



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722432/2015-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.300 – 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: 2011,2012

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).

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito 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\$1.037.771,87 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2011 e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2012 apurado pelo lucro presumido, e-fls. 225-236:

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS

INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS

Ausência de inclusão, na base de cálculo, de receita decorrente de desconto obtido na quitação antecipada de financiamento junto ao Programa FOMENTAR - desconto esse classificado pelo sujeito passivo como subvenção para investimento -, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/06/2011	467.754,91	75,00
31/12/2011	517.653,33	75,00
31/12/2012	1.009.110,53	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2011 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 521 do RIR/99

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado 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\$373.597,88 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2011 e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2012 apurado pelo lucro presumido, e-fls. 237-245:

OMISSÃO DE RECEITA

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

Ausência de inclusão, na base de cálculo, de receita decorrente de desconto obtido na quitação antecipada de financiamento junto ao Programa FOMENTAR - desconto esse classificado pelo sujeito passivo como subvenção para investimento -, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/06/2011	467.754,91	75,00
31/12/2011	517.653,33	75,00
31/12/2012	1.009.110,53	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2011 e 31/12/2012:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2011 e 31/12/2012:

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

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma DRJ/04 nº 104-003.608, de 05.03.2021, e-fls. 439-449:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011, 01/10/2012 a 31/12/2012

TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO OU NÃO DA SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. INSTITUTO (SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL) PRÓPRIO DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO E INVESTIMENTO. TRATAMENTO COMO OUTRAS RECEITAS TRIBUTÁVEIS NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. HIGIDEZ.

Toda a discussão sobre tributação, ou não, de subvenções governamentais (custeio e investimento) somente existe no âmbito do regime de tributação pelo lucro real, como expressamente previsto nos arts. 19 e 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e

art. 30 da Lei 12.973/2014. No âmbito da tributação pelo lucro presumido, regime optativo para o contribuinte, não existe tal discussão, porque a base de cálculo do IRPJ e CSLL é obtida pela aplicação de percentual previsto em lei sobre a receita bruta operacional para se alcançar o resultado presumido, e sobre tal resultado devem ser ainda acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos, os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e outros resultados positivos. As subvenções governamentais, como as subvenções para investimento, são receitas, como se vê na doutrina contábil, e devem ser enquadradas como demais receitas para compor a base de cálculo do lucro presumido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a impugnação, nos termos do voto do relator.

Recurso Voluntário

Notificada em 16.03.2021, e-fl. 458, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 13.04.2021, e-fls. 460-489, 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:

IV. DIREITO

1. Nulidade por Violação Ao Princípio Constitucional Federativo e da Imunidade Tributária Disposta no Art. 150, VI, a, da CF/88

A questão em deslinde se resume a um benefício concedido pelo Estado de Goiás a Recorrente dentro da sua autonomia de gestão tributária, na forma de renúncia fiscal, visando à implantação da sua unidade industrial, tendo como objetivo a geração de empregos.

Nesse sentido cabe em primeiro plano uma análise quanto à forma de Estado que nos termos disposto no artigo 10 da Constituição Federal de 1988 é federativa: [...]

Extraí-se das características da federação, que o traço marcante é a autonomia entre os Estados-membros e a União. A fim de garantir a autonomia a Constituição Federal atribuiu aos Estados-membros e a União suas respectivas competências privativa, comum e concorrente.

Entre as competências privativas que a Constituição Federal atribuiu a União e aos Estados-membros está à tributária, onde se distribuiu a cada ente político os tributos que podem ser instituídos para fazer frente as despesas decorrentes da autonomia de gestão e financeira. Cada Estado-membro dentro da sua autonomia de gestão e das necessidades locais estabelece a sua política estratégica de desenvolvimento econômico para alcançar o interesse público. O Estado-membro ou a União que adentrar na autonomia do outro estará violando o princípio federativo.

Logo quando a União institui IRPJ e CSLL sobre os ingressos referentes a subvenção para investimento a título de crédito concedido pelo Estado extrapola a sua competência privativa tributária e adentra na de outro ente político pois anula parcialmente o referido benefício fiscal. A incidência do IRPJ e da CSLL reduz o benefício fiscal em até 34%, correspondente à somatória das alíquotas de 25% do IRPJ (básica 15% mais 10% de adicional) e 9% da CSLL. [...]

Constata-se das lições acima que a possibilidade de um ente federado tributar o incentivo fiscal subvencionador concedido por outro, contraria a forma de Estado Federal.

Logo, permitir à União tributar um crédito de ICMS recebido por um contribuinte, como se receita fosse, implica em aceitar que um ente federado possa interferir na política fiscal-econômica de outro ente, isto é, restringir a utilização de técnicas fiscais com finalidades indutoras.

A União tributar onde o Estado concedeu algum benefício fiscal é o mesmo que a União isentar conceder benefício fiscal onde o Estado tributou - a chamada isenção heterônoma, que é vedada nos termos do no art.151, III da CF.

Pois bem, elucidados esses pontos cabe destacar que o programa instituído pelo Estado de Goiás tem finalidade extrafiscal clara e incontroversa de atrair investimentos para o Estado, viabilizando a instalação de empreendimentos diversos em seu território. [...]

É absolutamente clara a natureza de subvenção de investimento. Ora, os Estados não procuram, com seus incentivos, custear as empresas, mas sim atrair a implantação de estabelecimentos industriais e comerciais em seu território, aumentando sua arrecadação e gerando incremento de desenvolvimento regional.

Esta intenção de atração de investimentos e implantação/expansão de empreendimentos econômicos através de benefícios fiscais unilaterais de ICMS é fato notório e, ainda que não se reconheça a natureza de subvenção para investimentos, há que se convir que se trata de uma mera redução de custos da empresa na sua atividade, devolvendo parte do ICMS que deveria pagar na forma de crédito, o que de resto afasta a incidência do IRPJ e da CSLL.

Ademais, a exigência de IRPJ e da CSLL sobre os valores subvencionados pelos Estados ofende ainda o princípio da capacidade contributiva previsto no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 [...].

No caso, as subvenções sobre o ICMS concedido pelo Estado de Goiás, não gera ganho econômico (lucro), que aumente o patrimônio da empresa.

A incidência do IRPJ e da CSLL sobre os benefícios fiscais absorve parte do patrimônio da empresa sem que este tenha sido acrescido por nova riqueza, se traduzindo em verdadeiro confisco e violação ao direito de propriedade, o que é vedado pela Constituição Federal a teor do inciso IV do artigo 150 e caput e inciso XXII do artigo 5º. [...]

Desta forma, o presente recurso merece ser conhecido e provido para julgar improcedente a presente autuação por ser descabida a exigência do pagamento de IRPJ e CSLL, sobre as subvenções para investimento concedidas a título de crédito.

2. Inconstitucionalidade E Ilegalidade Do IRPJ e da CSLL- Sobre A Subvenção Para Investimento

Como exposto nos fatos, o inciso IV do artigo 44 da Lei n. 4.506/1964 e o artigo 392 do Regulamento do imposto de renda determinam que as subvenções para investimento integrem a receita bruta operacional, que por sua vez acresce o lucro operacional, o Lucro líquido contábil e o Lucro Real, fazendo incidir o IRPJ e a CSLL.

O inciso III do artigo 153 e alínea “c” do inciso I do artigo 195, ambos da Constituição Federal de 1988, atribuem a União à competência para a instituição de imposto e contribuição sobre a base econômica “renda e proventos de qualquer natureza”. [...]

O art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) fixa as regras gerais e diretrizes da hipótese de incidência do Imposto de Renda, sendo esta à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de “renda ou proventos”. [...]

No caso, os benefícios fiscais (crédito presumido e/ou outorgado, isenção, imunidade/isenção do ICMS nas operações de exportação) concedidos pelo Estado de Goiás, tratam-se de uma renúncia fiscal, em prol do incentivo ao desenvolvimento econômico de determinadas atividades, que o Estado tem o interesse público de promover, como: dar condições de competitividade às empresas do setor, manutenção e geração de empregos, aumento da renda. Enfim, se trata de medida extrafiscal cuja finalidade é promover o interesse público.

Os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás reduzem a carga efetiva deste imposto, sendo a redução repassada ao preço final do produto, mantendo-se, dessa forma, a mesma margem de lucro. [...]

As subvenções para investimento não geram riqueza nova, não produz ganho econômico (lucro), que acresça o patrimônio do subvencionado. O auxílio financeiro transferido pelo Estado via renúncia fiscal não impacta no patrimônio do subvencionado, somente realiza o plano estratégico econômico do Estado para a promoção do interesse público.

Não gerando riqueza nova, que se incorporam ao patrimônio, os benefícios fiscais (crédito presumido e/ou outorgado, isenção, imunidade/isenção do ICMS nas operações de exportação) não perfazem o núcleo da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, que é à aquisição de renda que produza o acréscimo do patrimônio.

Assim, não há como incidir IRPJ e CSLL sobre a subvenção para investimento concedida pelo Estado de Goiás a título de crédito presumido e/ou outorgado, isenção, imunidade/isenção do ICMS nas operações de exportação, nos produtos comercializados pela Recorrente, que possui o referido benefício.

A Primeira Seção do STJ, em julgamento de Embargos de Divergência, EREsp 1.517.492/PR, publicado em 01/02/2018, firmou o entendimento pela "inviabilidade de

inclusão dos benefícios fiscais de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e do CSLL porquanto entendimento contrário sufragaria a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. [...]

Diante disso, requer seja julgado totalmente improcedente o presente auto de infração.

3. Subvenção Não É Efetiva Receita

Noutro mote, ainda que se admita a tributação pela União, de incentivo fiscal concedido por estado da Federação, há que se observar que a subvenção para investimento não é se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL.

A subvenção para investimento é modalidade de incentivo ao desenvolvimento regional, na qual são oferecidos benefícios a determinada empresa para que se estabeleça nesse local, de forma a trazer equilíbrio entre uma empresa localizada próxima aos mercados consumidores e uma mais distante.

Importante destacar que a subvenção para investimento em nenhum momento se confirma por qualquer recebimento do ente Público, pelo contrário está diretamente relacionada com o desenvolvimento e investimento da empresa.

Nesse aspecto carece a subvenção para investimento de características de receita, capaz de torná-la base de cálculo de tributação do imposto de renda, especialmente por empresas sujeitas a apuração pelo Lucro Presumido.

O objeto de tributação do Imposto de Renda pelo Lucro presumido são os ganhos auferidos pela empresa, portanto é necessário que a empresa tenha recebido algum acréscimo, seja monetário ou patrimonial, fato que não ocorre nas subvenções, por tratar-se meros fatos permutativos.

A subvenção para investimento se consolida no momento em que a empresa faz a composição de suas contas em suas demonstrações contábeis, onde ocorre a permuta de contas, de forma que valores escriturados nas contas de resultado são transferidos para o Patrimônio Líquido da empresa.

O fato de as subvenções constarem em contas de resultado não lhe reveste da natureza de receita. Essa escrituração é uma determinação da ciência contábil, que determinou que a evidenciação de tais contas ocorresse dessa forma, conforme estabelecido pelo CPC 07:

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

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

Pelas regras contábeis acima, apesar das subvenções estarem diretamente relacionadas a ativos, devem obrigatoriamente ser reconhecidas como receitas. Tal fato ocasiona equívocos como o presente, no qual há confusão entre a contabilidade societária com a contabilidade tributária.

Para aprimorar a distinção entre subvenção para investimento e receita é relevante tecer argumentos quanto a natureza de receita.

As receitas das pessoas jurídicas são os valores financeiros, é disponibilidade de novo recurso proveniente de fonte externa pelo exercício de sua atividade econômica.

Receita está diretamente ligada ao Princípio Econômico da Riqueza, que é o valor total dos bens que constituem o patrimônio. Para haver receita, a entrada financeira deve se integrar ao patrimônio da pessoa.

Impende-se distinguir, receita é entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem acrescer o seu vulto, como elemento positivo. O dinheiro recebido pela venda de um serviço é uma receita, produz enriquecimento do patrimônio da pessoa. Porém, existem entradas contábeis que não se apresentam como receita, visto que não constituem fatos modificativos do patrimônio.

Tem-se ainda o entendimento de que a receita é proveniente da atividade da empresa, nessa sequência é relevante a análise das exigências para a inscrição da sociedade empresária, uma delas é o objeto social (Código Civil, art. 968, IV).

Dessa forma ressalta-se mais uma vez que o conceito de receita está diretamente ligado aos recursos auferidos pela atividade fim da sociedade empresária.

A Contabilidade é a ciência responsável por todos os lançamentos de uma sociedade empresária e possui regras claras quanto às demonstrações contábeis, bem

como do plano de contas, que é dividido em dois grupos, as contas patrimoniais e as contas de resultado, sendo as contas patrimoniais divididas em ativos e passivos e a de resultado em receita e despesa.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 30, traz o pronunciamento conceitual básico, que trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, e nele traz tanto o conceito de Receita, como também informa quando esta deve ser reconhecida:

Receitas

A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.

As receitas presumem algum benefício econômico para a empresa, por este motivo não podem ser confundidas com fatos permutativos. Neste aspecto o CPC 30 que trata exclusivamente de Receitas traz ainda as seguintes previsões:

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.

Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros.

8B. A conciliação entre os valores registrados conforme o item 8A para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação conforme item 8 será evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

A própria contabilidade, conforme item 8A informa haver diferenças entre a Receita contábil e a Receita Tributável exatamente por haver itens inclusos na demonstração de resultado, dentre elas a subvenção para investimento, que não devem ser objeto de tributação.

Por não apresentar natureza jurídica de receita, e nem fatos modificativos do patrimônio da empresa, resumindo-se a permuta de contas, a subvenção para investimento não é base de cálculo do IR devido pela entidade regida pelo Lucro Presumido. [...]

Entretanto diversas soluções de consulta trazem entendimento diverso, conforme destacamos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 38 de 08 de Marco de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. CARACTERIZAÇÃO COMO SUBVENÇÃO CORRENTE. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Os créditos presumidos de ICMS que não sejam caracterizados como subvenção para investimento são qualificados como receita, na espécie subvenção corrente para custeio ou operação.

A solução de Consulta acima deixa claro que somente as subvenções não caracterizadas como investimento são qualificadas como receita, portanto não assiste razão a alegação da autoridade fiscal de que qualquer tipo de subvenção tem natureza de receita.

4. Intenção Do Poder Público De Subvencionar E Do Investimento Dos Valores Subvencionados Como apontado, o IRPJ/CSLL não incidem sobre subvenção para investimento.

Nessa acepção se vislumbra dos autos que a 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 Autuada 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 9.484/84 e alterações posteriores regulamentado pelo Dec. 3.822/92, para incentivar a implantação de indústria de alumínio e afins no Município de Luziânia.

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 (comprovante anexo).

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 [...]

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.

Igualmente, o Contrato assinado pela Recorrente traz exigências que atrelam a subvenção ao cumprimento do projeto aprovado pela Comissão Diretora do Programa Fomentar.

Vejam-se algumas Cláusulas do Contrato 016/99 firmado em 13/07/99:

SEGUNDA – UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO: O crédito será utilizado conforme solicitações da CREDITADA, deferidas pelo FOMENTAR, em tantas parcelas quantas forem necessárias para fruição dos recursos, no prazo máximo de até 180 (cento e oitenta) meses consecutivos, contados a partir da data da primeira utilização.

Parágrafo Primeiro: O início da utilização do crédito dar-se-á mediante comprovação da execução de, no mínimo, 20% (vinte por cento) dos investimentos fixos previstos no projeto aprovado através da Resolução nº 1.532/99. De 25.03.99, do CD/FOMENTAR, conforme relatório circunstanciado a ser encaminhado ao BANCO para tal fim. Relatório este de responsabilidade do Setor de Auditoria e Inspeção de Diretoria Executiva do FOMENTAR, e após entrega ao BANCO, pela CREDITADA, do seguinte documento: Licença Ambiental fornecida pela FEMAGO.

Parágrafo Quarto: independentemente do valor do crédito estabelecido na Cláusula Primeira, o percentual referente à soma dos valores utilizados, em relação à totalidade do crédito, não poderá ser superior ao percentual de investimentos fixos executados pela CREDITADA e comprovados através do Setor de Auditoria e Inspeção retro citado.

QUINTA – OBRIGAÇÕES GERAIS DA CREDITADA: Além das demais estipulações estabelecidas neste Contrato a CREDITADA obriga-se a:

V. Permitir ao Banco e/ou FOMENTAR, por seus representantes ou prepostos, o livre acesso as suas dependências, bem como a seus registros contábeis para efeitos de controle dos recursos concedidos por este Contrato, fornecendo toda e qualquer informação que lhe for solicitada;

SEXTA – OBRIGAÇÕES ESPECIAIS DA CREDITADA: A CREDITADA se obriga a executar o projeto de implantação da sua unidade referida na Cláusula Primeira deste Contrato, com plena observância das especificações com que foi aprovado pelo FOMENTAR, sob pena de imediata suspensão das liberações do presente crédito e vencimento antecipado deste Contrato, de conformidade com o previsto na Cláusula Sétima, a exclusivo critério do Conselho Deliberativo do FOMENTAR, que encaminhará determinação ao BANCO para tal fim.

Parágrafo Primeiro: A CREDITADA deverá concluir a execução do referido projeto no prazo máximo de 60 (sessenta) meses, a contar da data de início da utilização do presente crédito, quando então devesse solicitar ao BANCO e/ou FOMENTAR auditoria final com vistas à emissão, pelo FOMENTAR, do Certificado de Empreendimento Implantado. No caso da CREDITADA não solicitar a auditoria no prazo estabelecido, findo o mesmo, o CD/FOMENTAR determinará a respectiva fiscalização no empreendimento, bem como a imediata suspensão das liberações do crédito ora contratado.

Parágrafo Segundo: Realizada a auditoria final de conformidade com o estabelecido no parágrafo anterior, e não tendo a CREDITADA comprovado a execução integral do projeto aprovado pelo FOMENTAR, ser-lhe-á aplicado o disposto no “caput” dessa Cláusula ou, por determinação do CD/FOMENTAR, o presente Contrato será aditado, reduzindo-se o valor do crédito aquele correspondente ao percentual de investimentos fixos efetivamente realizados, quando então serão retomadas as liberações do crédito, se for o caso. Na hipótese de utilização de valores superiores àqueles a serem definidos através da auditoria final, os mesmos não serão considerados para efeitos deste empréstimo.

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.

5. Subvenção Ao Investimento No Direito Tributário

Delimitada a natureza jurídica da subvenção para investimento 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.

6. 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 11.180, 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: [...]

Assim, as parcelas quitadas via leilão da dívida, nos termos previstos da legislação acima, tiveram o intuito de incrementar o investimento na indústria do Estado, havendo exigência expressa na lei para que os valores das reduções sejam aplicados 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.

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 nº 1.598/77 estando caracterizado como subvenção ao investimento: [...]

Assim, a presente subvenção ao investimento cumpriu o disposto no Art. 38 do Decreto-Lei nº 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 nº 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.

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:

VI. PEDIDOS

Por todo exposto requer o acolhimento do presente Recurso voluntário declarando-se a improcedência total dos lançamentos por ofensa aos princípios da imunidade recíproca e diversos princípios e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal, e ainda por tratar-se de subvenção para investimento.

Em 31.03.2022 a Recorrente adita o recuso voluntário, e-fls. 495-500. 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.

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 CARE, 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 e CSLL, e-fls. 225-245, pela:

Ausência de inclusão, na base de cálculo, de receita decorrente de desconto obtido na quitação antecipada de financiamento junto ao Programa FOMENTAR - desconto esse classificado pelo sujeito passivo 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 hipótese 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, 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 as 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 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 Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 247-259:

C – DO FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás

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 (cópia às fls.187/188), alterada pela Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1990, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1992 (cópia às fls.189/221), com o objetivo principal de incrementar a implantação e expansão de atividades industriais, preferencialmente as do ramo de agroindústria, mediante a concessão de apoios, financeiro e tecnológico, a empreendimentos considerados importantes para o Estado de Goiás.

A forma prevista, prioritariamente, para beneficiar as atividades industriais, dentre as estabelecidas no Regulamento do FOMENTAR, consiste em empréstimo às indústrias de até 70% do montante do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelo contribuinte em cada período de apuração do tributo. A indústria se torna apta a usufruir do benefício a partir da assinatura do contrato de empréstimo com o Agente Financeiro do FOMENTAR, após concluído o estudo de viabilidade técnica, econômica e financeira do projeto.

C.1 – Da Possibilidade de Liquidação Antecipada do Financiamento junto ao FOMENTAR

Através da Lei Estadual nº 13.436/98 (cópia às fls.222/224), posteriormente alterada pelas Leis nº 14.209/02, 14.446/03, 15.046/04 e 15.124/05, e complementada por, entre outras normas, a Lei nº 15.518/06, foi instituído benefício fiscal consistente na possibilidade de liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR, com desconto – que se constituiria em subvenção para investimento –, por meio de oferta pública, com regulamentação dada pelo Decreto nº 4.989/1998. Trata-se, na verdade, de uma modalidade do projeto FOMENTAR.

Lei Estadual nº 13.436/98 [...]

Lei Estadual nº 15.518/06 [...]

C.2 – Da Liquidação Antecipada Feita Pelo Contribuinte

De acordo com documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, quais sejam, proposta de quitação, e comunicado de quitação e solicitação de transferência encaminhados à Comissão Permanente de Licitação – FOMENTAR, bem como Extrato dos Juros Mensais – Programa FOMENTAR emitido pela Agência de Fomento de Goiás (fls.45/61), verifica-se que o contribuinte procedeu à liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR nas datas e valores a seguir relacionados:

Data	Débito Originário (R\$)	Valor Quitação (R\$)	Desconto Obtido (R\$)
------	----------------------------	----------------------	--------------------------

20/06/2011	525.567,32	57.812,41	467.754,91
20/12/2011	588.107,78	70.454,45	517.653,33
14/12/2012	1.133.832,06	124.721,53	1.009.110,53

D – DO TRATAMENTO CONTÁBIL/FISCAL ADOTADO PELO CONTRIBUINTE QUANTO AO DESCONTO OBTIDO

Em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos quanto ao tratamento contábil/fiscal dado aos descontos obtidos pela liquidação antecipada do financiamento junto ao Programa FOMENTAR (fls. 18/19):

Em 2012, ano-calendário 2011, a empresa obteve redução de R\$467.754,91 do saldo devedor de ICMS pela liquidação antecipada do financiamento obtido junto ao programa FOMENTAR do estado de Goiás, o qual foi contabilizado em 20/06/2011, debitando a conta do Passivo Não Circulante – Financiamento Fomentar e creditando a conta de Receitas – Subvenção para Investimentos. O valor de R\$ 517.653,33, por sua vez, foi contabilizado em 19/12/2011 debitando a conta do Passivo Não Circulante – Financiamento Fomentar e creditando a conta de Receitas – Subvenção para Investimentos. No dia 31/12/2011, foi apurado o resultado do Exercício, debitando a conta de Receita – Subvenção para Investimentos e creditando a conta de Apuração do Resultado do Exercício, no valor de R\$ 985.408,24, vindo, depois, a ser transferido para a conta de Lucros Acumulados, debitando a conta de Apuração do Resultado do Exercício e creditando a conta de Lucros Acumulados. No dia 01/01/2012 debitou-se a conta de Lucros Acumulados e creditou-se a conta Reservas de Capital – Subvenção para Investimentos.

Em 2013, ano-calendário 2012, a empresa obteve redução de R\$ 1.009.110,53 do saldo devedor de ICMS pela liquidação antecipada do financiamento obtido junto ao programa FOMENTAR do estado de Goiás, o qual foi contabilizado em 17/12/2012, debitando a conta do Passivo Não Circulante – Financiamento Fomentar e creditando a conta de Receitas – Subvenção para Investimentos. No dia 31/12/2012, foi apurado o resultado do Exercício, debitando a conta de Receita – Subvenção para Investimentos e creditando a conta de Apuração do Resultado do Exercício, no valor de R\$ 1.009.110,53, vindo, depois, a ser transferido para a conta de Lucros Acumulados, debitando a conta de Apuração de Resultado do Exercício e creditando a conta de Lucros Acumulados. No dia 02/01/2013 debitou-se a conta de Lucros Acumulados e creditou-se a conta Reservas de Capital – Subvenção para Investimentos.

Em síntese, quanto ao indagado tratamento fiscal dado aos deságios do saldo devedor de ICMS havido para o Estado de Goiás e liquidados em Leilões Administrativos do Programa FOMENTAR nos anos de 2011 e 2012, esclarece terem sido considerados como RECEITAS DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS, conforme o art.443, inciso I do Decreto n. 3.000/99.

Verifica-se, nos Livros Diários e folhas do Livro Razão apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, que os registros contábeis descritos nos esclarecimentos prestados foram devidamente escriturados (fls.20/23 e 104/116).

Nos termos dos esclarecimentos fornecidos e em consonância com a escrituração contábil procedida, os descontos obtidos pela liquidação antecipada do financiamento junto ao Programa FOMENTAR compuseram a receita do período e o respectivo resultado, sendo por fim creditado em conta patrimonial de Reserva de Capital. Embora tenham transitado pelo resultado, a transferência integral dos valores

em questão a reserva de capital indica que não foram submetidos à tributação. Tal fato é confirmado em verificação das DIPJs apresentadas.

Nessas declarações, na apuração do IRPJ, quanto aos períodos em que obteve o desconto ora analisado, observa-se que o contribuinte informou os seguintes dados (Ficha 14A, fls.121, 123 e 158): [...]

Nota-se que compuseram a base de cálculo do imposto somente valores indicados como Receita Bruta e como Demais Receitas e Ganho de Capital.

Quanto à Receita Bruta - Linha 3 da Ficha 14A da DIPJ -, verifica-se que os valores estão de acordo com a receita indicada na escrituração contábil (cópia às fls. 104/116), registrada nos balancetes trimestrais nos Livros Diários n.97 (relativo ao 2º trimestre de 2011 – pág.240), n. 99 (relativo ao 4º trimestre de 2011 – pág.226), e n. 103 (relativo ao 4º Trimestre de 2012 – pág. 559).

Observa-se, nesses balancetes, que a receita bruta foi apurada segundo os valores da conta 5.1 – RECEITAS DE VD ANOD E SER, subtraídos os valores da conta 5.3.1 – DEV./VDS.CANC./DESC. Quanto a Demais Receitas e Ganhos de Capital - Linha 19 da Ficha 14A da DIPJ -, observa-se, também, nos balancetes em questão, que os valores estão de acordo com aqueles da conta.

5.5.1 - OUTRAS REC. OPERACIONAIS. Esta conta, conforme se verificada nos livros citados, é composta apenas de juros, recuperação de despesas, descontos obtidos, amostras/brindes, receitas eventuais e rendimentos de aplicações financeiras, não incluindo, pois, subvenção para investimento, a qual está classificada na conta 5.7.1 - RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.

Desse modo, e consoante os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo já transcritos, observa-se que o desconto obtido pela liquidação antecipada do financiamento junto ao FOMENTAR não compôs a base de cálculo do IRPJ sobre o lucro presumido, não tendo sido submetido à tributação quanto a esse imposto.

O mesmo procedimento adotado quanto ao IRPJ foi também aplicado pelo sujeito passivo quanto à CSLL. Na Ficha 18A da DIPJ, que apura a CSLL, foi informada a Receita Bruta – Linha 1 - e Demais Receitas e Ganhos de Capital - Linha 15 - nos mesmos valores indicados para o IRPJ, não sendo incluídos, pois, valores a título de subvenção para investimentos (fls.125, 127 e 162).

Desse modo, e consoante os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo já transcritos, observa-se que o desconto obtido pela liquidação antecipada do financiamento junto ao FOMENTAR não compôs a base de cálculo da CSLL, não tendo sido submetido à tributação quanto a essa contribuição.

E – DA ANÁLISE DO TRATAMENTO CONTÁBIL/FISCAL ADOTADO PELO CONTRIBUINTE

Conforme já descrito, o contribuinte excluiu, da apuração do lucro, os descontos obtidos com a liquidação antecipada do financiamento junto ao Programa FOMENTAR. Tal conduta, segundo esclarecimentos prestados pelo contribuinte, se deu com base no entendimento de que os descontos em questão caracterizariam subvenção para investimento e essa não seria computada no lucro, nos termos do art.443 do Decreto n. 3.000/99.

Quanto às subvenções, cumpre consignar que são “sob o ângulo tributário, para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor” – conforme item 2.4 do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

O patrimônio do beneficiário é, desse modo, incrementado com recursos advindos de pessoas jurídicas de direito público ou privado, sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. Assim, as subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, seja na qualidade de subvenções correntes para custeio ou operação, seja na qualidade de subvenções para investimentos.

O art.443 do Decreto n. 3000/1999, no qual o sujeito passivo amparou a não tributação da subvenção em questão – desconto obtido no âmbito do FOMENTAR -, estabelece hipótese de não tributação de subvenções para investimento: [...]

Tal dispositivo, conforme referência expressa no caput, trata da apuração tributária no regime de lucro real, não sendo aplicável ao regime de tributação com base no lucro presumido.

Ocorre que o sujeito passivo optou por este último regime de tributação citado, de modo que é incabível sustentar a aplicação da legislação em questão ao seu caso. Cabe ressaltar que a exclusão de subvenções de investimento do lucro real constitui-se em exceção à tributação, o que determina, nos termos do art.111 da Lei n. 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, interpretação literal, impedindo, pois, no presente caso, qualquer entendimento que pretenda estendê-la ao regime do lucro presumido.

Quanto ao regime de tributação com base no lucro presumido, sua base de cálculo está definida especialmente nos arts. 518, 519 e 521 do Decreto n. 3000/1999, que dispõem o seguinte: [...]

Nos termos transcritos, são tributados no regime do lucro presumido a receita bruta (venda de mercadorias e prestação de serviços) e os valores descritos no art. 521. Tendo em vista que as subvenções, independentemente de serem classificadas como de custeio ou de investimento, são receitas (como já visto) e não se enquadram na categoria de “receita bruta”, enquadram-se na categoria “demais receitas” do art. 521, devendo ser tributadas.

Dessa forma, o desconto ora em análise, obtido no âmbito do FOMENTAR, constitui-se em receita, sujeitando-se, pois, à tributação, devendo ser incluído na base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro presumido. [...]

Quanto à CSLL, as subvenções também compõem sua base de cálculo apurada no regime do lucro presumido, que foi assim definida no art. 29 da Lei n. 9430/1996: [...]

Assim, como já descrito, sendo as subvenções receitas e como tal em regra tributáveis, tendo em vista que não há previsão expressa de sua não tributação no regime do lucro presumido, se enquadram em “demais receitas” nos termos da legislação transcrita, sujeitando-se à CSLL.

E.1 – Da Natureza da Subvenção

Embora, como já exposto, no regime do lucro presumido, haja a incidência de IRPJ e CSLL sobre subvenções independente da natureza destas - se de custeio ou para investimento -, cabe tecer considerações quanto à subvenção objeto do presente procedimento fiscal.

O sujeito passivo classificou os descontos obtidos na liquidação antecipada junto ao FOMENTAR como subvenção para investimento. Entretanto, tal enquadramento está incorreto, conforme demonstrado a seguir.

A caracterização da subvenção para investimento foi objeto do Parecer Normativo nº 112, de 1978, emitido pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que dispôs [...]

Nesse mesmo sentido, em consulta formulada pela Confederação Nacional de Indústrias, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, por meio da Decisão COSIT nº 04/99, assim se manifestou: [...]

Dessa forma, observa-se que a subvenção deve ser concedida mediante a comprovação das aquisições dos itens do projeto (de implantação ou expansão) aprovado pelo subvencionador. Há necessidade de algum sincronismo entre a concessão da verba e a execução do projeto. Se a “lei específica” de concessão do benefício não previr tal sincronismo, então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico que tanto interessa ao Estado. Com muita propriedade, o Parecer Normativo COSIT nº 112/78, no seu item 2.12, consigna:

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da Intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento, impõem-se, também, a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos Investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. [...]

Verifica-se, assim, que, sob a ótica da legislação do imposto de renda, não basta o "animus" de subvencionar para investimento, impõe-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Consoante o exposto, no presente caso não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, pois lhe falta o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, uma vez que o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 13.436/98 (já transcrito no item C.1), concede o prazo de 20 anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento, além de permitir, nos termos do art.3º, da Lei nº 15.518/06 (também já transcrito no item C.1), que sejam abatidos, do valor subvencionado, investimentos feitos anteriores à realização do leilão. Neste último caso – investimentos anteriores –, observa-se que há incompatibilidade expressa com o disposto no art.443 do Decreto nº 3.000/99, eis que este determina que a subvenção para investimento se presta para “estímulo à implantação ou expansão”, de modo que se o investimento já foi feito não está ocorrendo “estímulo à implantação ou expansão”, que exigiria novas ações com esses objetivos (implantar ou expandir) após a obtenção da subvenção.

Acrescente-se, ainda, que o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 13.436/98, prevê que o valor subvencionado pode ser utilizado na “ampliação e/ou modernização” do parque industrial, enquanto que o art.443 do Decreto nº 3.000/99 define que somente não é tributável a subvenção para investimento em “implantação ou expansão”, não prevendo a não tributação em caso de aplicação em “modernização”. Desse modo, a legislação estadual não garante que a subvenção em questão atende às condições legais para exclusão da tributação.

Ademais, os documentos apresentados relativos ao FOMENTAR – leilões administrativos, contrato de empréstimo, Resolução n. 2.184/12-CD/FOMENTAR, Termo de Decisão FOMENTAR n.054/2012, Despacho n.054/2012, Relatórios da Comissão de Auditoria Interna do FOMENTAR – não fazem vinculação ou indicam sincronia dos descontos obtidos na liquidação antecipada junto ao FOMENTAR descritos no quadro do item C.2 e os investimentos realizados.

Desse modo, a subvenção em questão caracteriza-se como subvenção para custeio e, nesse sentido, ainda que a não tributação da subvenção para investimento se aplicasse ao regime de tributação do lucro presumido, os descontos obtidos na liquidação antecipada do financiamento junto ao FOMENTAR continuariam sujeitos à tributação, uma vez que são receitas e não há norma que exclua a subvenção para custeio da incidência de IRPJ e CSLL.

F – INFRAÇÃO APURADA

Consoante o exposto, foi apurada infração quanto ao montante informado como “Demais Receitas” - Linha 19 da Ficha 14A da DIPJ - na apuração da base de cálculo do IRPJ e “Demais Receitas” - Linha 15 da Ficha 18A da DIPJ – na apuração da CSLL, tendo o sujeito passivo, indevidamente, não adicionado a título de “Demais Receitas” os valores dos descontos obtidos na liquidação antecipada do financiamento junto ao FOMENTAR.

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. 312-326, 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 cômputo 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.

Cumpre 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.

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).

Lançamento Reflexo

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 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito 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