



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

Processo nº 10120.730937/2014-12
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.517 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 10 de abril de 2018
Assunto DILIGÊNCIA E SOBRESTAMENTO
Recorrente JAEPEL PAPEIS E EMBALAGENS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos converter o julgamento em diligência nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, em razão das seguintes supostas infrações:

- "1) Exclusão elevada referente a ajustes do Regime Tributário de Transição -RTT no ano-calendário de 2011 informada na linha 02, ficha 09A - "Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral" da DIPJ2012;*
- 2) Valores expressivos referentes a Outras Despesas Financeiras no ano-calendário de 2011 informados na linha 51 da ficha 06A - "Demonstração do Resultado - PJ em Geral" da DIPJ 2012;*
- 3) Exclusão a título de doações e subvenções para investimento na apuração do lucro real do ano-calendário de 2011, conforme linha 57 da ficha 09A -"Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral"da DIPJ/2012;*
- 4) "Outras Despesas Operacionais" em montante elevado referente ao ano-calendário de 2010 informado na linha 32 da ficha 05-A - "Despesas Operacionais – PJ em Geral" da DIPJ/2011;*
- 5) "Outras Despesas Operacionais" em montante elevado referente ao ano- calendário de 2011 informado na linha 34 da ficha 05-A - "Despesas Operacionais –PJ em Geral" da DIPJ/2012;*
- 6) Valores elevados de compra de insumos referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011 informados na linha 4 das fichas 04A - "Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos - PJ em Geral" da DIPJ2011 e DIPJ2012;"*

O relatório da decisão recorrida assim descreve os argumentos da impugnação, bem como transcreve conclusões do laudo da KPMG juntado posteriormente:

Preliminarmente, a Impugnante alegou cerceamento do seu direito de defesa, em razão de não ter obtido de imediato cópia do processo administrativo fiscal. Disse ter suportado 5 dias a menos para a sua defesa, o que, em razão da alta complexidade da autuação, requer lhe seja restituído o prazo de defesa, sob pena de ilegalidade e afronta ao direito à ampla defesa e contraditório, previstos na Constituição Federal do Brasil.

Quanto ao mérito, a Impugnante iniciou a sua defesa relativamente às despesas financeiras indicadas como não comprovadas. A Fiscalização glosou tais despesas devido ao seu entendimento de que o Contribuinte não havia comprovado, com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a origem e o efetivo ingresso das quantias supridas ao Contribuinte, ainda que indiretamente por meio de pagamento de fornecedores. As despesas com juros e foram contabilizadas como juros passivos no exercício de 2010, no montante de R\$ 18.863.834,74, e Juros sobre Mútuo no exercício de 2011, no montante de R\$ 26.749.925,64.

No presente caso, a empresa defende que atendeu a todos os requisitos exigidos para realização regular da operação, conforme art. 586 do Código Civil.

A Impugnante, em decorrência de investimentos em sua estrutura e temendo não obter crédito para realizá-los, optou por realizar os mútuos, os quais ocorreram quando o empreendimento necessitava de recursos para o giro normal das operações, circunstância em que os sócios optaram por disponibilizar temporariamente recursos sob a forma de empréstimos de valores destinados à construção de unidade industrial e a sua manutenção no período em que necessitasse de aporte financeiro por estar no início de suas atividades.

A Impugnante apresenta os mútuos do período de 2004 a 2009, que compõe o Anexo A, em ordem cronológica e separados por Mutuante, sendo eles Adonis Jesus Garcia Amoroso, José Roberto Garcia Amoroso e Edilza Terezinha Garcia Amoroso. Os comprovantes das transações dos aportes são em grande parte apresentados, comprovantes de pagamento de duplicatas, na maioria dos casos, compondo borderôs, como meio de comprovar a origem dos recursos recebidos, apresenta também os extratos bancários dos sócios, na ocasião, mutuantes.

Comprovada a existência das operações de Mútuo contraído pela empresa com seus sócios, não há o que se falar em despesa financeira não comprovada, sendo, portanto, despesas plenamente conhecidas e dedutíveis na apuração do Lucro Real da empresa.

Ainda com relação às operações de Mútuos, a Impugnante argumenta que as operações foram devidamente documentadas por meio de Notas Fiscais, sendo naquela ocasião devedora dos sócios da Impugnante e encontrou, ao oferecer materiais por ela produzidos, um meio de sanar sua dívida contraída, visto que, em seguida, houve pagamento dos valores, como será demonstrado.

Muito embora a empresa tenha contraído empréstimos nos anos de 2010 e 2011, diante da existência de disponibilidade de caixa, optou por pagar os mútuos contraídos no mesmo período, pagamentos estes realizados conforme demonstrativo anexado, cujos valores podem ser confrontados com os registros contábeis devidamente escriturados no Livro Razão.

Dessa forma, ao ser realizado o pagamento dos empréstimos contraídos em 2010 e 2011, diante da disponibilidade de caixa da empresa, não há o que se falar em despesas desnecessárias de empréstimos destes períodos, tendo em vista que os mesmos foram devidamente quitados em seguida.

Argumenta ainda que as taxas de juros praticadas à época dos mútuos foram inferiores às taxas de juros praticadas pelo mercado no período, exercício de 2010 e 2011, o que torna iníquo afirmar que a Impugnante praticou taxas superiores às usuais naquela época.

Em seguida, a Impugnante trata das despesas operacionais consideradas não comprovadas pela Autoridade Fiscal. Disse que fez busca minuciosa em seus arquivos em busca dos registros, documentação que ora apresenta por amostragem, comprovando a existência destas operações que, de fato, aconteceram e estão sendo anexados a esta peça acompanhada de planilha demonstrativa em anexo, razão pela qual entende restar comprovadas as Despesas Operacionais classificadas anteriormente como Não Comprovadas.

Com relação as Subvenções e Recuperação de Custos, discorre a Impugnante que a subvenção governamental concedida com base no ICMS, seja para investimento

ou para custeio, tem natureza de redução de custos no ICMS a pagar. Ou seja, a subvenção para investimento é um incentivo governamental que não resulta em nova receita para a empresa. Não havendo nova receita, não há que se falar em incidência de PIS e COFINS.

Para a Impugnante, a necessidade de analisar a incidência de PIS e COFINS sobre a incidência governamental concedida pelo PRODUZIR somente seria necessária caso esta subvenção tivesse a característica de subvenção para custeio. Todavia, para a Impugnante o PRODUZIR é uma subvenção governamental concedida para investimento.

O PRODUZIR, conforme dispõem as normas que lhe regem o funcionamento, é concedido sob a forma de empréstimo, com prazo de até 15 (quinze) anos. Na determinação do montante a ser concedido de empréstimo, são consideradas especialmente as seguintes variáveis: segmento do estabelecimento industrial e os valores de investimento previstos em Projeto de Viabilidade Econômica aprovado, o qual deve ser submetido à apreciação do Conselho Deliberativo do Produzir. Uma vez aprovado o projeto, fica concedido o financiamento, o qual se condiciona à execução do Projeto da forma aprovada.

Portanto, eventual discussão sobre a eventual natureza de subvenção do Produzir não se encontra em sua concessão, mas sim na possibilidade de pagamento antecipado do mesmo, com obtenção de desconto.

Conforme previsto na mesma norma, os valores devidos resultantes de financiamento utilizado pelo Programa PRODUZIR podem ser pagos antecipadamente, com redução (desconto) no montante. Uma vez concedida, pelo Estado, a redução no montante do valor financiado, deve esta (redução) ser aplicada na ampliação e/ou na modernização do parque industrial incentivado, no prazo máximo de 15 (quinze) anos, podendo este valor ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, sendo todavia vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

De acordo com a legislação, havendo uma subvenção, será caracterizada como subvenção para investimento quando for concedida para investimento no estabelecimento beneficiado, desde que tais valores não sejam destinados para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro. Em não sendo atendidas estes requisitos, ter-se-á uma subvenção corrente, também denominada de subvenção para custeio.

A subvenção para investimento não é tributada por PIS e COFINS e não compõe a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, devendo ser levada diretamente a crédito de conta de Reserva de Capital. Por outro lado, a subvenção corrente é tributada normalmente.

No caso em tela, conforme comprovam documentos bem como a contabilidade da empresa, juntados aos autos, a subvenção foi concedida em função de investimentos realizados pela empresa beneficiária. Tal subvenção foi utilizada apenas para abatimento de prejuízos acumulados, atendendo-se aos requisitos legais, e a empresa ainda efetuou, em cada um dos exercícios, investimentos em valores superiores aos que obteve de subvenção.

Portanto, atendidos os requisitos legais, resta que a subvenção deve ser caracterizada como subvenção para investimento, visto ter sido concedida para investimento no estabelecimento beneficiado, e ainda tendo em vista que tais valores

não foram direta ou indiretamente destinados para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

Ainda sobre o mérito, a Impugnante questionou a infração apurada pela Autoridade Fiscal, relativa às Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real.

O investimento de R\$ 3.834.941,15 foi inicialmente classificado no ativo imobilizado como imóveis em construção e foi posteriormente reclassificado para melhoria de máquina de papel. Esse investimento teve por objeto a ampliação da principal máquina da empresa, que é a fábrica de papel, a qual, a partir de aparas (sucata) de papel e papelão, ao final produz rolos de papel pardo.

De acordo com as notas fiscais juntadas em anexo, que representam a grande parte do valor em questão, tal investimento não se deu em edificações ou construções, mas sim na ampliação do parque fabril. Portanto, houve de fato equívoco, que, em 31/10/2010, foi contabilizado erroneamente como edificações, mas tal equívoco foi retificado no exercício seguinte, quando os valores foram corretamente classificados como investimentos em ampliação de parque fabril.

Portanto, sendo investimentos em máquinas e equipamentos, adequada a depreciação contábil à ordem de 20% (vinte por cento) ao ano. Ressalve-se que a própria fiscalização comprovou o funcionamento constante da empresa em regime de turnos ininterruptos. Portanto, não há dúvida quanto à taxa de depreciação a ser aplicada sobre as máquinas e equipamentos. Mas apenas sobre a classificação correta do investimento.

Sobre a diferença apontada pela Fiscalização na depreciação societária em 2011, de R\$ 112.575,07, a empresa, a partir de 2009, realizou o “impairment” do ativo imobilizado.

O valor de R\$ 112.575,07 se refere ao imposto diferido do período de 2011, que provém da reavaliação dos bens do ativo imobilizado, que foi apropriado mensalmente em 2011, reduzindo assim o valor da depreciação mensalmente.

Por último, diante da comprovação da efetiva realização de despesas, sendo todas necessárias e, portanto, dedutíveis do Lucro Real apurado, defende a Impugnante que não há o que se falar em cobrança de multa por ausência de pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tampouco, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidentes sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme exigido no Auto de Infração em comento.

Em resumo, requereu a Impugnante:

Preliminarmente, a restituição do prazo que lhe foi tolhido, resultante do cerceamento do direito de defesa e ao contraditório, conforme exposto;

No mérito, pelos motivos apresentados na impugnação, requer que seja declarado totalmente improcedente o presente Auto de Infração.

Alternativamente, caso se entenda necessário, requer-se a realização de diligência/perícia fiscal, nos termos do Inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72, de acordo com os quesitos apresentados na impugnação.

DA PERÍCIA SOLICITADA PELA IMPUGNANTE – “TERMO DE CONSTATAÇÃO” DA KPMG

Às fls. 797 a 826, a Impugnante requereu a juntada de perícia produzida pela empresa KPMG relativa ao Auto de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal. A seguir, reproduzimos o item “V Conclusão” dos resultados apresentados no “Termo de Constatação”.

“V Conclusão

Os nossos trabalhos foram executados mediante a verificação dos documentos contábeis, fiscais entre outros de controle interno da "JAEPEL" disponibilizados pelos seus representantes, os quais, em conjunto com os quadros demonstrativos pertinentes, foram identificados, numerados e anexados.

Como conclusão final alcançada no presente Termo de Constatação, acerca dos pontos suscitados no tópico "Considerações Preliminares", temos o que segue:

a. Item 1.1 - Processo Administrativo nº 10120-730.937/2014-12 - ANO CALENDÁRIO 2011 - FICHAS 05-A e 05-d – DESPESAS OPERACIONAIS.

Constatamos por meio dos documentos disponibilizados que a JAEPEL possui registrado o valor de R\$ 10.879.094,80 em sua Planilha de Depreciação Fiscal, enquanto na linha na linha 22, ficha 5 D da DIPJ 2012 (Encargos de Depreciação" - ano-calendário 2011 (ANEXO III) foi declarado o valor de R\$ 10.888.098,63, perfazendo uma diferença de R\$ 9.003,83. Verificamos também a depreciação contábil (societária) registrada pela JAEPEL e confrontamos os valores declarados na DIPJ 2012 ano-calendário 2011 (R\$ 4.970.854,56) versus ECD ano-calendário 2011 (R\$ 5.817.431,22) e também Memória de Cálculo de Depreciação de Bens ano-calendário 2011 (R\$ 5.130.316,29), onde constatamos uma diferença no montante de R\$ 846.576,66 e de R\$ 687.114,93, respectivamente, sendo que para ambas situações (fiscal e contábil, tanto ECD como planilha Memória de Cálculo) a administração da JAEPEL não nos apresentou documentos que comprovassem tais diferenças.

b. Item 1.2 - ANO-CALENDÁRIO 2011 E 2012 - ECD - DESPESAS COM JUROS s/ MÚTUO c/ SÓCIOS

Evidenciamos que as operações de mútuo da JAEPEL se convalidam pelas transações financeiras, tais como as transferências bancárias e de pagamento de títulos realizados pelos sócios para com a JAEPEL, verificamos também por meio dos documentos disponibilizados que todas as transações ocorridas, entre 2004 e 2011, encontram-se lastreadas por Contratos de Mútuo, e seus respectivos Aditivos a medida que novas transações ocorreram, assim como foi comprovada a existência de cláusula contratual (Cláusula Terceira) que prevê a compensação financeira.

Contudo, verificamos que há diferenças nos componentes dos saldos contábeis versus DIRPF das pessoas físicas do Sr. Adonis Jesus Garcia Amoroso, José Roberto Garcia Amoroso e Sra. Edilza Terezinha Garcia Amoroso nos montantes de R\$ 555.256,43, R\$887.946,68, R\$ 430.936,80, respectivamente, sendo que a administração da empresa não nos apresentou documentos que justificasse tais diferenças.

c. Item 1.3 - ANO CALENDÁRIO 2011 - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO (PRODUZIR/FOMENTAR)

Verificamos que o valor da subvenção para investimento de R\$ 3.794.556,70 declarado na linha 57 (Doações e Subvenções para Investimento) da ficha 09A -

Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral está de acordo com os valores descritos nos extratos de quitação do programa denominado Agência de Fomento de Goiás S/A Fomentar, assim como com os valores registrados contabilmente na ECD.

d. Item 1.4 Anos-calendário 2010 e 2011 - Outras Despesas Operacionais

Confrontamos os valores declarados na DIPJ 2011 (data base 2011) com os valores informados na ECD/2010 e identificamos uma diferença de R\$ 512.330,70 (DIPJ - R\$ 32.300.670,38 - ECD R\$ 32.813.001,08). Com relação as despesas operacionais declaradas na DIPJ 2012 (data base 2011), também confrontamos os valores declarados na DIPJ 2012 (data-base 2011) com os valores informados na ECD/2011 e identificamos uma diferença de R\$ 191.103,33 (DIPJ R\$ 16.104.424,65 - ECD/2011 R\$ 16.295.527,98), sendo que para ambos casos a administração da empresa não nos forneceu documentos que justificassem tais diferenças

e. Item 1.5 Anos-calendário 2010 e 2011 - Composição dos valores informados na linha 04 da ficha 04A (CPV) DIPJ/2011 e 2012 "compra de insumos"

De acordo com documentos apresentados, constatamos que na Ficha 4A (linha 04 - CPV - "compras de insumos" da DIPJ 2011 (ano-base 2010) foi declarado pela JAEPEL o valor de R\$ 55.414.486,04, enquanto que na contabilidade (ECD) foi identificado o valor de R\$ 55.789.486,91, perfazendo uma diferença de R\$ 34.999,13. Com relação aos custos com compras de insumos declarados na DIPJ 2012 (ano-calendário 2011), também confrontamos os valores declarados na DIPJ 2012 (data-base 2011) com os valores informados na ECD/2011 e identificamos uma diferença de R\$ 459.725,22 (DIPJ R\$ 67.451.562,31 - ECD/2011 R\$ 66.991.837,09), sendo que para ambos casos a administração da empresa não nos forneceu documentos que justificassem tais diferenças.

f. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) - NÃO COMPROVAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS DISPONIBILIZADOS PELOS SÓCIO ATRAVÉS DOS CONTRATOS DE MÚTUOS

De acordo com o demonstrado nos comentários do item 1.2, atestamos que a JAEPEL possui documentos que suportam as operações de mútuo da JAEPEL entre as pessoas físicas e pessoa jurídica (JAEPEL), tais como as transferências bancárias, movimentação das contas contábeis, pagamentos de títulos realizados pelos sócios para com a JAEPEL, assim como Contratos de Mútuo e seus respectivos Aditivos. Efetuamos os confrontos dos valores constantes nos extratos bancários dos mútuos com os valores dos mútuos registrados na contabilidade da empresa e não foram identificadas diferenças.

Por fim, com relação a comprovação da necessidade das operações de mútuo, verificamos os balancetes disponibilizados dos anos-calendário de 2004 a 2007, e 2010 e 2011 (Anexo XXIV), sendo evidenciado que a empresa não dispunha de recursos financeiros para efetuar investimentos na JAEPEL, tais como na construção do parque fabril, aquisição de máquinas e equipamentos, entre outros, dessa forma, tais recursos tiveram que ser obtidos perante terceiros (ex. pessoas físicas).

V.I Encerramento

Nada mais havendo a acrescentar, encerra-se o presente Termo de Constatação, emitido por processamento eletrônico, somente no verso do papel, em 28 folhas e XXIV ANEXOs, parte integrante e inseparável deste Termo, conforme mencionado no tópico III -Metodologia de execução dos trabalhos.”

Em 15 e fevereiro de 2017 a DRJ em São Paulo julgou a impugnação improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É incabível a defesa baseada no cerceamento do direito de defesa se os Autos de Infração e os Termos que o acompanham, lavrados com observância das formalidades legais, foram regularmente cientificados e entregues ao contribuinte, o qual teve o prazo regulamentar de 30 dias para apresentação de sua defesa.

GLOSA DE DESPESAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO PROBATÓRIA DE FORMA OBJETIVA E CONEXA COM AS CAUSAS DA AUTUAÇÃO.

A simples juntada de documentos pelo contribuinte, sem demonstrar de forma clara e objetiva o equívoco do lançamento praticado, não constitui conjunto probatório válido de forma a comprovar o alegado.

SUBVENÇÃO CONTABILIZADA COMO DE INVESTIMENTO. NATUREZA NÃO COMPROVADA. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO. RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTAÇÃO. Verificado no caso concreto que o desconto obtido sobre o saldo devedor de contrato de financiamento, concedido como benefício fiscal ao contribuinte, não se revestiu das características de subvenção de investimento, mas sim de subvenção de custeio, o valor da operação deve ser tributado como receita operacional.

TESTE DE IMPAIRMENT. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA SUA DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Não existe previsão legal que autorize o reconhecimento das perdas apuradas através de “Teste de Impairment” como dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período. Além disso, por determinação do art. 15 da Lei nº 11.941/2009, essa despesa não terá reflexo fiscal para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. JUNTADA DE PERÍCIA AOS AUTOS. PERDA DO OBJETO.

Perde o objeto o requerimento de diligência/perícia feito pelo contribuinte quando ele mesmo, antes do julgamento administrativo, anexa aos autos do processo documento com o fim pretendido.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS. Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 22 de fevereiro de 2017 (fl. 911), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 24 de março de 2017 (fl. 929).

Recebi o processo em distribuição realizada em

Em 5 de abril de 2018 a Recorrente apresentou memoriais (fls 27.841-27.871), bem como petição para *"informar que o Estado de Goiás cumpriu corretamente com o cronograma estabelecido pelo Convênio ICMS nº 190/2017, que previa a data de 28.03.2017 para a publicação no Diário Oficial do Estado da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual (doc. 01), sendo evidente que também será cumprida a data de 29.06.2018 para o registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, não havendo dúvidas de que o benefício fiscal referente ao PROGRAMA PRODUZIR será convalidado."* (fls. 27.808-27.838).

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

A Recorrente traz alegações de nulidade que no entender desta Relatora não merecem acolhida.

Primeiramente, alega cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento de seu pedido de perícia.

Referido pedido cumpriu os requisitos do artigo 16 do Decreto 70.235/1972, tendo sido formulado por ocasião da impugnação com a devida indicação de perito (KPMG) e dos seguintes quesitos:

Quesitos:

I. Relativamente ao ativo classificado como imóvel em 31/12/10 e transferido para melhoria de máquina de papel no valor de R\$ 3.834.941,15, as notas fiscais que

compuseram este valor tratam de compra de máquinas e equipamentos ou de edificações?

II. Quanto à despesa financeira desnecessária, qual a diferença entre os juros ativos nas aplicações financeiras e os juros passivos pagos aos sócios? Se não houvesse contraído o mútuo e pago a Jaepel, quão reduziria a aplicação financeira e quanto seria a diminuição dos juros recebidos no período, considerando que os pagamentos de devolução de mútuos realizados em 2010 e 2011 foram amortização desta dívida?

III. Quanto ao saldo de valor de mútuo aportado pelos sócios mediante pagamento de despesas e aquisições da Jaepel, dizer se há documentação comprobatória da efetividade das operações e se a origem dos recursos se deu nas contas dos sócios.

IV. Existem documentos comprobatórios das outras despesas operacionais e custos não comprovados?

V. Das despesas relacionadas como não necessárias, os beneficiários eram terceirizados ou funcionários de empresas terceirizadas da Jaepel?

VI. Uma vez reconstituída a base com as despesas efetivamente ocorridas, qual seria a base de IRPJ e CSLL?

VII. No período fiscalizado houve investimentos em expansão ou modernização do parque industrial em valores superiores a subvenção recebida pela empresa?

Meses depois (dezembro de 2016), a Recorrente juntou aos autos o "Termo de Constatação" de fls. 799-826 emitido pela KPMG cujas conclusões estão descritas no relatório infra. Destaco que tal laudo assim descreve seu objetivo (fl. 802):

O objetivo do presente Termo de Constatação é o de demonstrar, mediante análise das das documentações fiscais, contábeis, contratos e movimentações bancárias e demais documentos suportes fornecidos pela administração da empresa que a JAEPEL possui todas as documentações solicitadas pelas autoridades fiscais nos termos de intimação que resultaram na autuações acima mencionadas..

Assim, é fato que o laudo da KPMG não se prestou a responder diretamente os quesitos elaborados pela contribuinte em seu pedido de perícia, mas sim analisar se a empresa possuía todos os documentos solicitados pelas autoridades fiscais nos termos de intimação.

Nesse ponto, é importante notar que o processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão.

Em caso de eventual necessidade de aprofundamento da análise dos fatos apresentados, o julgador pode solicitar a realização de diligência, a ser efetuada pela autoridade autuante ou outra de mesma competência, ou de exame pericial, quando a elucidação de fato ou o exame de matéria demanda o auxílio de um *especialista* em determinado ramo específico do conhecimento. Em qualquer caso, é certo que as diligências e perícias não têm por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes.

Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica. Caso não demonstrada a

necessidade de conhecimento técnico e especial para a produção de prova, a realização de exame pericial é dispensável.

Nesse passo, o indeferimento de pedido de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora.

No caso, a decisão recorrida observou textualmente que, "*percorrendo os autos do processo, verifica-se que o procedimento fiscal foi exaustivo e o processo contém, a nosso ver, elementos suficientes para o seu julgamento, sendo que a realização de diligência e/ou perícia não seria necessária.*" (fl. 886).

Vê-se portanto, que a autoridade julgadora entendeu que as informações e documentos juntados aos autos eram suficientes para a formação de seu convencimento, de modo que reputou desnecessário o exame pericial, se pronunciando sobre todos os pontos alegados pela contribuinte em sua defesa. Se é o caso de concordar ou não com tais argumentos a questão é de mérito e não causa de nulidade.

A Recorrente também alega preliminar de nulidade em razão de ausência de fundamentação quanto ao laudo da KPMG. Ocorre que, conforme se depreende do trecho transcrito abaixo, a decisão recorrida traz sim fundamentação neste sentido. Novamente, aqui, concordar ou não com as conclusões ali extraídas não é causa de nulidade mas de mérito.

Conforme já expusemos, demonstrar que a empresa "possui todas as documentações solicitadas pelas autoridades fiscais nos termos das intimações" não significa possuir e muito menos apresentar um conjunto probatório apto a demonstrar a improcedência da autuação. E de qualquer forma, já mencionamos que o próprio profissional assentou na conclusão do trabalho que elaborou que a empresa não apresentou todos os documentos, além de ter apurado diferenças entre valores que constam das declarações apresentadas e a contabilidade da Jaepel.

De qualquer maneira, o citado termo pericial não afeta a análise da autuação bem como o resultado deste voto, eis que as questões defendidas na impugnação foram devidamente apreciadas e motivadamente decididas. (fl. 887)

Embora não veja nulidades quer no lançamento quer na decisão recorrida, **entendo que o presente julgamento deve ser convertido em diligência, por duas razões.**

Primeiramente, parte da autuação está relacionada à discussão sobre natureza do crédito presumido de ICMS e seu tratamento tributário, matéria que, com a edição da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, este CARF tem decidido temporariamente não analisar.

Isso porque a Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, pretendeu dar fim à discussão sobre a natureza do crédito presumido de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos "*são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*". Veja-se (grifamos):

Art. 9o O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4o e 5o: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30.

*§ 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."

Art. 10. (VETADO).

*Art. 10. O disposto nos §§ 4o e 5o do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, **desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito**, nos termos do art. 3o desta Lei Complementar. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)*

Com a edição dessa norma, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito presumido de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro 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.

Neste cenário, é certo que, caso cumprido o requisito previsto no *caput* do artigo 30 da Lei 12.973/2014 (qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros), e não questionados aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores (o que faz com que a discussão seja estranha aos autos), não prevalecerá o lançamento efetuado.

Ocorre que, conforme se depreende da leitura do artigo 10 acima transcrito, **a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30 aos benefícios anteriormente concedidos está condicionada ao atendimento das exigências de registro e depósito de documentação perante o Confaz.**

Em razão disso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF tem resolvido sobrestar os julgamentos envolvendo o tema até que decorra o prazo para que os Estados cumpram tais exigências. Veja-se neste sentido o trecho da Resolução nº 9101-000.039, que transcrevo e adoto como razões de decidir neste voto:

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155,

desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados, nos termos dos artigos 10 e 3º:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar."

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como

normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que estabelece procedimento para a remissão, a anistia e a reinstituição regrada pelo convênio:

Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, 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;

II efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.

§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito.

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pela Cláusula Terceira do Convênio:

Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:

I 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017; II 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Após a publicação dos atos normativos no diário oficial do Estado, como prevê o inciso I, da Cláusula Segunda, e o registro destas normas perante o CONFAZ, como estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como estabelece a Cláusula Quinta:

Cláusula quinta A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.

Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado (Desenvolve). Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

Não obstante isso, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso e, ainda, definidora de prazos para publicação das normas (pelo Estado) e registro perante o CONFAZ até 28/12/2018.

Nesse contexto, após debates entre os componentes do Colegiado, a maioria ponderou pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018, dia seguinte ao prazo para registro referido.

Com efeito, a providência revela-se cautelosa, na medida em que a própria Lei Complementar nº 160/2017 prevê a sua aplicação aos processos em curso. Assim, é razoável aguardar as providências pelos Estados da Federação para, desta forma, assegurar a aplicação regular das disposições da Lei Complementar e Convênio ICMS acima citados. Apesar da falta de previsão expressa para suspensão do processo administrativo no Decreto nº 70.235/1972 e RICARF (Portaria MF 343/2015), o sobrestamento é autorizado pelo Código de Processo Civil, verbis:

Art. 313. Suspende-se o processo: (...)

V quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente; b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo; Diante disso, voto pelo sobrestamento do processo e remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar o contribuinte em 29/12/2018 para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

No caso, muito embora o Estado de Goiás tenha cumprido com o cronograma estabelecido pelo Convênio ICMS nº 190/2017, que previa a data de 28.03.2017 para a publicação no Diário Oficial do Estado da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual (fl. 27.808-27.836), ainda não se tem notícia de que tenha havido o registro e o depósito dos atos na Secretaria Executiva do CONFAZ.

Assim, também no presente caso o julgamento merece ser adiado.

Há também outra razão para a conversão deste julgamento em diligência. Não obstante o laudo da KPMG tenha sido analisado pela DRJ -- a qual, inclusive, mencionou a apresentação de tal documento como argumento para refutar o pedido de perícia da contribuinte -- entendo que a análise, pela unidade de origem, de referido laudo, dos documentos a ele pertinentes e dos demais juntados com o Recurso também se faz necessária para a correta orientação quanto à presente lide, oportunizando-se ao fisco se pronunciar sobre os quesitos formulados pela Recorrente por ocasião de sua impugnação.

Neste sentido, vale lembrar que, no caso em questão, excepcionalmente a juntada dos documentos em sede recursal merece ser aceita e estes analisados, considerando que a própria perícia em primeira instância foi indeferida sob o argumento de que o laudo traz sim provas e que os documentos apresentados em sede recursal consistem em um diálogo com a decisão de primeira instância.

Esta Turma já decidiu pela possibilidade de juntada de documentos em caso semelhante, exatamente em alusão ao princípio da verdade material e à necessidade de formação do convencimento do julgador:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. LEGALIDADE. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO CONTRADITÓRIO. Em regra, os fundamentos de defesa, assim como o pedido de diligência e as provas documentais, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual. Isso é assim exatamente porque é neste momento que se instaura o contraditório em um procedimento que, até então, era inquisitório. Como exceções temos os casos expressamente previstos na legislação (§ 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972), bem como as hipóteses em que o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, quer por tratar de matéria de ordem

pública, quer por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista do princípio da vedação ao non liquet. (Acórdão nº 1401-001.856; 1ª Turma/4ª Câmara/1ª Seção; Relatora Livia de Carli Germano; Julgado em 12.4.2017)

Trechos do voto:

Além das exceções expressas, existem as implícitas. Assim, outra exceção ocorre quando o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao non liquet.

(...) em razão da necessidade de formação do livre convencimento do julgador, mas sempre deve ter por norte a busca pela verdade material, de modo que se, durante os trabalhos, se verificam outros aspectos que não os que se pretendeu averiguar, mas que são estritamente relacionados a estes, aqueles também devem ser apreciados.”

“Trata-se de aceitar a produção de provas após a apresentação da impugnação e fora das hipóteses de exceção expressamente previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 no contexto da formação do livre convencimento do julgador, em razão da conversão do julgamento em diligência determinada por ele próprio, como concretização da busca pela verdade material.”

Dispositivo

Ante o exposto, oriento meu voto por **converter o julgamento em diligência a fim de que:**

(i) aguarde-se o julgamento até 29/12/2018, data após a qual deverá ser intimado o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017; e , **enquanto isso**,

(ii) a unidade de origem (a) confirme, quanto aos valores tratados como subvenção, se foram cumpridos os requisitos previstos no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404/1976, que somente poderá ser utilizada para (a.i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (a.ii) aumento do capital social; e (b) se pronuncie sobre o laudo da KPMG e sobre os documentos acostados aos autos pela contribuinte (inclusive em sede recursal), indicando, em **parecer conclusivo**, se e em que medida tais informações respondem aos quesitos formulados na impugnação e transcritos no início deste voto.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano