



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.724754/2015-78  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-004.433 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2020  
**Recorrentes** DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2011

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não existe nulidade por falta de aprofundamento da investigação fiscal se a autoridade lançadora entender que já disponha dos elementos probatórios suficientes para a prova da existência dos fatos e para a caracterização da infração.

FALTA INTIMAÇÃO AO CONTRIBUINTE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

A falta de intimação ao contribuinte para prestar esclarecimento sobre matéria fática, durante o procedimento de fiscalização, não caracteriza cerceamento do direito de defesa, pois nessa etapa ainda não existe, contra o fiscalizado, acusação formal de que possa se defender.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO CABIMENTO.

O lançamento de ofício de crédito tributário não admite recomposição do lucro da exploração, pois esse benefício exige correção da escrita contábil e fiscal do contribuinte.

DESCONTO INCONDICIONAL. DESTAQUE NO DOCUMENTO FISCAL.

Para ser admitida como desconto incondicional, a parcela redutora do preço de venda da mercadoria ou da prestação do serviço deve constar da nota fiscal e não pode depender para sua efetivação de evento posterior à data de emissão do documento.

CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS. COMPRAS DO PERÍODO. DIFERENÇA. GLOSA.

É cabível a glosa da diferença entre o custo das mercadorias vendidas e o valor das compras do período quando a origem da diferença não for explicada e comprovada pelo contribuinte.

OPERAÇÃO COM ARMAZÉM GERAL. DESPESA DE ICMS.

Nas operações de venda de mercadorias depositadas em armazéns gerais, o momento de contabilizar a despesa com ICMS é na venda da mercadoria, ainda que na respectiva nota fiscal não conste o destaque daquele imposto.

#### INCENTIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Verificando que fiscalização tratou os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Amazonas como subvenção de custeio e que, diante dessa premissa, considerou que os incentivos fiscais recebidos pela Contribuinte seriam receitas que deveriam ter sido computadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Porém, a motivação da infração limitou-se apenas na transcrição de trecho de solução de consulta que, aliás, refere-se a benefício fiscal da lei n. 1.939/1989, anterior à Lei n. 2.826/2003, e por ela revogado.

Caberia à fiscalização trazer provas de que o incentivo em questão seria de custeio, para descaracterizar a natureza de subvenção para investimento do benefício fiscal outorgado mediante Lei pelo Estado do Amazonas, analisando do incentivo no caso concreto, mas não o fez.

#### PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO.

É cabível a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em lançamento de ofício.

#### IRPJ E CSLL. LANÇAMENTO. MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Quando o lançamentos de CSLL tenha por base a mesma matéria fática do lançamento do IRPJ, deve ser dada a mesma solução a ambos os lançamentos, ressalvados os casos em que haja disciplina específica na legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as preliminares arguidas; e, (ii) no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de R\$ 47.669.096,28 a título de ICMS, e, por maioria de votos, cancelar a infração referente à omissão de receitas decorrente de subvenção recebida pelo Estado do Amazonas, vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior (relator) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa que votaram por manter essa infração. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior – Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

**DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL LTDA.**, já qualificada nos autos, interpôs recurso contra o Acórdão n.º 06-61.373, da 2ª Turma da DRJ – Curitiba (CTA), relativo à parte que lhe foi desfavorável. Na outra parte, esse mesmo acórdão deu provimento parcial à impugnação, considerando insubsistente uma fração do crédito tributário. A exoneração deu ensejo a recurso ofício. Portanto, o processo veio ao CARF impulsionado pelo recurso voluntário e pela necessidade de reexame de parte da decisão da DRJ.

Na sessão do dia 22 de novembro de 2018, o recurso veio a julgamento, o qual foi convertido em diligência pela Resolução n.º 1301-000.639, de cujo relatório se extrai o seguinte trecho:

*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 emendada 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 subvencionador 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 n.º 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 n.º 112, disse a recorrente que ele foi citado de forma expressa apenas na decisão recorrida, que, nesse ponto, acabou por inovar os fundamentos da atuação.*

*A recorrente invocou também os parágrafos 4º e 5º do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, com a redação da pela Lei Complementar n.º 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.*

*Diante das alegações contidas no recurso, o colegiado entendeu que o processo havia de retornar à unidade de origem para, em diligência, esclarecer dois pontos. O primeiro envolvia a diferença de ICMS encontrada pela Fiscalização; o segundo dizia respeito à natureza da subvenção. Eis os termos da Resolução quanto ao primeiro ponto:*

*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.***

Eis os termos da Resolução quanto ao segundo ponto:

*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 n.º 160/2017, que acresceu os parágrafos 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 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 surgiram 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.*

Estas foram as providências solicitadas na diligência:

*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.*

(...)

*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 n.º 2.826/2003.*

Concluída a diligência, produziu-se o relatório de fls. 23.529 a 23.531, denominado Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, em que a Fiscalização afirma ter apurado R\$ 397.242.468,99 a título de "retorno simbólico" das mercadorias dos armazéns gerais para a recorrente. Além disso, informou que os armazéns gerais adotam, nas remessas por conta e ordem, as alíquotas de 7%, 12% e 18%, dependendo do destinatário das mercadorias. Nas

remessas de Manaus para os Armazéns Gerais a alíquota é 12% e não ocorre substituição tributária.

Quanto à subvenção, a autoridade fiscal esclarece que a recorrente foi intimada a fazer prova de que o Estado do Amazonas atendeu aos requisitos do Convênio ICMS 190/2017, com redação dada pelo Convênio 51/2018, relativamente ao benefício concedido pela Lei Estadual n.º 2.826/2003. A resposta foi no sentido de que o Estado do Amazonas não efetuou até o momento, e tudo indica que não efetuará, o registro e o depósito da documentação comprobatória relativa ao benefício da Lei Estadual n.º 2.826/2003.

A recorrente se manifestou sobre a diligência. Disse que a Fiscalização, a DRJ e o CARF tiveram, cada qual a seu modo, uma compreensão errônea das operações feitas através de armazéns gerais, porque os três construíram o entendimento a partir de premissas falsas. A glosa de ICMS não corresponderia à diferença de alíquota ou a qualquer outro custo ou despesa, mas sim ao próprio imposto devido naquelas operações.

Quanto ao benefício concedido pela legislação do Estado do Amazonas, afirmou a recorrente que não se trata de subvenção para custeio, mas de investimento, como reconhece a própria lei que o instituiu.

Ao lado desse fato, tem-se o advento da Lei Complementar n.º 160/2017, que passou a determinar que os benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, desde que presentes os requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, serão considerados subvenções para investimento e, por essa razão, passíveis de redução do lucro real.

Ademais a referida lei complementar, ao incluir o parágrafo 5º no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, expressamente determinou a aplicação dessas alterações aos processos administrativos e judiciais ainda não julgados definitivamente. A lei garante a aplicação retroativa de suas disposições a benefícios instituídos até sua publicação.

Citou o Acórdão n.º 1302-002.726, no qual se entendeu que o art. 30 da Lei n.º 12.973, com redação dada pela Lei Complementar n.º 160, tem aplicação imediata às subvenções concedidas pelo Estado do Amazonas, sem que seja necessária a previsão em convênio na forma do art. 155, § 2º, inciso XII, letra “g”, da Constituição Federal, tendo em vista os preceitos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT e o art. 15 da Lei Complementar n.º 24/19745.

Aduziu a recorrente que o Estado do Amazonas não realizou o depósito de incentivos e benefícios fiscais por entender que o Convênio ICMS 190/2017, além de não se aplicar a seu sistema especial de tributação, é inconstitucional. Por isso, propôs ação direta de inconstitucionalidade visando suspender os efeitos do convênio.

Firmada nessas razões, a recorrente reiterou os pedidos deduzidos no recurso.

Com a manifestação da recorrente, os autos retornaram ao CARF para prosseguir o julgamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

### **Admissibilidade**

Quando da Resolução n.º 1301-000.639, foram examinadas as condições de admissibilidade de ambos os recursos, voluntário e de ofício. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Também o recurso de ofício atende a condição para ser admitido, porquanto o acórdão da DRJ exonerou crédito tributário em montante superior ao limite de alçada fixado pela Portaria MF n.º 63/2017, que é de R\$ 2.500.000,00, o que torna obrigatório o reexame da decisão.

### **Nulidade**

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. Entretanto, se os fatos estão corretamente descritos, os fundamentos da autuação foram postos de forma inteligível e o enquadramento legal é correto, não gerando dúvida acerca da qualificação jurídica emprestada aos fatos, as questões preliminares básicas estarão superadas, abrindo caminho ao exame das provas. A verificação das provas é pertinente ao mérito da autuação. Portanto, caso não existam provas ou caso elas sejam 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 ao 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 ocorrerá com a lavratura do auto de infração. A partir desse momento, ficam assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Alegou-se ainda, como causa de nulidade, a não observância do lucro da exploração a que a recorrente faria jus. Sobre essa matéria, cabe invocar, como fez a DRJ, o

disposto no art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 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.*

Mesmo que entendesse correta, 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, mas também a DRJ estão vinculadas.

Embora não vincule o CARF, a IN SRF n.º 267/2002 expressa uma linha de interpretação correta, já que o benefício do lucro da exploração pressupõe correção da escrita fiscal e contábil, o que, a toda evidência, não se verifica nos casos de infrações tributárias como omissão de receitas e utilização de despesas não dedutíveis ou inexistentes.

### **Diferenças atribuídas a descontos incondicionais**

Nesse ponto, a controvérsia gira em torno da redução de R\$ 27.857.510,46 na receita bruta. A recorrente afirma que se trata de descontos decorrentes de acordos comerciais firmados com clientes e que, por isso, seriam classificados como *descontos incondicionais*. No caso específico, os acordos seriam previamente firmados com os clientes, ajustados desde o início, desvinculados de qualquer condição relativa a prazo ou a forma de pagamento. No entanto, por exigência dos mesmos clientes, a recorrente era obrigada a formalizar o desconto (definido desde a contratação da compra) quando da realização do pagamento, o que implica dizer que as notas fiscais e as respectivas duplicatas eram emitidas sem indicar os descontos, consignando, portanto, um preço superior àquele pelo qual a operação efetivamente era realizada.

Não há como considerar essa prática como lícita, e tampouco enquadrá-la no conceito de desconto incondicional. Tais descontos são excluídos da receita de vendas e serviços, como dispõe o art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, vigente à época dos fatos:

*Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).*

Considera-se **desconto incondicional** a parcela redutora do preço de venda de bens ou da prestação de serviços, **quando constar da nota fiscal e não depender de evento posterior à emissão daquele documento**. O desconto assim concedido não se inclui na receita bruta do vendedor ou do prestador de serviço, nem se considera parte do custo do bem adquirido ou do serviço contratado (cf. Solução de Consulta n.º 34/2013, da Cosit).

O desconto incondicional deve necessariamente constar da nota fiscal, deixando claro que o referido valor não é receita para quem vende, nem custo para quem compra. Nesse sentido, o Pronunciamento Técnico CPC 16, quando trata da mensuração do estoque, deixa claro que o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de

importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos; porém, os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. Essa é uma das razões pelas quais o desconto incondicional deve constar do documento fiscal ou da fatura.

No caso em tela, a recorrente afirma que os descontos, por exigência dos clientes, não constavam de nenhum dos dois documentos, sendo implementados apenas quando do pagamento. Confira-se:

*Os acordos são previamente firmados com os principais clientes e ajustados desde o pedido, absolutamente independentes de qualquer condição, referente a prazo, forma de pagamento etc. Todavia, por exigência de seus clientes, a Recorrente é obrigada a formalizar o desconto, existente desde a contratação da compra, no momento de seu pagamento. (g.n.)*

*Acordos Comerciais com o bojo de manter clientes são comuns na indústria e podem se manifestar através de descontos em duplicatas, mercadorias em bonificação e até mesmo dinheiro. Muitas vezes, exigir que o procedimento seja realizado de forma diversa implica em imediato prejuízo às relações comerciais, que podem ocasionar perdas financeiras e produtivas às empresas.*

*No caso da Recorrente, devido ao grande volume de aquisições de um determinado cliente, os descontos não são calculados para cada compra isoladamente, mas, sim, considerando o conjunto de compras em determinado período. Assim, o valor do desconto relativo a uma quantidade determinada de aquisições é utilizado para abatimento integral ou parcial do preço nas duplicatas emitidas para o cliente. (g.n.)*

*A Recorrente, como é usual no mercado em que atua, também adota a política de fornecer descontos incondicionais aos seus principais clientes por meio de bonificações em mercadorias. Dessa forma, beneficia seus clientes e ainda alavanca suas vendas e sua marca. (fls. 17.196 e 17.197)*

Essa alegação, apresentada no recurso voluntário, não pode ser acolhida por duas razões. A primeira é que o desconto, para ser reconhecido como incondicional, depende de que sejam atendidos requisitos de ordem formal, que não estão presentes no caso em tela. Tais requisitos se referem à emissão do documento fiscal e não se fazem necessários por simples amor à forma, mas pela necessidade de dar segurança às partes envolvidas no negócio jurídico, bem como ao Fisco e a terceiros.

O documento fiscal e o respectivo registro contábil devem refletir a realidade do negócio jurídico. A inserção, na nota fiscal, de valor superior ao real pode dar ensejo a vários problemas. Por exemplo, na hipótese de falta de pagamento da obrigação, qual seria o montante do crédito a ser executado? E nos casos de habilitação do crédito em processo de falência, qual seria o montante? E nos casos de penhora do crédito determinada pela Justiça em processo de execução ajuizada por terceiro?

Se a resposta às três indagações for a quantia consignada na nota fiscal, então o desconto não pode ser considerado incondicional. Se a resposta for a quantia consignada na nota fiscal excluído o desconto firmado em secreto, então estará aberto o caminho para a fraude.

Percebe-se que a inclusão, no documento fiscal, do valor do desconto não é mera formalidade destituída de fundamento. A informação quanto ao valor do desconto incondicional visa garantir a autenticidade e fazer prova do ato jurídico.

A segunda razão é que a assertiva da recorrente, se for verdadeira, implicaria reconhecer que ela emite, de forma sistemática e reiterada, documento fiscal contendo informação falsa. Vale dizer: emite-se nota fiscal consignando como valor da operação uma quantia que não corresponde ao verdadeiro valor pelo qual as mercadorias foram negociadas.

A inserção desse dado incorreto tem implicações tributárias.

O aumento artificial da base de cálculo aumenta, na mesma proporção, o ICMS destacado na nota fiscal. Dessa forma, transmite-se aos adquirentes das mercadorias um crédito fiscal de ICMS superior ao que eles teriam direito se fosse consignado o desconto diretamente no documento fiscal. Frise-se que a recorrente, sendo beneficiária de crédito presumido, não teria de suportar o pagamento do ICMS artificialmente majorado.

Por outro lado, ao omitir, no documento fiscal, o valor do abatimento do preço das mercadorias, a recorrente possibilita aos adquirentes registrar de forma indevida crédito de PIS e de Cofins não cumulativos, já que tais créditos são calculados com base no valor da nota fiscal, conforme dispõem as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Ademais, os adquirentes podem registrar na escrita contábil as compras de mercadorias por um valor superior ao custo real, produzindo uma redução do lucro contábil e, por consequência, do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

A forma como a recorrente alega ter agido não prima pela segurança, nem pela transparência. Como se disse, ela envolve a inserção de um dado que não corresponde à realidade (o valor da operação) e que, por isso, dá margem à fraude.

Essa prática, por ser ilícita, não poderia ter sido alegada pela recorrente em seu favor para elidir o ilícito colhido no auto de infração.

Em resumo, a alegação da recorrente deve ser rechaçada. Primeiro porque não foi provada; depois porque, sendo um procedimento ilícito, não pode ser alegado pelo próprio infrator.

Ressalte-se, por fim, que a questão posta em debate nos autos não envolve *bonificação em mercadorias*, cuja regularidade dependente necessariamente de nota fiscal, sob pena de a entrega das mercadorias caracterizar mera liberalidade, a qual não se confunde com desconto. Em geral, as controvérsias que têm por objeto a *bonificação em mercadorias* não giram em torno de matéria fática, mas sim do tratamento tributário a ser dado às remessas de mercadorias sem custo para o adquirente.

Por essas razões, não se pode considerar ter havido desconto incondicional. O lançamento deve ser mantido, nesse ponto.

### **Crédito presumido**

A infração aqui é o aumento indevido do custo de mercadorias e insumos adquiridos, verificado pela Fiscalização mediante confronto da DIPJ com a EFD ICMS/IPI (Escrituração Fiscal Digital). O aumento seria resultante do acréscimo do crédito presumido ao custo das mercadorias. A recorrente refutou a acusação fiscal, afirmando que sempre reconheceu na DIPJ e na EFD ICMS/IPI o custo de suas aquisições pelo valor líquido das notas fiscais, negando que os créditos presumidos tenham sido somados àqueles valores.

Em linhas gerais, a recorrente reproduziu os mesmos argumentos apresentados na impugnação, diante dos quais a DRJ havia se manifestado nos seguintes termos:

*42. As explicações da litigante não convencem. O contribuinte insiste que o crédito presumido de ICMS não pode ser tido como redutor do custo de aquisição. No entanto, a fiscalização, ao glosar as parcelas correspondentes a tais créditos presumidos, não procedeu a nenhuma operação de redução do custo de aquisição. Simplesmente foi atestado que esses créditos presumidos não compuseram o custo. E se não faziam parte do custo, não cabe embuti-los artificialmente nas operações de compras, como se a fiscalizada tivesse pago o valor total da nota fiscal acrescido desses créditos. A interessada recorre a diversos trechos da legislação do Estado do Amazonas, os quais tratam de formalidades que devem ser seguidas na emissão das notas fiscais e na escrituração. Obviamente, não consta nenhum comando legal estipulando que o crédito presumido de ICMS compõe o custo de aquisição, o que implicaria em neutralizar o benefício. Em suma, não se caracterizando como custo, o crédito presumido do ICMS não pode ser deduzido como tal na apuração do IRPJ/CSLL, devendo ser glosadas as parcelas indevidamente deduzidas a esse título. (g.n.) (fl. 17.042)*

Há um fato incontroverso: existe uma diferença entre os valores da DIPJ e da EFD. A recorrente discorre sobre o crédito presumido e a legislação que lhe dá suporte, mas não explica de onde vem a diferença entre os valores da DIPJ e da EFD.

Note-se que a irregularidade descrita no auto de infração é precisamente a diferença entre a DIPJ e a EFD (quadro às fls. 89/90). Eis a descrição do fato:

*2 - Sobre a diferença a maior de R\$ 235.645.970,49 relativamente às compras declaradas na DIPJ em contraposição aos valores apurados nas NFe não se pronunciou. Posteriormente com a apresentação do Sped Fiscal (EFD), em uma análise mais detalhada, constatou-se que a diferença era no montante de R\$ 41.221.815,92 com reflexo direto no CMV. (g.n.) (fl. 3)*

A DRJ havia solicitado que se fizesse diligência a fim de esclarecer alguns pontos, entre os quais este que se referia à majoração do custo de mercadorias vendidas. A diligência apresentou a seguinte conclusão acerca do alegado crédito presumido:

*3- Quanto ao item "Alegações referentes ao crédito presumido de regionalização", as provas juntadas pelo Contribuinte em nada acrescentaram, em contraposição ao que foi constatado pela Fiscalização, considerando os valores lançados no SPED EFD/ICMS/IPI e os valores destacados na Nota Fiscal Eletrônica.*

*A Fiscalização não tem como acatar valores lançados no SPED sem respaldo do que consta no Documento Fiscal (Nota Fiscal). (fl. 16.887)*

Parte da diferença apontada no auto de infração foi excluída pela DRJ com base no resultado da diligência, que evidenciou existirem compras feitas por filiais e custo de

produtos industrializados por terceiros, não considerados pela Fiscalização. Entretanto, a diligência não corroborou a alegação da recorrente quanto ao crédito presumido.

Portanto, da infração apontada pelo Fisco, remanesceu uma parcela não comprovada pela recorrente.

### **ICMS sobre vendas**

Nesse ponto, o ilícito apurado pela autoridade fiscal foi a dedução indevida de R\$ 47.827.459,38, a título de ICMS, que reduziu o lucro líquido e consequentemente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No auto de infração, a autoridade fiscal descreveu a irregularidade nos seguintes termos:

*Quanto a diferença a maior relativamente ao ICMS de R\$ 52.242.664,59 excluídos das vendas (Ficha 6A, linha 11) apresentou quadro demonstrativo no qual demonstra os R\$ 168.053.225,34 e juntou o Livro de Registro e Apuração do ICMS. A fiscalização, com base nas NFe levantou o montante de R\$ 120.225.765,96 destacados nas notas fiscais (Vide relatório em anexo), valores esses corroborados, em parte, pelo Livro de Apuração do ICMS, portanto uma diferença de R\$ 47.827.459,38 abatida indevidamente do Lucro Líquido, uma vez que após a análise dos livros e documentos apresentados constatou-se que esses valores referem-se as demais operações realizadas pela pessoa jurídica. (fl. 3)*

A recorrente alega que a diferença corresponde a valores relativos ao ICMS que ela teve de ressarcir aos armazéns gerais.

Por não haver clareza quanto ao alegado ressarcimento que, segundo a recorrente, eram feitos aos armazéns gerais, foi determinada a realização de diligência, cujas conclusões estão expostas no relatório de fls. 23.529 a 23.531. Nele, a Fiscalização, entre outras afirmações, diz ter apurado R\$ 397.242.468,99 a título de “retorno simbólico” das mercadorias dos armazéns gerais para a recorrente. Além disso, informou que os armazéns gerais adotam, nas remessas por conta e ordem, as alíquotas de 7%, 12% e 18%, dependendo do destinatário das mercadorias. Nas remessas de Manaus para os Armazéns Gerais a alíquota é 12% e não ocorre substituição tributária.

A recorrente esclareceu que, nas remessas de mercadorias a armazéns gerais localizados em outros estados, emite nota fiscal para acobertar o trânsito da mercadoria, fazendo constar dos respectivos documentos fiscais o destaque do ICMS à alíquota de 12%. Quando realizada a venda, a recorrente emite para o comprador uma nota fiscal referente a essa operação, mas sem destaque de ICMS. O armazém geral emite nota fiscal para o comprador, com o destaque do ICMS, cujo recolhimento cabe ao próprio armazém geral. Esse documento acoberta o trânsito da mercadoria até o estabelecimento do comprador. Paralelamente, o armazém geral emite uma nota fiscal para o depositante (a recorrente), representando o retorno “simbólico” das mercadorias vendidas.

O procedimento está em conformidade com a sistemática adotada pelo Convênio Sinief s/n, de 15 de dezembro de 1970, que atende a necessidade de controle do cumprimento da

obrigação tributária relativa ao ICMS. Para o IRPJ, entretanto, essa sistemática gera uma informação distorcida.

Vejam os. Quando uma empresa remete mercadorias para armazém geral, ocorre apenas uma “*circulação física*” do produto. Não há “*circulação econômica*”, ou seja, não existe venda ou outro negócio jurídico que opere a transmissão da propriedade ou do domínio do bem. O que existe é transferência da posse, a propriedade permanece com o depositante. Em princípio, não havendo circulação econômica da mercadoria, não há fato gerador do ICMS.

Ocorre que o ICMS é imposto estadual (assim como antigo ICM), e, sendo estadual, a transferência de mercadorias de uma unidade da Federação para ser vendida em outra implicaria transferir também a receita do imposto. Para evitar esse problema, a legislação estabeleceu que as transferências interestaduais de mercadorias devem ser feitas com o destaque do ICMS no respectivo documento fiscal e, se for o caso, com o recolhimento do tributo.

Observe-se que não há venda, nem receita, nem acréscimo patrimonial; as mercadorias permanecem no patrimônio do depositante. Todavia existe um lançamento, no passivo, de ICMS a recolher. Tal imposto não pode ser reconhecido como despesa porque a receita que lhe corresponde ainda não foi auferida, razão pela qual não é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, naquele momento.

Quando a mercadoria depositada for vendida pelo depositante, o armazém geral emite um documento fiscal com destaque do ICMS, devido à unidade da Federação onde está situado o depositário (armazém geral), que é o responsável pelo recolhimento do tributo. O documento fiscal emitido serve para acobertar o trânsito das mercadorias até o estabelecimento do adquirente.

O documento que formaliza a venda é outro: é aquele emitido pelo depositante em favor do adquirente. Essa nota fiscal não contém destaque do imposto incidente sobre a venda, conquanto a despesa seja incorrido naquele momento.

Note-se que a sistemática adotada pela legislação do ICMS leva a um descompasso entre o valor total do ICMS lançado nas notas fiscais (de venda e de transferência) e o valor da despesa com ICMS; bem como entre o valor do ICMS lançado nas notas fiscais de venda e o valor da despesa com ICMS. Em resumo, a despesa com ICMS não se acha refletida nas notas fiscais de venda e tampouco na soma das notas fiscais de venda e de transferência.

Aqui, salvo engano, reside o equívoco do lançamento. É que a autoridade lançadora deixou de lado as notas fiscais de transferência de mercadorias para armazém geral para considerar apenas as vendas, confrontando o total das despesas com ICMS lançado na contabilidade e com o total do ICMS destacado nas notas fiscais de venda.

Assim procedendo, a Fiscalização deixou de considerar despesas de ICMS relativas às vendas feitas por meio de armazém geral, as quais podem ser mensuradas pelas notas fiscais de “*retorno simbólico*”, correspondentes às mercadorias vendidas pelo depositante e entregues ao adquirente pelo depositário.

O relatório de diligência dá notícia de que a autoridade fiscal levantou, para o período, um montante de R\$ 397.242.468,99 a título de “*retorno simbólico*”, valor esse que refletiria as vendas feitas por meio de armazéns gerais, cujo ICMS não foi considerado pela auditoria fiscal.

Assim, aplicando sobre àquele montante a alíquota de 12% (incidente nas remessas para o armazém geral e nas remessas deste para destinatários situados nas regiões sul e

sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo), têm-se uma despesa de ICMS de R\$ 47.669.096,28, cuja dedução deve ser restabelecida.

### **Subvenção**

A controvérsia, neste item, se refere à tributação pelo IRPJ e pela CSLL de valores referentes a incentivos fiscais envolvendo ICMS, já que a Fiscalização entendeu tratar-se de subvenção para custeio. A recorrente, ao contrário, sustenta que o benefício fiscal se enquadra no conceito de subvenção para investimento.

A questão não é nova, mas ganhou nova feição com o advento da Lei Complementar n.º 160/2017, que acresceu os parágrafos 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014. Pelo dispositivo legal citado, 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 uma eficácia retro-operante.

Todavia sugeriram alguns questionamentos quanto ao limite da retroatividade, bem como acerca da necessidade de cumprimento de determinados requisitos por parte da entidade estatal que concedeu o benefício.

Entendendo ser necessária a comprovação do cumprimento desses requisitos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vem convertendo os julgamentos em diligência, conforme se pode constatar do Acórdão 9101-000.053. Esta turma de julgamento, na mesma linha da CSRF, também determinou a realização de diligência para que a recorrente fizesse prova de que o Estado do Amazonas tinha atendido aos requisitos estabelecidos na Lei Complementar n.º 160/2017.

Em resposta, foi informado que o Estado do Amazonas não fez, nem fará o registro e o depósito do benefício fiscal no CONFAZ, requisito previsto no art. 10 da Lei Complementar n.º 160/2017. Entende o Estado do Amazonas que a exigência prevista naquele dispositivo contraria o art. 40 do ADCT e o art. 15 da Lei Complementar n.º 24/1975, abaixo reproduzidos:

#### *ADCT:*

*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)*

*Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

#### *Lei Complementar n.º 24/1975:*

*Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.*

A concessão de benefícios fiscais referentes ao ICMS tem potencial para criar conflitos de interesse envolvendo o Estado concedente do benefício e as demais unidades da Federação. O constituinte de 1988, consciente do problema, inseriu uma regra pela qual caberia aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Entretanto, não querendo ele mesmo fixar o procedimento a ser observado na deliberação dos incentivos, entregou à lei complementar a tarefa de fazê-lo (CF: art. 155, § 2º, inciso XII, letra “g”).

O dispositivo constitucional não excluiu de seu campo de incidência nenhum Estado ou o Distrito Federal, nem mesmo no caso da Zona Franca de Manaus. Vale dizer, todos os Estados se submetem à regra para concessão e revogação de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Não há incompatibilidade entre essa exigência e a Zona Franca de Manaus. Ademais, a Zona Franca originalmente estava restrita à capital do Estado do Amazonas e seus arredores. Ao longo do tempo, porém, os benefícios no modelo ZFM foram sendo estendidos para contemplar a Amazônia Ocidental - Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima (Decreto Lei n.º 356/1968); e as cidades de Macapá e Santana, no Estado do Amapá (Lei n.º 8.397/1991) (*informação extraída do sítio da Suframa na internet*).

Embora os benefícios do modelo ZFM tenham sido estendidos a outros Estados, ninguém sustentaria que esses Estados podem conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS à revelia do CONFAZ.

Reitere-se que o art. 10 da Lei Complementar n.º 160/2017 não faz ressalva a qualquer Estados. Confira-se:

*Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n.º 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.*

Resta dizer que o art. 15 da Lei Complementar n.º 24, na qual se apoia a pretensão da recorrente, foi concebido sob a égide do ordenamento constitucional anterior. O art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da atual Constituição, além de ser hierarquicamente superior ao referido art. 15, é cronologicamente mais recente.

Por último, cabe dizer que não procede a alegação de que a exigência fiscal estaria a violar regra de imunidade. A imunidade a que se refere a recorrente impede a incidência de IRPJ sobre renda dos Estados. No caso em exame, porém, os valores incluídos pela Fiscalização na base de cálculo do IRPJ nada tem a ver com receita pública, além do que o tributo não é exigido da entidade estatal, mas de uma pessoa jurídica de direito privado.

### **Recurso de ofício**

A DRJ deu parcial provimento à impugnação, excluindo parcela do crédito tributário lançado. No que tange à diferença no faturamento, a decisão afastou no todo a infração (R\$ 23.769.397,61).

A DRJ determinou a realização de diligência, que veio revelar um erro da recorrente ao preencher a linha destinada à receita bruta. Convencida de que houve de fato o erro, mas de que dele não decorreu redução do lucro tributável, a DRJ afastou a infração. Confira-se:

*31. A impugnante alega que a diferença de R\$ 23.769.397,61, entre o valor de Receita de Venda informado na DIPJ/2012 e o somatório de receitas constantes em notas fiscais eletrônicas listada pela fiscalização, decorre de notas fiscais canceladas. A alegação restou comprovada. Às fls. 11522/11528 o contribuinte juntou planilha com relação de notas fiscais de saída emitidas ao longo de 2011, com registro de "Cancelada pelo emitente", que totalizam R\$ 23.331.195,84 de receita bruta. Também foram anexadas cópias de algumas dessas notas contendo indicação de "NFe Cancelada" (fls. 11529/11537) e dados dessas notas obtidos no Portal Nota Fiscal Eletrônica, confirmando a situação de cancelada (fls. 11538/11541).*

*32. O contribuinte explica que, em caso de cancelamento de nota fiscal, adota a prática de lançamento a débito na conta de Receita de Vendas, reduzindo o saldo dessa conta de resultado, em vez de ali manter e deduzir somente na apuração do resultado (Linha 10 da ficha 06A da DIPJ). A fiscalização aponta que tal prática contábil contraria a legislação. No entanto, ainda que as instruções de preenchimento da DIPJ indiquem que as vendas canceladas devam permanecer na conta de resultado para depois serem abatidas em campo próprio, é relevante levar em conta que o procedimento contábil adotado pelo contribuinte em nada alterou o resultado final. A receita líquida de vendas é a mesma, seja considerando a conta de resultado de Receitas de forma "líquida" (com as vendas canceladas já estornadas), seja incluindo nela as vendas canceladas com posterior abatimento em linha própria na apuração do resultado. Foge ao razoável incluir na base de cálculo valores referentes a vendas cujas notas fiscais foram canceladas, tão somente porque o contribuinte deixou de seguir à risca as orientações de preenchimento da DIPJ.*

*33. A fiscalização afirma que, na linha 10 da ficha 06A da DIPJ ("Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond."), o contribuinte informou valor de R\$ 208.798.942,82, sugerindo que ali estariam englobadas as vendas canceladas, o que caracterizaria duplicidade de deduções. No entanto, o contribuinte, no curso da fiscalização, já havia apresentado a composição dessa linha, em que demonstrou que as vendas canceladas não faziam parte desse montante, conforme resposta ao Termo de Intimação, à fl. 75, resumida na tabela abaixo:*

*(...)*

*34. Dessa forma, entendo que devem ser canceladas as exigências relativas à infração em análise, com exclusão do montante de R\$ 23.769.397,61 da base de cálculo. O demonstrativo de valores mantidos encontra-se ao final do presente voto. (fls. 17.039 e 17.040)*

Pelos mesmos fundamentos, deve ser mantida a decisão.

Quanto à diferença no valor das compras no período, a DRJ constatou, a partir das conclusões da diligência, que uma parte se devia a compras realizadas por filiais (R\$ 8.742.123,16), e a outra consistia no custo de industrialização realizada por terceiros (R\$ 5.106.410,45). Esses fatos, não tendo sido considerados pela Fiscalização, vieram majorar indevidamente o crédito tributário lançado.

Eis os fundamentos que dão respaldo a decisão recorrida, na parte aqui examinada:

37. Esta DRJ solicitou procedimento de diligência junto à DRF/Manaus, a fim de que fossem analisadas as alegações trazidas na impugnação. O autuante reconheceu ser indevida a exigência relativa ao primeiro item, assim se pronunciando, à fl. 16887:

*I - Tendo em vista que pela legislação dos Estados do Pará e São Paulo, o Contribuinte não estava obrigado à apresentação do EFD/ICMS/IPI, e em função da apresentação do Livro de Apuração do ICMS, juntamente com resumo de compras liquidas, das 3 filiais em comento, consideramos procedente as alegações sobre as compras não consideradas, no valor de R\$ 8.742.123,16.*

38. O segundo item foi mantido pela autoridade fiscal, com a seguinte explicação (fl. 16887):

*2- Quanto ao item "Industrialização Efetuada por Terceiros" as provas juntadas pelo Contribuinte, não se coadunam com o alegado, tendo em vista que o Contribuinte aduz a agregação de insumos pelo industrializador, mas o que ficou demonstrado nos documentos fiscais (notas fiscais) é a remessa de insumos de propriedade do contribuinte, e o retorno dos mesmos insumos, e uma terceira nota fiscal de um "produto" resultante da montagem dos insumos remetidos. Sem possibilidade de verificar-se qualquer agregação, que não seja serviço.*

39. Entendo que a explicação dada pela fiscalização não justifica as exigências. Nas razões apresentadas contra o Encerramento de Diligência a fiscalizada repete o que já havia declarado durante a ação fiscal, ou seja, que se trata de industrialização por encomenda, em que envia insumos para serem parcial ou totalmente industrializados em estabelecimentos de terceiros. Que a legislação amazonense prevê a necessidade de emissão de nota fiscal de retomo da mercadoria, acrescido do preço das mercadorias (insumos) empregados pelo executor da encomenda. Que são emitidas nota fiscal de remessa de matérias primas (CFOP 5901), nota fiscal de retomo das matérias primas (CFOP 5902), e nota fiscal de industrialização contendo o material agregado (CFOP 5124). A fiscalização parece ter concluído que nessas operações havia somente agregação de serviços. No entanto, ainda que assim seja, a consequência disso não justifica a glosa, já que não há motivo para afirmar que dispêndios ocorridos com serviços não possam ser apropriados como custos. Pelo contrário, o art. 290 do RIR/99 expressamente faz menção a custo de bens ou serviços:

(...)

43. Em conclusão, do total de R\$ 41.221.815,92 glosado pela fiscalização, devem ser afastadas as glosas de R\$ 8.742.123,16, referentes às compras feitas por outras filiais, e de R\$ 5.106.410,45 relacionados à industrialização feita por terceiros, totalizando R\$ 13.848.533,61 de glosas canceladas. Permanece o saldo de R\$ 27.373.282,31 de glosa mantida. O demonstrativo de valores mantidos encontra-se ao final do presente voto. (fls. 17.041 e 17.042)

Em relação ao primeiro ponto, a própria autoridade fiscal admitiu o erro no lançamento. Quanto ao segundo, trata-se da possibilidade de apropriação de custo de industrialização, para o qual existe previsão legal expressa.

O último ponto é a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado. Trata-se de providência que havia de ser adotada, desde que houvesse saldo de prejuízo suficiente, como constatou o órgão julgador de primeira instância.

O art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1990, vigente à época, assim define lucro real:

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou **compensações** prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º).*

A utilização de prejuízos fiscais de períodos anteriores faz parte da apuração do lucro real. Portanto, em tese, no lançamento de ofício, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apuradas pelo lucro real, deve considerar a existência de prejuízo fiscal acumulado, pertinentes a períodos de apuração anteriores, e proceder à compensação, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

Idêntico entendimento adotou-se no Acórdão n.º 1102-00.127, cuja ementa, no ponto que diz respeito à matéria aqui tratada, foi assim redigida:

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES.**

*Na constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, deve ser feita a compensação de prejuízos de períodos anteriores. A compensação prejuízos das demais atividades com lucros da atividade rural deve observar o limite de 30%.*

Em suma, foi bem a DRJ ao admitir a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Portanto, pelas razões expostas, nega-se provimento ao recurso de ofício.

### **CSLL**

Quando os lançamentos de IRPJ e de CSLL recaem sobre a mesma base fática, como ocorre no caso em exame, a decisão aplicada a um dos tributos deve ser estendida ao outro, salvo dispositivo da legislação específica que imponha solução diferente.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por:

- a) conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento; e
- b) conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento à pretensão da recorrente, para restabelecer a dedução de R\$ 47.669.096,28 a título de ICMS.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior

## Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator designado

O presente voto vencedor diz respeito apenas ao entendimento que prevaleceu e cancelou a infração referente à omissão de receitas decorrente de subvenção recebida pelo Estado do Amazonas. Assim, passo a expor seus fundamentos.

A Autoridade Fiscal motivou o lançamento em questão, nos termos a seguir transcritos:

“Na Ficha 6A, linha 33 da DIPJ consta o valor de R\$ 125.153.006,13 como subvenção para investimento que foi totalmente deduzido na Apuração do Lucro Real (ficha 09A, linha 57) e da Contribuição Social (Ficha 17, linha 50), tratando-se de benefício fiscal outorgado pelo Estado do Amazonas não apresentam a natureza de subvenção de investimento, havendo que compor o Lucro Real Apurado.

A respeito de tal comportamento do contribuinte, vale a pena observar a solução de consulta n. 51/05 da 2ª Região Fiscal:

*“Os valores originados de benefícios (SIC) fiscal outorgado pelo Estado do Amazonas, nos termos de sua Lei Estadual n. 1913/1989, por importarem uma série de obrigação de dar e fazer, como contraprestação do favor fiscal (SIC) deferido, não apresentam a natureza de subvenção para investimento e integram, pois, os resultados não operacionais da atividade, havendo de compor o lucro real apurado para fins do Imposto de Renda. Dispositivos Legais: Art. 443 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) e Parecer Normativo CST n. 112/78”.*

Como se vê, a Autoridade Fiscal tratou os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Amazonas como subvenção de custeio. Diante dessa premissa, considerou que os incentivos fiscais recebidos pela Contribuinte seriam receitas que deveriam ter sido computadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Porém, a motivação da infração limitou-se apenas na transcrição de trecho de solução de consulta que, aliás, refere-se a benefício fiscal da lei n. 1.939/1989<sup>1</sup>, anterior à Lei n. 2.826/2003, e por ela revogado.

Caberia à fiscalização trazer provas de que o incentivo em questão seria de custeio, para descaracterizar a natureza de subvenção para investimento do benefício fiscal outorgado mediante Lei pelo Estado do Amazonas, analisando do incentivo no caso concreto, mas não o fez.

A Autoridade Lançadora apenas resignou-se a afirmar que o incentivo seria de custeio e acostar como documento comprobatório uma planilha comparativa (fls. 4243/4245)

---

<sup>1</sup> Vale destacar que a referida Solução de consulta 31/2005 faz referência à lei amazonense pelo seu número errado. A lei que trata da subvenção é a de n. 1.939/1989, ao passo que a Solução de Consulta se refere à Lei 1913/1989. A lei 1913/1989 do Estado do Amazonas trata de assunto diverso: “CONCEDE o Título de cidadão do Amazonas ao Sr. MASATOSHI TAKAMURA”.

com dois preenchimentos da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2011: o primeiro onde a Recorrente exclui o valor correspondente à subvenção para investimento na linha 33, da Ficha 6A, da DIPJ e; segundo, com o pretenso ajuste do agente fiscal, em que a mesma linha 33 deveria se encontrar zerada.

Portanto, considerando que a fiscalização não fez qualquer análise acerca do benefício fiscal outorgado, mas tão somente o desqualificou com base em uma solução de consulta defasada, deve-se cancelar a infração referente à omissão de receitas decorrente de subvenção recebida pelo Estado do Amazonas.

### **Conclusão**

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial em maior extensão, para também cancelar a infração referente à omissão de receitas decorrente de subvenção recebida pelo Estado do Amazonas, acompanhando, no restante, o voto do i. Relator.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza