



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

Processo nº 10283.724754/2015-78
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1301-000.639 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 22 de novembro de 2018
Assunto IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL S/A
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 do relator.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por **DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL S/A**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 06-61.373, da 2ª Turma da DRJ - Curitiba, que, dando parcial provimento à impugnação, manteve contra a recorrente parte do crédito tributário relativo a IRPJ e CSLL constituído por meio de auto de infração.

A Fiscalização apurou contra a recorrente, mediante confronto dos dados inseridos na DIPJ com os extraídos das notas fiscais eletrônicas, SPED e Livros de Apuração de ICMS, as seguintes infrações:

a) diferença nas vendas em face dos descontos incondicionais concedidos: R\$ 27.857.510,46;

b) diferença no faturamento bruto (vendas canceladas): R\$ 23.769.397,61 (excluída pela decisão da DRJ);

c) diferença no valor das compras no período (compras por filiais, custo de industrialização de terceiros e crédito presumido): **R\$ 41.221.815,92** (excluída parcialmente pela decisão DRJ); e

e) diferença no valor do ICMS excluído das vendas (operações com armazéns gerais): **R\$ 47.827.459,38**.

Além disso, a Fiscalização apurou exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo negativa da CSLL do valor de **R\$ 125.153.006,13**, a título de subvenção para investimento.

Pelo lançamento foram constituídos créditos tributários de IRPJ e de CSLL nos montantes respectivos de **R\$ 117.777.906,27** e **R\$ 42.162.985,01**, compreendendo tributo, multa e juros.

Não conformada, **Digibrás Indústria do Brasil S/A** apresentou impugnação, à qual a DRJ - CTB deu parcial provimento, tendo em vista o resultado da diligência que ela mesma havia solicitado.

Entendeu o órgão julgador, relativamente à diferença de receita bruta, que a recorrente cometera um mero erro no preenchimento da DIPJ, ao indicar o valor líquido da receita, já excluídas as vendas canceladas, as quais não foram informadas na linha própria. O erro, todavia, não gerou prejuízo à Fazenda, uma vez que não interferiu na apuração reduzindo o lucro tributável. Também entendeu o órgão julgador que havia de restabelecer parte da glosa relativa a compras. Isso porque a Fiscalização não teria considerado R\$ 8.742,123,16 de compras realizadas por filiais; e teria ignorado os custos de industrialização feita por terceiros, no valor de R\$ 5.106.410,45. Por último, a DRJ, constatando a existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, acolheu a pretensão da recorrente de compensar tais prejuízos até o limite de 30% do lucro líquido ajustado. No restante, manteve o lançamento e indeferiu o pedido subsidiário da recorrente para recompor o lucro da exploração.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não se acolhe nulidade do lançamento, por motivo de cerceamento de defesa, quando as infrações são descritas no auto de infração, ainda que de forma sucinta, sobretudo diante de apresentação de defesa desenvolvida com robustez, atacando todos os pontos da acusação, o que contraria o suposto prejuízo no exercício do direito de defesa.

NULIDADE. INTIMAÇÃO PARA PRESTAR JUSTIFICATIVAS. AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÃO PELO FISCO. NATUREZA INQUISITÓRIA DA AÇÃO FISCAL.

Dada a natureza inquisitória do procedimento fiscal, durante o qual o fisco não imputa acusação contra o contribuinte, a fiscalização não tem a obrigação de intimar a empresa para prestar esclarecimentos, quando já dispuser de informações suficientes para efetuar o lançamento, cabendo ao sujeito passivo contestá-lo na fase litigiosa, que tem início com a interposição da impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NECESSIDADE DE CONSTAR NA NOTA FISCAL.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, cabendo a glosa de valores abatidos da receita bruta a esse título, não constantes em nota fiscal de venda.

DIVERGÊNCIA DE RECEITAS DE VENDAS. VENDAS CANCELADAS. COMPROVAÇÃO. REDUTOR DA RECEITA BRUTA. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Cancela-se a exigência fundada em diferença de receitas de vendas entre o total informado na DIPJ e o apurado com base em notas fiscais eletrônicas, quando resta comprovado tratar-se de vendas canceladas.

DIVERGÊNCIA DE COMPRAS. EXISTÊNCIA DE OUTRAS FILIAIS. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Cancela-se a exigência fundada em diferença de compras, com reflexo em custos, entre o total informado na DIPJ e o apurado com base em notas fiscais eletrônicas, quando resta comprovado tratar-se de compras feitas por outras filiais não consideradas pela fiscalização.

DIVERGÊNCIA DE COMPRAS. INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR TERCEIROS. AGREGAÇÃO DE VALOR. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Cancela-se a exigência fundada em diferença de compras, com reflexo em custos, entre o total informado na DIPJ e o apurado com base em notas fiscais eletrônicas, quando resta comprovado tratar-se de industrialização efetuada por terceiros, com agregação de valor referente a insumos e/ou serviços.

DIVERGÊNCIA DE COMPRAS. CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE CUSTO. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Mantém-se a exigência fundada em diferença de compras, com reflexo em custos, entre o total informado na DIPJ e o apurado com base em notas fiscais eletrônicas,

descabendo alegar tratar-se de crédito presumido de ICMS, o qual não compõe o custo da mercadoria por inexistência de dispêndio pelo contribuinte adquirente.

DIVERGÊNCIA DE ICMS SOBRE VENDAS. REMESSA PARA ARMAZÉM. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Mantém-se a exigência fundada em diferença de ICMS sobre venda, quando resta comprovado tratar-se de ICMS incidente sobre remessa a armazém-geral, descabendo alegar existência de operação de venda triangular, em que o ICMS sobre a venda é destacado pelo armazém.

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXIGÊNCIA DE PERFEITA SINCRONIA ENTRE SUBVENCIONADOR E SUBVENCIONADO. EXIGÊNCIA DE MECANISMOS QUE ASSEGUREM A DESTINAÇÃO LEGAL.

Para que um incentivo fiscal seja qualificado como subvenção para investimento, não basta o animus da autoridade estatal concedente, sendo necessária a perfeita sincronia da intenção do subvencionado com a ação do subvencionado, exigindo-se que o instrumento legislativo que concede a subvenção disponha expressamente sobre a obrigação do beneficiário de alocar os recursos em bens do ativo imobilizado.

AJUSTES DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

Em caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL. EXISTÊNCIA DE SALDO A COMPENSAR. DEFERIMENTO.

Defere-se o pleito de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, diante da existência de saldos em valor suficiente, até o limite de 30%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Contra a decisão da DRJ foi interposto recurso. Preliminarmente, arguiu-se a nulidade do procedimento fiscal e do lançamento por vício de motivação, e por cerceamento de defesa. A Fiscalização não teria esgotado a possibilidade de obter mais informações sobre a matéria fática, limitando-se a presunções superficiais e a entendimentos preconcebidos. Absteve-se de aprofundar as investigações, o que ficou evidenciado na diligência determinada pela DRJ. Ademais, no curso do procedimento fiscal, a autoridade administrativa não solicitou esclarecimentos à recorrente, os quais teriam evitado a autuação.

Outra causa de nulidade do lançamento estaria no fato de ter sido desconsiderado o benefício do lucro da exploração a que a recorrente faria jus, conforme ato concessivo emitido pela própria Receita Federal.

No mérito questionou todas as infrações apuradas pela Fiscalização. Em primeiro lugar, a glosa de valores relativos a descontos incondicionais. Afirmou que o montante informado na DIPJ corresponde efetivamente a descontos incondicionais, embora não constassem das notas fiscais. Os valores corresponderiam a descontos decorrentes de acordos comerciais firmados com clientes, e eram absolutamente independentes de qualquer condição, prazo ou forma de pagamento. Porém, por exigência desses mesmos clientes, a contribuinte era obrigada a formalizar o desconto (definido desde a contratação da compra) apenas quando da realização do pagamento.

Disse que, devido ao grande volume de aquisições por um determinado cliente, os descontos não eram calculados para cada compra isoladamente, mas considerando o conjunto de compras em determinado período. O valor do desconto relativo a uma quantidade determinada de produtos era utilizado para abater integral ou parcialmente o valor das duplicatas emitidas contra o cliente.

A maior parte dos descontos (R\$ 26.549.188,56) foi concedida mediante diminuição do valor das duplicatas. A outra parcela (R\$ 1.476.328,96) consistiu em bonificações em mercadorias.

A segunda infração foi parcialmente afastada pela DRJ. A parte mantida se referia à redução pela autoridade lançadora do custo de aquisição de produtos, que teria sido majorado na DIPJ em razão da soma do montante do crédito presumido. Do custo foi retirado o valor do *crédito presumido de regionalização do ICMS*, o que acarretou diminuição do *custo das mercadorias vendidas - CMV*, aumentando em consequência o lucro tributável.

A recorrente alegou que sempre reconheceu na DIPJ e na EFD ICMS/IPI (Escrituração Fiscal Digital) o custo de suas aquisições pelo valor líquido contido nas notas fiscais. Negou que os créditos presumidos tenham sido somados àqueles valores.

Quanto ao ICMS nas operações com armazéns gerais, afirmou que a diferença apurada pelo Fisco se refere ao ICMS das operações que destinam fisicamente os bens vendidos pela recorrente, depositados em armazéns gerais. Eis a explicação:

Primeiramente, é preciso observar que, apesar de a Autuada estar localizada na Zona Franca de Manaus, seus produtos são comercializados em todo o território nacional através de redes varejistas. Para garantir a agilidade de entrega, a Recorrente mantém grande parte dos seus estoques de produtos acabados em Armazéns Gerais próximos aos principais clientes.

Como qualquer venda, a operação triangular de mercadorias envolvendo armazéns gerais também constitui fato gerador de ICMS. Todavia, em operações interestaduais desta natureza, o ICMS incidente na venda não é destacado na nota fiscal para simples faturamento do produto (CFOPs 6.105 ou 6.106), mas na circulação física da mercadoria (CFOPs 5.923 ou 6.923), que ocorre apenas quando há a remessa do produto pelo armazém geral para o cliente.

Ilustremos melhor.

Nas operações com armazéns gerais localizados em outro estado, a Autuada precisa, obrigatoriamente, adotar os seguintes procedimentos fiscais (nos termos do Regime Especial conferido à empresa pela Sefaz/AM e cf. arts. 352 e seguintes do RICMS/AM):

a) Remessa da mercadoria pela Autuada para o armazém: Recorrente emite nota fiscal de remessa (CFOP 6.905 ou 6.906), com incidência do ICMS em alíquota equivalente à operação interestadual (12%).

b) Na venda da mercadoria pela Recorrente para o cliente:

Procedimentos da Recorrente - emite nota fiscal de venda (para simples faturamento) de mercadoria (CFOP 6.105 ou 6.106), sem destaque do ICMS, mas declarando nos termos legais que o imposto devido nesta operação será destacado na nota fiscal do trânsito físico da mercadoria, emitida pelo armazém geral;

Procedimentos do Armazém Geral: - (i) na saída física da mercadoria, emitirá nota fiscal para o estabelecimento destinatário (CFOP 5.923 ou 6.923) acobertando o trânsito físico do produto, contendo a indicação da nota fiscal de venda pela Recorrente e o destaque do ICMS, declarando que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é de responsabilidade do armazém; e (ii) emitirá também uma nota fiscal para a Recorrente, contendo o retorno simbólico da mercadoria, sem destaque do ICMS.

(...)

Ora, a partir do detalhamento realizado, fica evidente que, nos termos da legislação do ICMS, o custo real do imposto sobre operações desta natureza nunca residirá na nota fiscal para simples faturamento do vendedor (Recorrente), mas na nota fiscal de remessa do armazém (operação por conta e ordem). Aliás, se a Recorrente dependesse dessa premissa equivocada para reconhecer sua despesa de ICMS, jamais haveria valores a deduzir da receita bruta.

Por isso, é importante notar também que, neste tipo de operação, o armazém atua como mero responsável pelo recolhimento do tributo, repassando o custo financeiro do imposto para a vendedora.

(...)

Quanto ao repasse do custo financeiro da venda à Recorrente, observe-se, primeiramente, que o estado do Amazonas exige o destaque (débito) do ICMS desde a remessa dos produtos da Recorrente até o armazém, localizado em outro estado.

(...)

Por sua vez, à medida que a Recorrente vai, pouco a pouco, vendendo sua mercadoria armazenada, o armazém, responsável pela entrega física da mercadoria, realiza dois procedimentos: (i) devolve "simbolicamente" a mercadoria para a Recorrente, sem destaque do imposto; (ii) emite também uma nota fiscal para acompanhar a entrega da mercadoria ao cliente da Recorrente, com destaque do ICMS, para reconhecer o débito real do ICMS na operação.

A medida que as saídas físicas dos produtos vão sendo atendidas pelo Armazém conforme orientação da Recorrente, os débitos do imposto incidente na nota fiscal de entrega da mercadoria do Armazém Geral para o cliente vão consumindo o saldo credor acumulado de ICMS (lastreados, conforme já ressaltamos, nas notas fiscais emitidas pela Recorrente para o Armazém, para formação dos grandes estoques de mercadoria naquele estabelecimento).

Todavia, quando este saldo de crédito não é mais suficiente para cobrir o débito das saídas das mercadorias, o armazém emite uma nota de débito para a

Recorrente, separada do valor do serviço prestado, de forma a recuperar o custo financeiro do ICMS ocasionado pela saída da mercadoria.

(...)

Deste modo, a Recorrente apenas registrará sua "despesa de ICMS sobre vendas" no momento da emissão da nota fiscal de venda. Entretanto, uma vez que o imposto na operação é destacado, nos termos da legislação regente, na nota fiscal da remessa física da mercadoria escriturada pelo armazém, este será o documento fiscal que será utilizado como parâmetro para o registro da despesa de ICMS na transação, de maneira a afetar o resultado contábil da empresa. (grifos do original) (fls. 17.221 a 17.226)

Por último, contestou a tributação dos valores recebidos como subvenção para investimento, os quais a Fiscalização supôs tratar-se de subvenção para custeio, uma vez que o Estado do Amazonas não obrigava o beneficiário das subvenções a aplicar os recursos em bens do ativo imobilizado.

Contestou o conceito de subvenção de investimento adotado pelo Fisco, em especial o Parecer Normativo nº 112/1978, cujo conteúdo já teria sido superado pela legislação que lhe sobreveio. Ademais, o próprio parecer teria extrapolado a lei.

Ainda sobre o Parecer nº 112, disse a recorrente que ele foi citado de forma expressa apenas na decisão recorrida, que, nesse ponto, acabou por inovar os fundamentos da autuação.

A recorrente invocou também os parágrafos 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação da pela Lei Complementar nº 160/2017, que teria posto fim à polêmica acerca das subvenções concedidas pelos Estados, mediante incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

Ainda sobre a tributação das verbas de subvenção concedida pelo Estado do Amazonas, a recorrente defendeu a impossibilidade de a União tributá-las, tendo em vista a imunidade recíproca.

Com essas razões, pugnou pelo provimento do recurso.

Os autos vieram ao CARF impulsionados não apenas pelo recurso voluntário, mas também pela necessidade de reexame da decisão *a quo*, na parte contrária à Fazenda, tendo em vista a exclusão de crédito tributário acima do limite de alçada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Quanto ao recurso de ofício, é imperioso reconhecer a obrigatoriedade do reexame da decisão da DRJ, na parte contrária à Fazenda Nacional, porquanto o crédito tributário excluído supera o limite de alçada fixado na Portaria MF nº 63/2017, que é de R\$ 2.500.000,00.

Admitido o recurso, cumpre examinar a alegação de nulidade. No exame dessa preliminar, ressalta-se a clara distinção entre duas situações: a primeira é a imputação ao sujeito passivo da prática de um ato ilícito, exigindo, em razão disso, o respectivo crédito tributário; a outra é a comprovação dos fatos imputados àquela pessoa. Primeiro, descrever; depois, comprovar.

Vícios na descrição dos fatos e dos fundamentos da autuação induzem nulidade do ato administrativo, a qual deve ser pronunciada em caráter preliminar, sem que seja necessário adentrar o exame da matéria fática.

Se os fatos estiverem corretamente descritos, os fundamentos da autuação forem postos de forma inteligível e o enquadramento legal for correto, não gerando dúvida acerca da qualificação jurídica emprestada aos fatos, as questões preliminares básicas estarão superadas, abrindo espaço para o exame das provas.

A verificação das provas, por sua vez, é pertinente ao mérito da autuação. Portanto, se não existirem provas ou se forem insuficientes, o resultado será a improcedência do lançamento.

No caso concreto, os fatos e fundamentos, embora de forma sucinta, foram postos com clareza suficiente a permitir o exercício do direito de defesa, não obstante algumas acusações não encontrarem respaldo no conjunto probatório reunido pela autoridade lançadora e pela diligência determinada pela DRJ.

Por outro lado, não gera nulidade do lançamento a falta de intimação do fiscalizado para esclarecer situações envolvendo a matéria objeto da verificação fiscal. É que, nessa fase, como bem frisou o acórdão recorrido, não se cogita de ampla defesa, porquanto ainda não existe acusação formal contra o contribuinte, o que só ocorre com a lavratura do auto de infração. A partir desse momento, ficam assegurados o contraditório e a ampla defesa.

A recorrente também arguiu, como causa de nulidade, a não observância do lucro da exploração a que faria jus. Sobre essa matéria, cabe invocar, como fez a DRJ, o disposto no art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, que veda a recomposição do lucro da exploração em lançamento de ofício:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Como se percebe, mesmo que entendesse correto, a autoridade lançadora não poderia acolher a pretensão da recorrente diante do claro óbice levantado pelo ato normativo, ao qual não apenas a autoridade lançadora, como também a DRJ estavam vinculadas.

Embora não vincule o CARF, a IN SRF nº 267/2002 expressa uma linha de interpretação correta, já que o benefício do lucro da exploração pressupõe a correção da escrita fiscal e contábil, o que, a toda evidência, não se verifica nos casos de infrações como omissão de receitas, despesas indedutíveis, despesas inexistentes ou deduções indevidas. Portanto, é inviável recompor o lucro da exploração, como quer a recorrente.

Em suma, considerando que os fatos estão corretamente descritos; que não existe direito de defesa na fase de investigação; e que, em lançamento de ofício, não se pode recompor o benefício do lucro da exploração, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Resolvida a preliminar, impõe-se o exame do mérito.

O exame das questões centrais, entretanto, depende do esclarecimento de algumas circunstâncias fáticas. A primeira delas diz respeito ao ICMS deduzido das receitas de vendas. O ilícito apurado no auto de infração foi a dedução de R\$ 47.827.459,38.

A recorrente alegou que esse montante correspondia aos valores do ICMS que ela teve de ressarcir aos armazéns gerais. A recorrente, por uma questão de logística, remetia produtos para armazéns gerais situados nos Estados em que estavam seus principais clientes. As remessas se faziam acobertadas por notas fiscais com destaque de ICMS, calculado à alíquota de 12%. Quando ocorria a venda, os produtos eram retirados pelos clientes no armazém geral, que emitia nota fiscal para acobertar o trânsito das mercadorias, destacando o ICMS, cujo recolhimento era de responsabilidade do próprio armazém geral.

No documento fiscal emitido pelo armazém geral, o valor da operação era o mesmo consignado no documento de entrada, emitido pela recorrente. A alíquota, entretanto, era a da operação interna, ou seja, 18%.

A diferença entre a alíquota interna (18%) e a interestadual (12%) gerava um saldo que tinha de ser ressarcido pela recorrente. Mesmo o armazém geral se creditando do ICMS, na entrada dos produtos, ao ser obrigado a recolher o ICMS calculado a 18%, surgia a cada operação uma diferença de 6%. De acordo com a recorrente, essa diferença era a origem do valor de R\$ 47.827.459,38, que o Fisco entendeu ser uma dedução indevida do lucro líquido.

A DRJ determinou a realização de diligência, que não logrou esclarecer esse ponto.

Pela alegação da recorrente, as operações triangulares, envolvendo remessas de mercadorias para armazéns gerais, seriam mais onerosas do que as operações diretas, porquanto, além dos custos dos serviços dos armazéns gerais, haveria ainda de ser suportada a despesa com o ICMS em face da diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Vale dizer, a operação triangular faz com que a venda interestadual tenha tributação idêntica a de uma venda interna.

Sendo verdade o que disse a recorrente, as operações com armazéns gerais localizados em Estado diferente do Estado do depositante, ficariam presumivelmente inviáveis,

dada a existência de expressivos custos adicionais. O primeiro deles, o custo do serviço prestado pelo armazém geral; o segundo, a diferença das alíquotas do ICMS. Portanto, seria necessário ter um ganho de logística muito grande para compensar o referido custo adicional.

Por outro lado, não se ignora que a legislação do ICMS, ao longo dos anos, foi estendendo a sistemática de substituição tributária para quase todos os produtos. É possível, pois, que a diferença encontrada pelo Fisco se deva ao ICMS por substituição tributária.

Em vista dessas incertezas, conclui-se que a situação fática merece verificação complementar, bem como a apresentação de provas pela recorrente, tendo em vista o princípio segundo o qual **não se admitem deduções, nem despesas sem lastro documental**.

Outro ponto que demanda providência específica antes do julgamento é o que se refere à controvérsia relativa à natureza da subvenção.

O dissenso, neste item, diz respeito à tributação pelo IRPJ e pela CSLL de valores referentes a incentivos fiscais ligados ao ICMS, já que a Fiscalização entendeu tratar-se de **subvenção para custeio**, enquanto a recorrente sustentou que o benefício se enquadra no conceito de **subvenção para investimento**.

A questão é antiga, mas ganhou nova feição com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, que acresceu os parágrafos 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Pelo dispositivo legal, toda subvenção materializada na forma de incentivo fiscal relativo ao ICMS passa a ser subvenção de investimento, desde que atendam aos requisitos estabelecidos no próprio artigo e unicamente nele. Fez mais a lei: atribuiu ao novel dispositivo uma natureza interpretativa, emprestando à norma eficácia retrooperante.

Todavia sugeriram questionamentos quanto ao limite da retroatividade e quanto à necessidade de cumprimento de determinados requisitos por parte da entidade estatal que concedeu benefício.

Entendendo ser necessária a comprovação do cumprimento desses requisitos para reconhecer a subvenção como de investimentos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em recente decisão, converteu o julgamento em diligência, conforme se constata do Acórdão 9101-000.053.

Confira-se:

O recurso especial trata da identificação de benefício fiscal estadual (Rio Grande do Sul) como subvenção para custeio, quando o acórdão recorrido tratou-o como subvenção para investimento.

A subvenção para investimento é regrada pelo artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999):

(...)

No caso destes autos, trata-se de benefício do Estado do Rio Grande do Sul, consistente em créditos presumidos de ICMS, como relatado no acórdão recorrido:

(...)

Ocorre que, como consta das Resoluções nº 9101-000.039, 9101-000.042 e 9101-000.043, foi recentemente aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os § 4º e § 5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

(...)

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

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do caput do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros.

Vale lembrar, ainda, a previsão do artigo 155, II, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal:

(...)

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, que estabelece procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais:

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 pelas Cláusulas Terceira e Quarta 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. Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

(...)

Não obstante isso, não restou comprovado nos autos - até o presente momento - o cumprimento do artigo 3º, II, da Lei Complementar nº 160, isto é, 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".

A exigência do registro foi também reproduzida na Cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017, havendo prazo para tanto até 28 de dezembro de 2018, conforme cláusula quarta acima reproduzida.

Com efeito, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso, condicionadas ao registro perante o CONFAZ até 28/12/2018.

Diante disso, voto por suspender o processo como decidido em julgamentos precedentes desta Turma. 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 LC 160 e Convênio ICMS acima citados. A despeito 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:

(...)

Diante disso, voto pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018 - dia seguinte ao prazo definido pela Cláusula Quarta acima referida -, com a remessa dos autos à unidade de origem, que deve intimar desde já o contribuinte para que comprove, quando tiver conhecimento, o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017.

Posteriormente, sobreveio o Convênio ICMS 51/2018 que, alterando a redação do Convênio ICMS 190/2017, postergou o prazo previsto na cláusula quarta para 31 de julho de 2019. Portanto, na linha do que vem decidindo o CSRF, este processo deve ser sobrestado até aquela data.

Conclusão

Pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, devolvendo os autos à unidade de origem, a fim de que sejam adotadas as seguintes providências:

a) Intimar a recorrente a apresentar as notas fiscais por ela emitidas para acobertar a remessa de mercadorias para armazéns gerais estabelecidos em outras unidades da Federação; bem como apresentar as notas fiscais emitidas pelos armazéns gerais para acobertar

a entrega física das mercadorias vendidas e as notas fiscais emitidas pelos armazéns gerais para formalizar o "*retorno simbólico*" das mercadorias ao estabelecimento da recorrente.

b) Em face dos documentos apresentados, a autoridade fiscal deverá verificar e informar qual a alíquota de ICMS adotada pelos armazéns gerais.

c) A autoridade fiscal deverá informar se existe diferença nas alíquotas de ICMS nas operações referidas no item anterior, e se a diferença de alíquotas explica os valores glosados no auto de infração; deverá ainda verificar se tais operações estavam sujeitas à substituição tributária e se o imposto retido por substituição tributária se refletiu na glosa objeto do lançamento.

Frise-se que a autoridade fiscal responsável pela diligência poderá verificar qualquer outro elemento que entender pertinente ao esclarecimento dos fatos. Ademais, a diligência pode ser realizada por amostragem, desde que a amostra seja definida pela autoridade fiscal, e adotar outras técnicas de fiscalização, desde sejam compatíveis com o fato a ser examinado.

Concluída a diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo acerca da dedutibilidade dos valores glosados. Do relatório a recorrente será intimada, assegurando-lhe o direito de se manifestar em 30 dias, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.475/2011.

Quanto à subvenção, a recorrente deverá ser intimada a fazer prova de que o Estado do Amazonas atendeu aos requisitos estabelecidos no Convênio ICMS 190/2017, com redação dada pelo Convênio ICMS 51/2018, relativamente ao benefício da Lei Estadual nº 2.826/2003.

O andamento do processo deve ser sobrestado até 31 de julho de 2019, ou data anterior, na hipótese de as condições do Convênio ICMS serem atendidas pelo Estado do Amazonas, antes do prazo fixado no mesmo convênio.

Não caberá sobrestamento do feito, caso haja manifestação inequívoca do Estado do Amazonas no sentido de não atender aos requisitos da lei ou do convênio.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior