenção para investimento, pois lhe faltam dois dos três requisitos necessários para caracterizá-los como tal:

I) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-los para investimento, representada pela estrita VINCULAÇÃO e SINCRONIA dos recursos com as aplicações em bens e direitos, AJUSTADAS por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade;

II) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado (frisa-se, ainda, que nem mesmo houve projeto de implantação ou expansão).

II.4 – Natureza do Desconto Obtido na Quitação Antecipada do Financiamento junto ao FOMENTAR

15. Da leitura da cópia do Instrumento Particular de Contrato de Financiamento nº 016/99, e aditivos nº 01 (Doc. 5.2), observa-se que os juros (de 0,2% ao mês), não capitalizáveis, são exigíveis mensalmente, cujo atraso no pagamento acarreta o cancelamento das liberações das demais parcelas do crédito.

16. Dessa forma, infere-se que a dívida, a ser paga em parcelas após o período de utilização do crédito, é composta, em essência, pelo valor do principal.

17. O Decreto Estadual nº 5.036, de 16 de abril de 1999, dispõe sobre os limites dos descontos calculados sobre o saldo devedor do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR:

Art. 4º Os valores dos créditos do FOMENTAR a serem ofertados ao público, periodicamente, serão os da avaliação realizada por empresa especializada, não podendo ser estes inferiores as 11% (onze por cento) do saldo credor bruto. [...]

18. De acordo com planilha juntada como ANEXO I, o desconto obtido na liquidação antecipada do financiamento do FOMENTAR no leilão de 30/06/2008 representa 80% do saldo devedor. Nos leilões de 10/12/2009 e 15/12/2010, representam 89%.

19. Há de ser ressaltado, portanto, que os descontos abrangem, em essência, o montante do principal da dívida e não apenas os acessórios. Em consequência, não podem ser classificados como “receitas financeiras”, mas devem ser classificados como “perdão de dívida”, integrante do item “outras receitas operacionais”. [...]

II.5 – INFRAÇÕES do IRPJ e CSLL – Valores de Receita Auferidos a Título de Desconto na Quitação Antecipada do Financiamento Tomado junto ao Programa FOMENTAR Infração nº 0001 - Ano-Calendário 2008

22. Consoante a escrituração contábil da Fiscalizada (conforme processamento dos arquivos magnéticos mediante ferramenta computacional “Contágil”) referente ao ano-calendário 2008, documento “Razão (2008 06 Lançamentos Fomentar)”, a Contribuinte não levou ao resultado do exercício as receitas auferidas a título de desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR. Tais valores foram debitados da conta do Passivo “221020001 - Financ.beg/Fomentar”, e creditados diretamente na conta do Patrimônio Líquido “24201 - Subvencao P/Investimentos”.

23. Em decorrência de esses valores obtidos a título de desconto não serem subvenção para investimento (consoante visto acima), não incide no caso a norma do art. 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Portanto os valores de receita auferidos a título de desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, relacionados no ANEXO I, devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL.

24. O valor do desconto obtido foi de R\$ 244.802,53, que se tornou juridicamente disponível ao contribuinte na data da oferta de liquidação no Leilão do Fomentar, em 30/06/2008, devendo então ser incluído na apuração anual do resultado em dezembro/2008.

25. Cabe ainda acrescentar que, na apuração do IRPJ e da CSLL por estimativa de 31/12/2008, o contribuinte apurou saldo negativo de IRPJ e CSLL. Ambos os saldos negativos foram objetos de pedidos eletrônicos de ressarcimento e compensação (PER/DCOMP) nº 01663.68081.200209.1.3-5000 (CSLL), e 31451.39992.200209.1.3.02-8631 (IRPJ).

25.1 O PER/DCOMP da CSLL, de R\$ 2.560,57, já teve seu processamento concluído via sistema eletrônico, homologando-o. Assim, o referido saldo negativo não será compensado no Auto de Infração, pois seu ressarcimento já foi definitivamente consumado com a compensação de outros débitos.

25.2 O PER/DCOMP do IRPJ, de R\$ 11.325,38 está ainda pendente de análise via sistema eletrônico. Tendo em vista a apuração da presente infração, o processamento do mesmo será sobrestado para posterior indeferimento (Não-homologação), e com isso, o saldo negativo apurado em 31/12/2008 será compensado no Auto de Infração IRPJ.

Infração nº 0002 - Ano-Calendário 2009

26. Consoante a escrituração contábil da Fiscalizada (conforme processamento dos arquivos magnéticos mediante ferramenta computacional “Contágil”) referente ao ano-calendário 2009, documento “Razão (2009 12 Lançamentos Fomentar)”, a Contribuinte levou ao resultado do exercício a receita auferida a título de desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR (DIPJ: Ficha 06A, Linha 57 – Outras Receitas). Entretanto, tal valor foi excluído na apuração do lucro real (Ficha 09A, linha 69 - Outras Exclusões). Essa ocorrência também está registrada no Lalur em sua folha 06 – verso.

27. O valor do desconto obtido foi de R\$ 661.468,49, que se tornou juridicamente disponível ao contribuinte na data da oferta de liquidação no Leilão do Fomentar, em 10/12/2009, devendo então ser incluído na apuração anual do resultado em dezembro/2009.

28. A exclusão, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos valores de receita auferidos a título de desconto na quitação antecipada do financiamento tomado junto ao Programa FOMENTAR, não é permitida, pois não se trata de subvenção para investimento (consoante visto acima). É o que dispõem os arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

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.

§ 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:

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

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.

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; e

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

Infração nº 0003 - Ano-Calendário 2010

29. Para o ano-calendário 2010, o tratamento contábil foi o mesmo utilizado no ano-calendário 2009, com débito do desconto na conta do financiamento Beg/fomentar e crédito na conta “57103 – Subvenção P/Investimento”, pertencente ao grupo de “Outras Receitas Não Operacionais”. No encerramento do exercício, o valor é transferido para a 61201005 – Resultado do Exercício, e finalmente, à conta do Patrimônio Líquido “24201 - Subvenção P/Investimentos”. Documento juntado ao processo digital “Razão (2010 12 Lançamentos Fomentar)”.

30. Considerando a forma de tributação escolhida para o ano-calendário 2010 foi apuração pelo Lucro Presumido, o valor do desconto obtido com a liquidação antecipada deveria ter sido oferecido à tributação na DIPJ daquele exercício, na Ficha 14A, linha 19 – Demais Receitas.

31. O valor do desconto obtido foi de R\$ 681.257,90, que se tornou juridicamente disponível ao contribuinte na data da oferta de liquidação no Leilão do Fomentar, em 15/12/2010, devendo então ser incluído na apuração do lucro do 4º Trimestre de 2010.

Verifica-se que o lançamento de ofício pauta-se na premissa de que não restou evidenciado de que houve a efetiva e específica aplicação da subvenção em investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Sobre essa matéria a Recorrente afirma que instalou um nova indústria e que o valor subvencionado representou instalação de unidade econômica.

Na decisão de primeira instância consta que não houve a estrita vinculação dos valores subvencionados com o suposto investimento e assim não houve a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, em investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Ainda, que o contrato CTN/BEG/Fomentar nº 016, de 1999, e-fls. 561-574, não comprova por si só a existência da subvenção para investimento.

Posteriormente, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, vigente à época, prevê:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

Cabe esclarecer que a partir 01.01.2024, a Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, regulamenta o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico alterando os requisitos para o não câmputo no lucro real das subvenções para investimentos e revogando expressamente o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Sob a égide do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que têm efeito retroativo alcançando os processos administrativos ainda não definitivamente julgados, o requisito exigido é de que os recursos sejam registrados em reserva de lucros e que somente podem ser utilizados para absorção de prejuízos ou aumento do capital social. Os incentivos fiscais convalidados no contexto desta lei complementar são agora tratados como subvenção para investimento, em razão da previsão de que os incentivos fiscais e financeiros fiscais de ICMS, tais como os créditos presumidos, isenções ou subvenções, sejam quais forem, sempre serão consideradas subvenção para investimento, desde que sejam de ICMS no contexto da das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160, de 2017, desde que atenda todos os seus requisitos para a validação destes incentivos, dentre os quais são a publicação em Diário Oficial e o depósito no Confaz da legislação que concede o incentivo.

A Resolução do Confaz nº 05, de 05 de julho de 2018 determina:

Art 1º Autorizar os Estados do Amapá, Espírito Santo, Goiás, Paraíba, Paraná e São Paulo, nos termos do parágrafo único da cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, a publicar no Diário Oficial do Estado, até 28 de dezembro de 2018, relação com a identificação de atos normativos relativos aos benefícios fiscais, instituída por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, conforme deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 169ª reunião ordinária, realizada no dia 5 de julho de 2018, em Brasília, DF, na forma do anexo único desta resolução.

A Resolução Confaz nº 10, de 01 de novembro de 2018, prevê:

Art 1º Ficam autorizados os Estados de Goiás, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Tocantins, nos termos do parágrafo único da cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, a publicar no Diário Oficial do Estado, até 31 de julho de 2019, relação com a identificação de atos normativos relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na forma do anexo único desta resolução.

Parágrafo único. Fica estendido até 27 de dezembro de 2019, para os Estados supracitados, o prazo para registrar e depositar na Secretaria Executiva do CONFAZ a documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no caput deste artigo, inclusive os correspondentes atos normativos, conforme disposição do parágrafo único da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17.

O programa Fomentar consistente em incentivo fiscal concedido unilateralmente pelo Estado-membro de Goiás está convalidado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, por cumprir todos os seus

requisitos, de acordo com o que se extrai da Resolução do Confaz nº 05, de 2018 e da Resolução do Confaz nº 10, de 2018.

A Solução de Consulta Cosit nº 145 de 15 de dezembro de 2020, interpreta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU
FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA
INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. [...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU
FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA
INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação da base de cálculo da CSLL apurada na forma do resultado do exercício desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Está pacificado no Recurso Especial Repetitivo nº 1945110/RS proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1182, que é de aplicação vinculante, nos termos do ar. 99 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

TESE JURÍDICA:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico. [...]

EMENTA

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça: A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

2.1. A Primeira Turma aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

2.2. A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes." (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que "a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação" (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício

fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que "o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos".

6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR: Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados de plano. O art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

Vale esclarecer que a norma específica que trata do processo administrativo fiscal estabelece que a impugnação, cuja apresentação regular instaura a fase litigiosa no procedimento, deve conter todas as alegações e instruída com os elementos de prova que as justificam, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais (art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tendo em vista o princípio da concentração da defesa pela via estreita de dilação probatória que o rege, cabe a Recorrente o ônus da prova de seus argumentos com a finalidade de alterar do ato administrativo, já que a atuação da autoridade julgadora limita-se ao controle da sua legalidade, por expressa previsão legislativa (art. 145 do Código Tributário Nacional). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório de suas alegações, já que a alteração do lançamento de ofício não dispensa a respectiva comprovação. Tem-se que a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse sentido, nessa circunstância, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações.

O procedimento de lançamento de ofício pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução no rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, dado o novo critério jurídico implementado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, pelas Resolução do Confaz nº 05, de 2018 e da Resolução do Confaz nº 10, de 2018 e pelo Recurso Especial Repetitivo nº

1945110/RS. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do lançamento de ofício considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o lançamento de ofício nesse segundo momento, já que se encontra com a exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumpra registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito, os débitos permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte decisão favorável à Recorrente, deve ser possibilitada a discussão do mérito do lançamento de ofício nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Multa de Ofício Isolada - Concomitância

A Recorrente apresenta alegações em face a exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativa após encerrado o ano-calendário.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995: prevê:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. [...]

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; [...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: [...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Com edição da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi alterada no seguinte sentido:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II — de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A multa de ofício isolada no percentual de 50% sobre o valor de estimativa que deixou de ser recolhida é aplicada após o encerramento do ano-calendário ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no período de apuração correspondente.

Sobre o tema a Súmula CARF n.º 105, de observância obrigatória nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023, assim dispõe:

Súmula CARF n.º 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com edição da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, no caso de ausência de recolhimento de estimativa mensal há incidência de multa de ofício isolada de 50% sobre o valor apurado no mês, não havendo falar em impossibilidade de sua imposição após o encerramento do ano-calendário.

A Súmula CARF n.º 105 foi editada com base na interpretação dada a fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007 e por essa razão se aplica até o ano-calendário de 2006.

Sobre o litígio aplicam-se os fundamentos constantes no Acórdão 1ª Turma/CSRF n.º 9101003.002, de 08.08.2017, que são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

3. Aplicação simultânea da multa isolada por falta de recolhimento das estimativa mensais com a multa de ofício

No mérito, outra questão a ser dirimida no recurso da contribuinte diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente,

desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. [art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996] [...].

Vê-se então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema. [...]

Sobre o assunto, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido, muitas vezes, invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, que limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. [...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. [...]

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105. [...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007", ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹⁰ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. [...]

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção, exposta pelo relator. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz o i. Relator, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. [...]

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹¹ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário. [...]

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. [...]

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem. [...]

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal. [...]

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula. [...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Com relação ao segundo argumento apresentado pela Contribuinte, de que a multa isolada "também deve ser afastada pela impossibilidade de se exigir esta multa após o encerramento do ano-calendário", cumpre esclarecer que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrários à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Nesse sentido, a partir do ano-calendário de 2007 a legislação impõe a aplicação concomitantemente das penalidades de multa de ofício proporcional sobre a totalidade ou diferença de tributo e a multa de ofício isolada sobre o valor da estimativa não recolhida. O lançamento de ofício tratado no presente caso refere-se ao ano-calendário de 2009.

A modificação inserta no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ao reduzir o percentual da multa de ofício isolada aplicada de 75% para 50% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Todavia, como se trata de lançamento denominado decorrente ou reflexo de multa de ofício isolada, deve ser observado o decidido sobre o lançamento de IRPJ que lhe deu origem, por terem suporte fático comum.

PIS/Cofins

A Recorrente defende a não incidência de PIS/Cofins: (a) sobre as receitas financeiras e (b) sobre os recursos de subvenção de investimentos por não terem natureza jurídica de receitas.

A Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, prescreve:

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, determina:

Art. 1.º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de setembro de 1991, determina:

Art. 1.º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, prevê:

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

Ne sentido, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, as quais versam sobre o regime não cumulativo do PIS e da Cofins, definem que a base de cálculo é a receita bruta, incluindo-se a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, inclusive financeiras. Ocorre que as receitas de que trata o presente processo possuem natureza distinta da receita financeira.

No que se refere aos recursos de subvenção de investimentos, consta no Recurso Especial nº 1825503/SC proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011;

AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

A Solução de Consulta DISIT/SRRF/02 nº 2003, de 05 de abril de 2023, interpreta:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, nos termos do art. 1º, § 3º, X da Lei nº 10.637, de 2002, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 e pelos arts. 28 e 33 da IN RFB nº 1911, de 2019, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 124 DE SETEMBRO DE 2020

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/2014, arts. 30 e 54; Lei nº 10.893/2004, arts. 1º, 3º, 17, 19 e 26; Lei nº 10.637/2002, arts. 1º, § 3º, inciso X, e 8º, inciso II; PN CST nº 112/1978.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, nos termos do art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 e pelos arts. 28 e 33 da IN RFB nº 1911, de 2019, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido

concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 124 DE SETEMBRO DE 2020

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/2014, arts. 30 e 55; Lei nº 10.893/2004, arts. 1º, 3º, 17, 19 e 26; Lei nº 10.833/2003, arts. 1º, § 3º, inciso IX, e 10, inciso II; PN CST nº 112/1978.

Todavia, como se trata de lançamentos denominados decorrentes ou reflexos de PIS e Cofins, deve ser observado o decidido sobre o lançamento de IRPJ que lhe deu origem, por terem suporte fático comum.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamentos Reflexos

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de multa de ofício isolada, CSLL, de PIS e de Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017 e do Recurso Especial Repetitivo nº 1945110/RS com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação dos lançamentos de ofício devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva