



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.721064/2016-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.059 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrente ACRINOR ACRILONITRILA DO NORDESTE S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

DESCONTOS CONCEDIDOS APÓS O FATURAMENTO APENAS NAS VENDAS PARA EMPRESA COLIGADA. AUSÊNCIA DE REGISTRO EM NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO CONTRATUAL. CARÊNCIA DE JUSTIFICATIVA COMERCIAL PARA O ABATIMENTO. TRIBUTAÇÃO.

Deve compor a monta do Lucro Real a ser ofertado à tributação os valores dos descontos concedidos, após o faturamento, praticados exclusivamente nas vendas para empresa coligada, sem previsão contratual ou qualquer justificativa comercial para tanto, mormente quando comprovado pela Fiscalização que os valores de transações contemporâneas, mantidas com outros cliente, não perceberam tal redução.

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. ANÁLISE DAS NORMAS VIGENTES À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 E 10. CANCELAMENTO INTEGRAL DA EXAÇÃO.

O disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *atos geradores*, devendo ser também consideradas as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas na análise de regularidade da conduta do contribuinte. Após tal alteração legislativa, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências trazidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda.

À luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual como *subvenção de investimento*, bastaria a intenção do Ente estatal de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, com a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o esgotamento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedada seu cômputo na

base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias.

Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. ART. 13 DA LEI Nº 4.239/63. INEXISTÊNCIA DE EXIGÊNCIA LEGAL DE RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Em relação aos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores (inclusive a MP nº 2.199-14/01), não existe qualquer exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito ao incentivo perante a Receita Federal do Brasil, provando-se a prerrogativa do gozo a tal benesse apenas com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão regional competente, ressalvada prerrogativa da Fazenda Nacional de fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção desse aproveitamento fiscal.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do Lucro da Exploração referente ao período abrangido pela Autuação, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO, POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, ou seja, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para i.i) cancelar o crédito tributário referente às subvenções de investimento excluídas da apuração do Lucro Real; i.ii) cancelar o crédito tributário referente ao não reconhecimento do gozo regular do benefício concedido pela SUDENE por meio do Laudo Constitutivo nº 0120/2010; e, ii) por voto de qualidade, manter a aplicação das multas isoladas, vencidos o Relator e os Conselheiros, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu, que votavam por afastar tais penalidades. Designado para redigir o voto vencedor em relação a este item em que vencido o Relator, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Sérgio Abelson (Suplente Convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Murillo Lo Visco.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 741 a 805), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP (fls. 705 a 732) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 523 a 566), rejeitando a Impugnação apresentada (fls. 577 a 700).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2011, acompanhadas de multa ofício (75%), de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas e juros de mora, lavradas em face da empresa ACRINOR ACRILONITRILA DO NORDESTE S A.

As acusações fiscais que sustentam as Autuações são de 1) *redução indevida da receita bruta*, referente a supostos descontos concedidos em suas vendas para empresa coligada; 2) *exclusão indevida do lucro líquido*, consubstanciada nos valores tratados como *subvenção de investimento*, então instituída pelo Programa *DESENVOLVE*, do Estado da Bahia; 3) falta de comprovação do *reconhecimento* exigido, mediante ato de autoridade tributária competente, para fazer *jus* ao benefício da SUDENE de redução do IRPJ, nos termos do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e debate-se 4) a vedação de recomposição do cálculo do Lucro da Exploração, nos termos da vedação do art. 66 da IN SRF nº 267/2002. Também foi aplicada à Contribuinte multa de ofício, em monta ordinária, cumulada com penalidades isoladas.

Por bem resumir o início da lide, adota-se a seguir trechos do preciso relatório elaborado pela DRJ *a quo*:

ACRINOR ACRILONITRILA DO NORDESTE S/A (Acrinor), empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos, a fiscalização constatou algumas irregularidades no ano-calendário de 2011, narradas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 523/534), que passo a sintetizar:

II – DA REDUÇÃO INDEVIDA DA RECEITA BRUTA Em nosso Termo de Início de Fiscalização, de 06/03/2015, intimamos a Pessoa Jurídica a esclarecer a diferença entre os valores de suas receitas declarados em DIPJ com a aqueles levantados junto as suas notas fiscais eletrônicas de venda (NFe).

Em resposta, datada de 23/03/2015, o Contribuinte informa que a diferença apontada, no valor de R\$ 111.578.990,16 (líquida de cancelamentos e ajuste de IPI) se deve a “abatimentos comerciais”. Intimada, em 27/04/15, a, entre outras coisas, esclarecer de modo detalhado e a apresentar a documentação de suporte desses “abatimentos comerciais”, a Empresa, em resposta de 18/05/15, limita-se a informar que “Os valores lançados na contabilidade referentes ao período de fevereiro de 2011 a dezembro de 2011, referem-se a descontos

incondicionais concedidos devido à divergências nos preços destacados a maior nos faturamentos desta época.”.

(...)Em sua resposta, datada de 31/07/15, o Sujeito Passivo volta a informar que se tratam de descontos concedidos devido a divergência entre o preço faturado e o contratado, apresenta cópias das notas de crédito de nos. de 001/2001, 002/2001, 003/2001, 004/2001, 006/2001, 007/2001, 008/2001, 009/2001, 010/2001, 012/2001, 013/2001, 014/2001, 015/2001, 016/2001, 017/2001, 019/2001, 020/2001, 022/2001, 023/2001, 024/2001, 025/2001 e 026/2001, além de planilhas intituladas ‘RELATÓRIO DE VENDAS EM REAIS’, as quais demonstrariam as referidas divergências.

(...)Como se pode observar das respostas e documentos apresentados pelo Contribuinte, suas justificativas para os alegados “abatimentos concedidos”, não se sustentam, além de serem por vezes contraditórias, senão vejamos.

Em uma primeira resposta (23/03/15) os valores questionados tratam-se de “abatimentos comerciais”, em seguida (27/04/15) passam a ser denominados de “descontos incondicionais”. Evidentemente não se tratam de descontos incondicionais, os quais obrigatoriamente devem constar no próprio corpo da nota fiscal de venda dos bens e, portanto, não dependem de qualquer evento posterior à sua emissão.

Caso as notas fiscais emitidas para a sua Coligada, Companhia Brasileira de Estireno – CBE, tivessem sido realmente emitidas com valores incorretos, como afirma a Fiscalizada, as mesmas deveriam ter sido canceladas e emitidas novas notas fiscais com os valores corretos.

Por outro lado, em sua resposta, de 16/09/2015 (ao item 3, acima), a Pessoa Jurídica declara que no ano sob fiscalização não havia contratos vigentes entre ela e seus clientes, contrariando o que havia informado em sua resposta de 31/07/2015, acima transcrita, em que justifica os abatimentos concedidos em razão da divergência entre o preço faturado e o contratado.

Além disso, mesmo que se pudesse aceitar a tese do duplo engano, ou seja, a emissão da nota fiscal com o valor incorreto e o seu não cancelamento, não é crível que o Contribuinte após ter constatado esse “engano” em um determinado mês tenha voltado a praticá-lo no mês seguinte. E, mais, essa mesma rotina ocorreu em todos os meses posteriores.

Assim, em fevereiro de 2011, foram emitidas 25 notas fiscais para sua coligada C.B.E. pelo valor líquido de R\$ 12.363.126,84, no final desse mesmo mês o Contribuinte teria atentado para o fato de que todas essas notas fiscais teriam sido emitidas com preços incorretos e, para corrigir esse problema, emitiu as notas de crédito n. 001/2011 e n. 002/2011 (datadas de 28/02/2011) creditando à sua coligada o valor de R\$ 1.317.946,37.

Estranhamente logo após ter verificado que havia emitido todas as notas fiscais para sua coligada com valores incorretos e emitido as notas de crédito n. 001/2011 e 002/2011, o Sujeito Passivo volta a cometer o mesmo “engano” em março de 2011 e emite todas as notas fiscais à C.B.E. com a mesma incorreção (valores supostamente superiores aos corretos) e mais uma vez não as cancela. Novamente, agora no final do mês de março, emite notas de crédito à sua coligada para ajustar o valor que teria sido faturado à maior.

E essa mesma rotina ocorreu em todos os meses seguintes, redundando em uma redução da receita bruta da empresa no valor de R\$ 111.596.990,16 (cento e

onze milhões, quinhentos e noventa e seis mil e novecentos e noventa reais e dezesseis centavos), apenas em 2011.

Embora, durante o ano de 2011, o Contribuinte tenha vendido os seus produtos por preços distintos para cada um de seus clientes, conforme se depreende de suas notas fiscais e da listagem de seu faturamento (resposta ao nosso TI de 25/08/15), é de se estranhar que esses enganos na emissão das notas fiscais só tenham ocorrido em relação a C.B.E., empresa do mesmo grupo da Fiscalizada, ainda mais quando se constata, por exemplo, que o mesmo produto foi vendido pelo mesmo preço, no mesmo dia, para um outro cliente e, que, para este cliente não houve qualquer retificação do valor faturado.

Por todo o acima exposto, fica evidente que não houve qualquer engano na emissão das referidas notas fiscais, mas sim um desconto vultoso nos valores que o Contribuinte tinha a receber da empresa C.B.E.

Evidentemente essa redução, bastante significativa dos valores que a Pessoa Jurídica tinha a receber e que estavam respaldados nas notas fiscais por ela emitidas e que foram aceitas pelo seu cliente C.B.E., ocorreu por sua pura liberalidade e, desse modo, não podem ser consideradas como necessárias à sua atividade, condição essencial para sua dedutibilidade, conforme previsto no Art. 299 do RIR/99 e seus § 1º. e 2º.

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).”

Desse modo, os valores indevidamente subtraídos de seu lucro líquido serão objeto de autuação tanto do IRPJ como da CSLL, conforme tabela abaixo:

Período	Deduções indedutíveis no mês	Deduções indedutíveis (Acumulado)
jan/11	-	-
fev/11	1.317.946,37	1.317.946,37
mar/11	6.587.440,95	7.905.387,32
abr/11	-	7.905.387,32
mai/11	2.838.533,87	10.743.921,19
jun/11	10.597.621,30	21.341.542,49
jul/11	14.403.334,62	35.744.877,11
ago/11	17.116.356,77	52.861.233,88
set/11	6.500.242,99	59.361.476,87
out/11	8.136.405,12	67.497.881,99
nov/11	10.247.252,71	77.745.134,70
dez/11	33.851.855,46	111.596.990,16

III – DA EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Através dos Termos, lavrados em 27/04/2015 e 17/06/2015, intimamos a empresa a esclarecer, de modo detalhado, a exclusão, no valor de R\$

54.349.689,86 (cinquenta e quatro milhões, trezentos e quarenta e nove mil e seiscentos e oitenta e nove reais e oitenta e seis centavos), na apuração de seu Lucro Real a título de incentivo fiscal estadual e a apresentar o respectivo instrumento concessório.

Em resposta, a Pessoa Jurídica informa se tratar de incentivo fiscal de ICMS, denominado DESENVOLVE, concedido pelo Governo do Estado da Bahia, a título de subvenção para investimento, conforme Resolução no. 138/2008 e que, com o advento da Lei no. 11.638, passou a contabilizá-lo como redução de ICMS sobre Vendas (no resultado) e posteriormente, ao final do exercício, transferi-lo para a conta de reserva de incentivos fiscais no patrimônio líquido.

Após questionado, o Contribuinte informou, em resposta de 16/09/2015, que em razão do adiantamento das parcelas de ICMS, cujo vencimento havia sido prorrogado em função do “Programa Desenvolve” obteve um desconto de 90% (noventa por cento) nos valores do ICMS devido.

O Estado da Bahia instituiu através da Lei 7.980/2001 o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia “DESENVOLVE” o qual possui por objetivos de longo prazo complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial de seu Estado.

Através da Resolução n. 138/2008 o Contribuinte foi habilitado nesse Programa e lhe foi concedido, entre outros benefícios, a dilatação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de 90% do saldo devedor do ICMS, relativo as operações próprias e gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, sendo que no caso de pagamento antecipado desse ICMS (cujo prazo foi dilatado) lhe seria concedido um desconto de 90%. Desse modo o Sujeito Passivo obteve uma redução total 81% de seu ICMS devido no ano sob fiscalização (90% dos 90% cujo prazo foi dilatado) e deu o tratamento de subvenção para investimento, previsto no art. 443 do RIR/99 para deduzi-la na apuração de seu Lucro Real.

Ocorre que o benefício concedido não se enquadra no conceito de subvenção para investimento conforme previsto no referido dispositivo legal, o qual prevê seu uso no estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, trata-se apenas de meras reduções de custo e desse modo não há que se falar em sua exclusão do lucro líquido.

(...)Esse valor, indevidamente excluído, tanto do Lucro Real, como da Base de Cálculo da CSLL, será glosado para efeito da correta apuração desses tributos, conforme quadro abaixo.

Período	Exclusão Indevida no mês	Exclusão Acumulada
jan/11	-	-
fev/11	68.298,64	68.298,64
mar/11	3.661.311,63	3.729.610,27
abr/11	1.436.946,51	5.166.556,78
mai/11	7.580.456,60	12.747.013,38
jun/11	3.439.371,20	16.186.384,58
jul/11	9.539.892,49	25.726.277,07
ago/11	6.900.052,81	32.626.329,88
set/11	3.598.770,96	36.225.100,84
out/11	5.789.984,97	42.015.085,81
nov/11	2.583.460,26	44.598.546,07
dez/11	9.751.143,79	54.349.689,86

IV – DA NÃO COMPROVAÇÃO DO RECONHECIMENTO DO BENEFÍCIO À REDUÇÃO DO IRPJ

Conforme informa o Sujeito Passivo em resposta ao nosso Termo de Início de Fiscalização, o mesmo “...é signatário do benefício fiscal de Redução do Imposto de Renda nos termos do art. 1º. Da Medida Provisória n. 2.199-14 de 24/08/2001, com a nova redação dada pela Lei n. 11.196 de 21/11/2005 e do Decreto 4.213 de 26/04/2002, concedido através do LAUDO CONSTITUTIVO N. 0120/2010, emitido pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE.” e, por essa razão, faz jus a redução de 75% de seu IR, conforme se observa da Ficha 28 de sua DIPJ.

Em Termo de Intimação, datado de 01/02/2016, intimamos a Empresa a nos apresentar a decisão desta Receita Federal do Brasil ao pedido de reconhecimento de seu direito à redução do IRPJ e adicionais não restituíveis sobre o lucro da exploração, prevista no art. 3º. do Decreto n. 4.213/2002 e no art. 60º. da IN SRF n. 267/2002, em relação ao laudo constitutivo n. 0120/2010 da Sudene, e, salientamos no mesmo Termo, que no caso de não ter ocorrido a manifestação por parte desta RFB ao referido pedido (hipótese prevista no parágrafo 1º, do art. 60º. da referida IN SRF), deveria ser apresentado o protocolo do pedido feito a unidade da RFB jurisdicionante, bem como declaração assinada por seu representante legal de que está RFB ainda não havia se manifestado sobre o mesmo.

Embora em sua resposta a Empresa informe que está anexando a íntegra do pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ (anexos 1 e 2), o material anexado refere-se apenas a solicitação do incentivo fiscal junto a SUDENE, não há nada em relação a solicitação junto à Receita Federal do Brasil.

Desse modo o Contribuinte não preencheu os requisitos prescritos na legislação como necessários a fruição dos incentivos pretendidos e, por essa razão, a redução do IRPJ em sua DIPJ, no valor de R\$ 230.792,64, é indevida e será anulada de ofício.

V - DA NÃO RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Mesmo que o Contribuinte tivesse o seu direito ao incentivo fiscal reconhecido por esta RFB (o que não foi demonstrado, conforme tópico IV acima) o valor do IRPJ incidente sobre as demais infrações elencadas neste Termo de Verificação Fiscal não estaria sujeito a qualquer redução em virtude do

referido benefício conforme vedação expressa no art. 66 da IN SRF n. 267 de 2002

VI – DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE A BASE ESTIMADA

O Sujeito Passivo ao reduzir indevidamente a sua receita bruta e, ainda, o lucro líquido na apuração de seu lucro real, conforme detalhado nos itens II e III acima, acabou por reduzir e até mesmo zerar em vários meses do ano de 2011 o cálculo de sua estimativa de IRPJ e CSLL, acarretando, desse modo, o não recolhimento desses tributos sobre a base estimada mensal o que, conforme a legislação de regência, sujeita-o à multa isolada

Para o cálculo da referida multa partiremos do Lucro Real Mensal apurado pelo Contribuinte, de acordo com o seu LALUR, e adicionaremos os valores mensais das deduções indedutíveis (item II) e das reduções de custo, relativas ao benefício sobre o ICMS (item III) a fim de apurarmos os valores mensais corretos do Lucro Real da Empresa e os correspondentes IRPJ e CSLL mensais devidos e não recolhidos, sobre os quais incidirá a referida multa isolada. Os referidos cálculos encontram-se detalhados nos anexos I e II que são parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal.

2. Em face das irregularidades apuradas no ano-calendário de 2011 foram lavrados os seguintes autos de infração cientificados ao contribuinte em 20/06/2016 (fl. 569):

a) Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica- IRPJ (fl. 545): Valor do crédito tributário de R\$ 80.736.006,14, que inclui o tributo, a multa proporcional, a multa isolada e os juros de mora calculados até 06/2016, fundamento legal citado nas fls. 546/548;

b) Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 555/556): Valor do crédito tributário de R\$ 28.852.939,11, que inclui o tributo, a multa proporcional, a multa isolada e os juros de mora calculados até 06/2016, fundamento legal citado nas fls. 557/559.

3. A empresa autuada apresentou impugnação de fls. 577/621, em 15/07/2016 na qual alega em síntese:

a- a suposta redução indevida da receita bruta trazida pela fiscalização advém de DESCONTOS INCONDICIONAIS concedidos pela Impugnante a um de seus clientes (CBE) durante o ano de 2011. O Fisco tenta deslustrar a visão dos Doutos Julgadores ao desqualificar o desconto incondicional concedido pela Impugnante, a fim de caracterizá-lo como despesa operacional não necessária;

b- as principais características dos descontos incondicionais são o fato de serem parcelas redutoras do preço de venda e não dependerem de evento posterior. E são exatamente estas características que temos no presente caso (as quais, inclusive, não foram contestadas pelo Fiscal): em todas as vendas que originaram as glosas houve redução do preço de venda, o qual não restou vinculado a evento algum;

c- quanto ao argumento do i. Fiscal de que o desconto incondicional só poderia ser reconhecido se constante da nota fiscal, entendemos tratar-se de mera obrigação acessória, o que permitiria ao Fiscal imputar descumprimento da mesma;

d- de qualquer sorte, ainda que se caracterizasse o desconto incondicional dado pela Impugnante como sendo uma despesa operacional – tal como

forçadamente o fez o i. Fiscal – tampouco razão assiste à autuação, uma vez que tal despesa operacional é dedutível. Vejamos. É pacífico na jurisprudência do CARF que descontos concedidos, sejam incondicionais ou condicionais, com o fito de incrementar as vendas/lucros, e que sejam vinculados à operação do contribuinte, enquadram-se no conceito de despesas operacionais dedutíveis;

e- a suposta exclusão indevida do lucro líquido na apuração do lucro real trata, em verdade, de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO concedida pelo Estado da Bahia, denominada Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica (“DESENVOLVE”), instituído pela Lei Estadual nº 7.980/2001;

f- estando claras as especificidades do Programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia, não há como deixar de concluir que tal benefício caracteriza-se como subvenção para investimento, na medida em que expressamente trata de estímulo para novos empreendimentos econômicos ou expansão de já existentes. Neste sentido cita decisão da CSRF;

g- Pois bem, no presente caso, é irrefutável - inclusive pelo próprio i. Fiscal autuante (que no Termo de Verificação atesta: “Através da Resolução n. 138/2008 o Contribuinte foi habilitado nesse Programa e lhe foi concedido ...”) - que a Impugnante é beneficiária do programa DESENVOLVE, devendo, por fim, ressaltar que contabiliza os valores relativos aos incentivos em conta de resultado e, posteriormente, quando do fechamento do exercício, transfere-os para a conta de reserva de lucros. Ato contínuo, tais valores são reclassificados para a conta de reserva de capital, onde são mantidos até sua efetiva capitalização (Doc. 04);

h- as empresas com projetos nas áreas de atuação da Sudene, terão direito à redução de 75% do IRPJ e adicionais, calculados com base no lucro da exploração, bastando para tal Laudo expedido pela SUDENE (anexo aos autos) independentemente de solicitação à RFB;

i- a competência para concessão do benefício da redução do IRPJ é da Sudene, que é formalizado pela emissão do Laudo Constitutivo, a partir do qual o contribuinte está autorizado a usufruí-lo, independentemente de qualquer comunicado à Receita Federal do Brasil. As atividades da Receita Federal do Brasil são, exclusivamente, de ratificação do direito concedido pela Sudene e de fiscalização do recolhimento do IRPJ, e não de concessão do benefício;

j- viola os primados da razoabilidade e proporcionalidade, o entendimento de que a mera ausência de comunicação do benefício fiscal obtido perante o órgão competente, a Sudene, resulta na perda deste benefício;

k- não há na lei qualquer vedação quanto à recomposição dos valores do lucro da exploração e da consequente redução do imposto no caso de lançamento de ofício;

l- a Súmula nº 150 do CARF veda a aplicação concomitante da multa isolada e da multa proporcional. O dispositivo legal citado nesta súmula sofreu alterações, entretanto, o entendimento não se alterou;

m- a mesma conduta do contribuinte (não recolhimento das antecipações) poderá ter efeitos tanto na apuração do valor das estimativas mensais, quanto no valor do IRPJ e da CSLL devidos no encerramento do período, subsumindo-se, portanto, as duas hipóteses legais de multa, a isolada e a de ofício, o que representa verdadeiro bis in idem;

n- deve-se aplicar o princípio da consunção ou absorção, segundo o qual havendo uma sequência de condutas típicas com a existência de um nexo de dependência entre elas, a penalidade menos grave deve ser absorvida pela penalidade mais gravosa, a fim de se evitar o bis in idem;

o- não se sustenta, no caso concreto, a imposição da multa isolada, uma vez que encerrado o ano-calendário de 2011, não há mais base de cálculo para sua incidência;

p- protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito;

q- requer a intimação da Impugnante de todos os atos no seguinte endereço (...).

Processada a Defesa, foi proferido pela 6ª Turma da DRJ/SPO o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento às razões apresentadas, mantendo o lançamento de ofício perpetrado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

REDUÇÃO INDEVIDA DA RECEITA BRUTA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. REQUISITOS.

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.

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Subvenção para Investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos

BENEFÍCIO FISCAL. RECONHECIMENTO. COMPETÊNCIA.

O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo órgão competente.

MULTA ISOLADA e MULTA PROPORCIONAL.

Com o advento da Lei nº 11.488/2007, tornou-se indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

REDUÇÃO INDEVIDA DA RECEITA BRUTA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. REQUISITOS.

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.

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Subvenção para Investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

BENEFÍCIO FISCAL. RECONHECIMENTO. COMPETÊNCIA.

O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo órgão competente.

MULTA ISOLADA e MULTA PROPORCIONAL.

Com o advento da Lei nº 11.488/2007, tornou-se indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 741 a 805), em suma, reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando, especificamente, as razões de reforma do v. Acórdão recorrido.

Ainda, a Recorrente apresenta Petição complementar ao Apelo (fls. 810 a 923), noticiando o advento da Lei Complementar nº 160/2017 e a incidência da prescrição de seu art. 9º à presente lide, bem como acosta vasta documentação referente à regularidade procedimental e do gozo dos benefícios usufruídos e ainda, ao final, traz julgado desta C. 1ª Seção, reconhecendo que o Programa *DESENVOLVE* institui verdadeira de *subvenção de investimento*.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Incluído o processo na pauta de julgamentos de agosto de 2018 dessa C. 2ª Turma Ordinária, por votação unânime, foi prolatada a v. Resolução nº 1402-000.721 (fls. 934 a 952), na qual, em atenção à edição da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS nº 190/17, se determinou:

encaminhar os autos à Unidade Local a fim de que o sujeito passivo seja intimado a demonstrar a adoção, pelo Estado da Bahia, das providências

estabelecidas nas cláusulas do Convênio ICMS 190/17, ficando o julgamento sobrestado até que seja demonstrado tal fato ou até que sejam esgotados os prazos lá fixados, considerando as alterações do Convênio ICMS nº 51/2018 e eventuais novas prorrogações, o que ocorrer em primeiro lugar.

Antes mesmo de ser intimado para tanto, a Contribuinte devida e diligentemente apresentou Manifestação (fls. 959 a 1067), trazendo aos autos cópias dos Certificados de Registro e Depósito e demais atos de regularização da benesse concedida pelo Estado da Bahia junto ao CONFAZ.

Posteriormente, os autos retornaram a este E. CARF, sendo redistribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Reitere-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como relatado, o presente feito também versa sobre a glosa da dedução de valores tratados como *subvenções de investimento*, deduzidas da apuração do Lucro Real da Contribuinte, no ano-calendário de 2011, referentes ao Programa DESENVOLVE (Estado da Bahia).

Diante disso, considerando o advento da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, entendeu esta C. 2ª Turma Ordinária pela conversão do julgamento em diligência, para que se garantisse a demonstração do atendimento ao teor do art. 10 da referida Lei Complementar, antes do julgamento meritório.

Uma vez cumprida tal determinação, havendo a manifestação e a juntada da documentação pertinente pela ora Recorrente, deve ser retomada a análise e a resolução meritória do feito.

Não havendo matérias preliminares, passa-se ao mérito da contenda.

A primeira matéria combatida no *Apelo* da Recorrente refere-se a *redução indevida de receita bruta*, que desde a fiscalização defende-se tratar de *descontos incondicionados*.

Durante a Ação Fiscal a Autoridade Fiscal constatou vultosa divergência entre os valores das operações mantidas com a empresa coligada à Contribuinte (CBE – Companhia Brasileira de Estireno), declarados na DIPJ do exercício 2012, que efetivamente não foram incluídos na apuração do Lucro Real tributado no período, em confronto com a aqueles constantes das Notas Fiscal correspondentes emitidas.

Intimada a justificar, a Recorrente alegou inicialmente tratar-se de *abatimentos comerciais*, que devidamente não compuseram a base tributável dos tributos sobre a renda da companhia.

Esclarecendo e melhor delimitando a matéria, confira-se os questionamentos da Fiscalização e as respostas da Contribuinte sobre tal ocorrência:

Ainda, em relação a esse mesmo tópico, intimamos a Empresa, em 25/08/15, a esclarecer diversos pontos, os quais reproduzimos abaixo juntamente com as respostas fornecidas pelo Contribuinte em documento datado de 16/09/15:

1. Esclarecer se foram emitidas as cartas de correção às NF que apresentaram preços destacados à maior e, em caso positivo, apresentá-las;

Resp. “A fiscalizada esclarece que não foram emitidas Cartas de Correção às Notas Fiscais, tendo em vista que não é possível a alteração de preço através de Carta de Correção”

2. Informar se o destinatário dos produtos relativos a essas NF (C.B.E.) pertence (pertencia) ao mesmo grupo econômico do contribuinte e, em caso positivo, detalhar qual o vínculo entre ambos;

Resp. “A empresa fiscalizada e a Companhia Brasileira de Estireno – CBE são empresas coligadas”

3. Informar se havia, à época, contrato vigente entre o contribuinte e seus clientes para o fornecimento de monômero de estireno e etilbenzeno. Em caso positivo apresentá-los;

Resp. “Em relação a este item, esclarece que não havia contratos vigentes entre a fiscalizada e os seus clientes para o fornecimento de monômero de estireno e etilbenzeno”

4. Apresentar lista de preços de seus produtos vigente em 2011;

Resp. “Considerando que não dispõe de lista de preços de seus produtos, a fiscalizada apresenta listagem do faturamento do ano de 2011, com a indicação dos preços praticados (Doc. 03)”

5. Esclarecer a justificativa de que esses descontos se referem a divergência de preços faturados a maior, quando, por exemplo, em 15/03/2011, foi faturado tanto para empresa VERBRAS IND. COM. DE TINTAS LTDA., cnpj n. 07.727.035/0001-76, quanto para a C.B.E., cnpj n. 61.079.232/0001-03, monômero de estireno a R\$ 3.467,02/ton (líquido de impostos), sendo que apenas o faturamento para a C.B.E. teve posteriormente o seu preço corrigido para R\$ 2.798,96/ton;

Resp. “A fiscalizada esclarece que, por se tratar de operação com empresa coligada conforme mencionado no item 2, as vendas para a Companhia Brasileira de Estireno – CBE foram efetivadas a custo variável acrescido de pequena margem de lucro. Portanto, não pode ser comparado ao preço praticado com terceiros (Verbras Ind. Com. de Tintas Ltda.)”

6. Esclarecer por que foram emitidas notas de crédito relativas ao Pis e a Cofins apenas sobre esses descontos incondicionais concedidos em novembro e dezembro de 2011, quando, de acordo com seus lançamentos contábeis, esses descontos ocorreram já a partir de fevereiro de 2011.

Resp. “A fiscalizada emitiu a Nota de Crédito 021/2011 extemporaneamente, em 31/10/2011, referente ao período de janeiro a outubro de 2011, conforme cópia anexada (Doc. 04). Refez a apuração mensal (Doc. 05), a fim de refletir o

efeito da referida Nota de Crédito. No entanto, por equívoco, essa retificação na apuração não foi refletida no Dacon;”

7. Informar e comprovar como foram contabilizadas as notas de crédito n. 023/2011-A, 024/2011-A, 025/2011-A e 026/2011-A Resp. “A fim de demonstrar a contabilização das Notas de Crédito no 023/2011-A, 024/2011-A, 025/2011-A e 026/2011-A, anexa o balancete e o razão contábil (Docs. 06 e 07)”

Diante de tais resposta e documentação, concluiu a Fiscalização que a Contribuinte entrou em contradição e suas resposta evidenciavam não se tratar de descontos incondicionais. Confira-se:

Em uma primeira resposta (23/03/15) os valores questionados tratam-se de “abatimentos comerciais”, em seguida (27/04/15) passam a ser denominados de “descontos incondicionais”. Evidentemente não se tratam de descontos incondicionais, os quais obrigatoriamente devem constar no próprio corpo da nota fiscal de venda dos bens e, portanto, não dependem de qualquer evento posterior à sua emissão.

Caso as notas fiscais emitidas para a sua Coligada, Companhia Brasileira de Estireno – CBE, tivessem sido realmente emitidas com valores incorretos, como afirma a Fiscalizada, as mesmas deveriam ter sido canceladas e emitidas novas notas fiscais com os valores corretos.

Por outro lado, em sua resposta, de 16/09/2015 (ao item 3, acima), a Pessoa Jurídica declara que no ano sob fiscalização não havia contratos vigentes entre ela e seus clientes, contrariando o que havia informado em sua resposta de 31/07/2015, acima transcrita, em que justifica os abatimentos concedidos em razão da divergência entre o preço faturado e o contratado.

Além disso, mesmo que se pudesse aceitar a tese do duplo engano, ou seja, a emissão da nota fiscal com o valor incorreto e o seu não cancelamento, não é crível que o Contribuinte após ter constatado esse “engano” em um determinado mês tenha voltado a praticá-lo no mês seguinte. E, mais, essa mesma rotina ocorreu em todos os meses posteriores.

Assim, em fevereiro de 2011, foram emitidas 25 notas fiscais para sua coligada C.B.E. pelo valor líquido de R\$ 12.363.126,84, no final desse mesmo mês o Contribuinte teria atentado para o fato de que todas essas notas fiscais teriam sido emitidas com preços incorretos e, para corrigir esse problema, emitiu as notas de crédito n. 001/2011 e n. 002/2011 (datadas de 28/02/2011) creditando à sua coligada o valor de R\$ 1.317.946,37.

Estranhamente logo após ter verificado que havia emitido todas as notas fiscais para sua coligada com valores incorretos e emitido as notas de crédito n. 001/2011 e 002/2011, o Sujeito Passivo volta a cometer o mesmo “engano” em março de 2011 e emite todas as notas fiscais à C.B.E. com a mesma incorreção (valores supostamente superiores aos corretos) e mais uma vez não as cancela. Novamente, agora no final do mês de março, emite notas de crédito à sua coligada para ajustar o valor que teria sido faturado à maior.

E essa mesma rotina ocorreu em todos os meses seguintes, redundando em uma redução da receita bruta da empresa no valor de R\$ 111.596.990,16 (cento e

onze milhões, quinhentos e noventa e seis mil e novecentos e noventa reais e dezesseis centavos), apenas em 2011.

Embora, durante o ano de 2011, o Contribuinte tenha vendido os seus produtos por preços distintos para cada um de seus clientes, conforme se depreende de suas notas fiscais e da listagem de seu faturamento (resposta ao nosso TI de 25/08/15), é de se estranhar que esses enganos na emissão das notas fiscais só tenham ocorrido em relação a C.B.E., empresa do mesmo grupo da Fiscalizada, ainda mais quando se constata, por exemplo, que o mesmo produto foi vendido pelo mesmo preço, no mesmo dia, para um outro cliente e, que, para este cliente não houve qualquer retificação do valor faturado.

Por todo o acima exposto, fica evidente que não houve qualquer engano na emissão das referidas notas fiscais, mas sim um desconto vultoso nos valores que o Contribuinte tinha a receber da empresa C.B.E.

Como se observa, o cerne acusatório da infração é de que a divergência entre o valores faturado (Notas Fiscais) e aqueles, menores, declarados em DIPJ (oferecidos à tributação) não se trata de *descontos incondicionados*, mas de mera liberalidade da Recorrente com a sua coligada, sem qualquer justificativa.

Necessário tal *regaste* e demonstração da efetiva constatação e conclusão da Autoridade Fiscal na medida em que a Contribuinte, desde sua Impugnação, como agora no Recurso Voluntário, versa vastamente sobre a dedutibilidade de *descontos incondicionais*, trazendo vários excertos de jurisprudência administrativa fiscal federal sobre o tema.

Como restou claro na acusação contida no TVF, os valores *reduzidos* das Notas Fiscais emitidas **não foram tratados com descontos incondicionais**. Essa é a **afirmação** da Contribuinte que justificaria uma declaração e oferta a menor à tributação em relação as montas efetivamente faturadas, em constantes dos documentos fiscais de venda – que historicamente fora rejeitada pela Fiscalização e, ao seu turno, também pela DRJ *a quo*, inclusive por carência de provas de tal natureza dos abatimentos.

Contudo, ao fim de tal tópico de seus *Apelos*, realmente são trazidos julgados deste E. CARF, nos quais estão estampados entendimentos que afastam a formalidade da necessidade do registro e computo dos *descontos incondicionais* em Notas Fiscais, bem como da possibilidade de ser reduzida da apuração do Lucro Real outros descontos, concedidos com o objetivo de incrementar vendas e fidelizar clientes.

Pois bem, em relação à desnecessidade de registro do desconto em Nota Fiscal e a possibilidade dos contribuintes, por outros meios de prova, demonstrarem a pertinência *mercantil*, regularidade mercadológica ou a uniformidade de tal prática de redução do valor faturado quando da efetiva venda e recebimento, este Conselheiro já se posicionou nesse exato sentido, *favoravelmente* à tese dos contribuintes, reconhecendo a regularidade dessa ocorrência, como consta do voto vencedor do Acórdão nº 1402-002.676, publicado em 02/10/2017, proferido por esta mesma C. 2ª Turma Ordinária. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*Ano-calendário: 2011***DESCONTOS INCONDICIONAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE CONSTATAÇÃO DE REDUÇÃO DE TRIBUTOS DEVIDOS. ACUSAÇÃO DE INFRAÇÕES FORMAIS E CONTÁBEIS. IMPROCEDÊNCIA.**

A simples constatação de preenchimento irregular de Nota Fiscal, que configura exclusivamente desrespeito à determinação instrumental contida em Instrução Normativa, e o registro contábil de desconto sob rubrica de nomenclatura diversa não bastam para fundamentar o lançamento de ofício.

A inobservância isolada de normas instrumentais ou de regras exclusivas da ciência contábil não é capaz de, per si, dar margem a obrigação tributária. É necessária a demonstração pela Fiscalização da ocorrência de redução dos tributos devidos pelo contribuinte através da conduta colhida, conferindo materialidade à exação constituída.

(...)

No que tange aos fatos, restou claro e inquestionável que a Recorrente praticava manobra comercial (a qual alega compor a praxis de seu mercado) de elevação artificial do valor dos veículos que comercializa, com o fito de permitir aos seus clientes o financiamento integral do valor real da transação perante Instituições Financeiras.

Posteriormente, tal elevação proposital acabava por ser econômica e financeiramente anulada com desconto concedido pela Recorrente, efetuando sempre as transações no montante efetivamente firmado e pago pelo comprador.

Primeiramente, este Conselheiro registra aqui que rechaça veementemente qualquer prática eivada de artificialidade ou qualquer outro ardil, mormente quando visam vantagem indevida, em qualquer campo empresarial ou jurídico.

Contudo, a análise e o julgamento de procedência de lançamentos de ofício de crédito fiscal deve se ater à fenomenologia da incidência tributária, observando com rigor seus princípios e normas próprias. Não pode haver contaminação argumentativa ou mesmo de fatos alheios à contenda e à técnica do Direito Tributário.

Feita tal observação, tem-se que o cerne da acusação fiscal cinge-se ao desrespeito às disposições da IN nº 51/78, especificamente ao seu item 4.2, que determina o registro do valor dos descontos incondicionais nas Notas Fiscais para que estes sejam regularmente tratados como despesas dedutíveis.

Naquele outro feito, não só o único elemento infracional colhido foi a falta de registro do *desconto incondicional* concedido nas Notas Fiscais, como o sujeito passivo trouxe robusto conjunto probatório, demonstrando que procedia a tais descontos, na mesma monta, com todos os seus clientes, bem como demonstrou, com sucesso, que tal manobra também era adotada por outras companhias do ramo.

No presente caso, a situação fática que se apresenta é consideravelmente distinta.

A Fiscalização procedeu a trabalho acusatório mais detalhado e profundo, no qual restou demonstrado que 1) os descontos colhidos na infração foram praticados com empresa coligada; 2) não havia qualquer base documental, contratual ou comercial que explique a razão e a dinâmica de tais descontos e 3) o mesmo produto, na mesma data, foi vendido sem desconto a terceiros, comprovando que tal abatimento somente foi praticado com a companhia que a Recorrente possui *laços* societários.

Analisando os autos, verifica-se que, mesmo diante de dupla oportunidade recursal, não fora produzida qualquer prova contrária a tais constatações da Autoridade Fiscal, devidamente registradas durante a fiscalização e na motivação da Autuação. A defesa é meramente postulatória.

Diante de tal cenário, fica evidente não se tratar as reduções de *descontos incondicionais* e, da mesma forma, não existe qualquer prova, ou mesmo justificativa, ainda que argumentativa, de cunho comercial, de mercado ou mesmo *circunstancial*, para a sua concessão.

A relação de venda apresentada não denota *arm's lenght*, tratando-se de condições de operação mantidas direta e exclusivamente com companhia coligada, como o Legislador mencionou no art. 245 da Lei das S/A. Ora, no mínimo, exigir-se-ia aqui uma demonstração cabal de que tais descontos também foram praticados com outros clientes da Contribuinte, com quem não guardam qualquer vínculo societário.

Todavia, na verdade, prevalece nos autos a constatação dos Fisco de exatamente o contrário: o abatimento era procedido apenas para a empresa do mesmo Grupo econômico, sem critério racional ou mercantil comprovado.

De um ponto de vista contábil, tais descontos concedidos de forma discricionária pela entidade, após a emissão dos documentos fiscais de venda que registram o faturamento, que podem ser tratados como verdadeira *despesa financeiras* sofridas por clara liberalidade do vendedor, em favor da companhia relacionada.

Nessa toada, não havendo prova de que a prática se dava também como outras companhias sem relação societária e, igualmente, não havendo qualquer explicação para a sua concessão (sendo manifestamente inaplicável, nessa situação, a justificativa de *fomento e incremento* de vendas ou mesmo de *fidelização* de clientes), certamente **não** pode ser acatada a sua *redução* do montante do Lucro Real ofertado à tributação.

O rigor desse Conselheiro com tal circunstância comercial também se justifica pela histórica possibilidade de manipulação de resultados de empresas coligadas por meio da *calibração* injustificada dos preços praticados nas relações comerciais mantidas *intragrupo*.

Posto isso, entende-se que deve mantido tal item do lançamento de ofício, rejeitando as alegações correspondentes do Recurso Voluntário.

Na sequencia, a Recorrente versa sobre a *glosa* das exclusões dos valores de *subvenções de investimento*, referentes ao Programa DESENVOLVE, concedido pelo Estado da Bahia.

Diante disso, considerando o advento da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, entendeu esta C. 2ª Turma Ordinária pela conversão do julgamento em diligência, para que se garantisse a demonstração do atendimento ao teor do art. 10 da referida Lei Complementar, antes do julgamento meritório.

Agora cumprida tal determinação, havendo a manifestação e a juntada da documentação pertinente pela ora Recorrente, deve ser retomada a sua análise meritória.

O tema justifica uma breve introdução e análise histórica da evolução legislativa sobre as *subvenções* no Brasil, até a o momento da edição da Lei Complementar nº 160/17, que auxiliará na delimitação do objeto jurídico do feito, a determinação das normas aplicáveis, estabelecendo aquilo que é oponível à Contribuinte nesse momento processual para o reconhecimento de seu direito alegado.

A figura das subvenções, que pode ser tida de maneira geral como um *auxílio* econômico prestado pelo Estado, é antiga no Direito nacional, sendo figura presente já na Lei nº 4.320/64, que diferencia as *subvenções sociais* das *econômicas*, habitando a regulamentação das finanças públicas.

Logo após, ainda no mesmo ano, ganhando pertinência no Direito Tributário, o instituto das *subvenções* é estampado no inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64¹ (ainda vigente, correspondente ao inciso I do art. 392 do RIR/99 e, agora, ao inciso I do art. 441 do RIR/18).

Na referida norma, determina-se que as *subvenções para custeio ou operação* integrarão a receita bruta operacional, tornando-se, então, um componente positivo no cálculo do *lucro operacional* das empresas, objeto de tributação da renda das pessoas jurídicas. Note-se que não há, aqui, uma definição própria dessa modalidade de *subvenção*, mas, certamente, considerando histórica e sistematicamente as demais normas vigentes sobre o tema, pode-se associar diretamente tal instituto presente nessa disposição fiscal às, já vistas, *subvenções econômicas*, invocadas pelo Direito Financeiro.

¹ Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Após mais de uma década, a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) acaba por veicular regramento contábil no seu art. 182, § 1º, alínea “d”², determinando a inserção dos valores referentes às *subvenções para investimento* na conta de reserva de capital, que compõe o Capital Social das companhias.

Sequencialmente, novamente no âmbito do Direito Tributário, é editado o Decreto-Lei nº 1.598/77, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, que no §2º do seu art. 38³ (antes, correspondente ao art. 443 do RIR/99) estipula que as *subvenções para investimento* não serão computadas na apuração do Lucro Real, sob a condição de que tal valor seja devidamente registrado em conta de Reserva de Capital, em obediência à regra contábil, e somente seja utilizado para absorver prejuízos ou em incorporação ao Capital Social, podendo também ser empregado para ajustar o balanço, fazendo frente a *superveniências passivas ou insuficiências ativas*.

Em termos práticos, se observada tal conduta do contribuinte, os valores de *subvenções para investimento* não comporiam a parcela do lucro tributável das companhias, guardando relevância exclusivamente patrimonial.

Nesse caso, nota-se que o Legislador tributário acabou por trazer delimitação jurídica e certa *definição* a essa figura, podendo se extrair da literalidade do dispositivo que *subvenções para investimento* seriam aquelas benesses, *inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público*.

Tal matéria foi imediatamente regulada pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, que também veiculou à delimitação da figura das *subvenções de investimento* as ideais de *efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e a perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado*.

Já se revela aqui um claro *discrímen* jurídico-tributário no tratamento federal das *subvenções*: 1) as *subvenções para custeio ou operação* integram a *receita bruta operacional* das

² Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
§ 1º - Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:
(...)

d) as doações e as subvenções para investimento.

³ § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

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

empresas, inclusive compondo o cálculo do Lucro Real apurado; 2) as *subvenções para investimento* são contabilmente alocadas em contas patrimoniais, não circulando pelo resultado da companhia, restando expressamente excluídas do cômputo do Lucro Real auferido, se observada a sua devida utilização.

E essa distinção, instituída ainda no final na década de 1970, sempre foi o centro de todos os debates tributários em esfera federal sobre tais figuras.

Posteriormente, inaugurando a *implementação* do IFRS no Brasil, a alínea "d" do art. 182⁴ da Lei das S/A, a qual expressamente previa o registro de subvenções para investimento naquela conta do Capital Social, foi revogado pela Lei nº 11.638/2007. Observe que a alteração foi puramente de norma contábil e não tributária.

Ainda nesse cenário transitório, e diante da inserção do art. 195-A na Lei das S/A, com advento da Lei nº 11.638/2007⁵, e também por força das disposições da Lei nº 11.941/2009, os valores referentes às subvenções de investimento passaram a transitar pelo resultado das empresas - não obstante o próprio art. 18 da Lei nº 11.941/2009 prever a sua exclusão do LALUR e manutenção em conta de Reserva de Lucros (especificamente sob a rubrica de *Reserva de Incentivos Fiscais*).

Confira-se os termos do referido art. 18:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se

⁴ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

⁵ Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

*III – manter em **reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;*

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

Como *cena* final da implementação das regras e padrões do IFRS, foi editada a Lei nº 12.973/14 (conversão da MP nº 627/13), encerrando, então, o processo de transição instituído anteriormente, dando definitividade aos reflexos e consequências tributárias desse

novo modelo. O seu art. 30 foi especialmente destinado ao tratamento das *subvenções para investimento* na apuração do Lucro Real. Confira-se tal dispositivo:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

A norma veiculada se assemelha muito com aquela antes presente no art. 18 da Lei nº 11.941/09, de modo que, nos mesmos termos, manteve-se a *delimitação* conceitual jurídica e histórica dessa modalidade de *subvenção* em seu *caput*, como aquela recebida *como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público*. E, em seguida, determina-se que *não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei das S/A*.

Assim como anteriormente, limita-se a sua utilização contábil e fiscal à absorção de prejuízos, após o exaurimento do saldo das demais contas da reserva de lucros, com exceção dos valores da *reserva legal* (recompondo-se a reserva de lucros nos períodos posteriores) e,

alternativamente, possibilita seu emprego no aumento de capital. E, da mesma forma – com a devida licença para a repetição – fica o valor da *subvenção para investimento* condicionada à hipótese de adição quando for dada *destinação diversa* ao numerário, promovendo-se a sua integração na base de cálculo de dividendos obrigatório ou sendo objeto de devolução de capital aos titulares, ainda que indiretamente, por manobras societárias.

Observa-se que, em relação à (des)oneração tributária federal das *subvenções para investimento*, não houve alterações ou mesmo modificações relevantes na *dinâmica* contábil e fiscal antes instituídas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09.

Ao seu turno, como tratado anteriormente na v. Resolução nº 1402-000.721, foi editada a Lei Complementar nº 160/07, que por meio de seu art. 9º, inseriu novos parágrafos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, referentes à delimitação legal e ao tratamento das *subvenções de investimento*:

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

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

Este *novel* §4º incluído no dispositivo deixa claro que, para a classificação de incentivos e benefícios de ICMS como *subvenção para investimento*, não poderá mais ser exigido outros requisitos ou condições além daquilo estipulado no próprio art. 30.

Claramente houve aqui o total *afastamento* de qualquer disposição contida ou fundamento baseado no Parecer Normativo CST nº 112/78.

Como vimos anteriormente, na esteira da introdução do IFRS no Brasil, restou lá legalmente exigido para a caracterização de benesses como *subvenção para investimento* a intenção do Ente estatal de *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, com a devida escrituração em conta de reserva de lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento das Reservas de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado o seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios – sob pena de adição no cálculo do Lucro Real.

Ao seu turno, o §5º enxertado traz previsão de cunho temporal sobre o alcance da norma presente no anterior §4º, estabelecendo a sua aplicação já em processos administrativos e judiciais que ainda não transitaram em julgado - como o presente - ocorrência está já reconhecida na v. Resolução anteriormente prolatada.

Pois bem, posto isso, primeiro considerando a inserção do §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/14, cabe agora analisar quais foram os fundamentos do lançamento de ofício sob julgamento, verificando sua base legal e fundamentos para não considerar os valores recebidos pela Contribuinte no âmbito do Programa DESENVOLVE do Estado da Bahia)

Data maxima venia, conferindo todo o respeito e admiração ao trabalho procedido na lavratura das Autuações, temos que a Autoridade Fiscal dedicou módico e brevíssimo trecho individual de seu TVF para a análise e a motivação da *glosa* da exclusão das benesses percebidas:

Desse modo o Sujeito Passivo obteve uma redução total 81% de seu ICMS devido no ano sob fiscalização (90% dos 90% cujo prazo foi dilatado) e deu o tratamento de subvenção para investimento, previsto no art. 443 do RIR/99 para deduzi-la na apuração de seu Lucro Real.

Ocorre que o benefício concedido não se enquadra no conceito de subvenção para investimento conforme previsto no referido dispositivo legal, o qual prevê seu uso no estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, trata-se apenas de meras reduções de custo e desse modo não há que se falar em sua exclusão do lucro líquido.

Nesse sentido é consensual o entendimento administrativo sobre a matéria, seja através de inúmeras consultas, como em decisões junto as DRJ e ao CARF, expostas nos exemplos abaixo transcritos: (...) (destacamos - fls. 528)

Como se observa, a Fiscalização se ateve a afirmar, de maneira genérica e abstrata, que as *reduções* do ICMS devido pela Recorrente não são *subvenções de investimento* pois *trata-se apenas de meras reduções de custo e desse modo não há que se falar em sua exclusão do lucro líquido*.

Não há qualquer análise concreta do *desrespeito* aos termos do art. 443 do RIR/99 ou mesmo ao art. 18 da Lei nº 11.941/09, vigente a aplicável à época dos fatos geradores, e nem qualquer exploração de eventual conflito com o Parecer Normativo CST nº 112/78, tampouco procedendo a Autoridade Fiscal à investigação da destinação, concreta e contábil, dada pela Recorrente a tais valores. Contudo, como não se questiona a validade do lançamento de ofício em relação à sua fundamentação e requisitos de validade, é inócuo proceder com tal análise crítica da motivação e da robustez acusatória.

Posto isso, considerando que a Contribuinte deu tratamento fiscal e, agora nestes autos, defende, sob argumento *meritório*, a natureza de tais valores como de *subvenções de investimento*, em exclusivo atendimento ao §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14 (e seus demais termos), resta agora verificar se houve nas normas concessivas das benesses a manifestação da intenção do Ente subvencionador em promover a implantação e expansão de empreendimentos.

Em relação ao Programa DESENVOLVE do Estado da Bahia, assim consta da Lei Estadual nº 7.980/2001⁶, que o instituiu e deu base para todos os atos e pactos concessivos:

LEI Nº 7.980 DE 12 DE DEZEMBRO DE 2001

Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, revoga a Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, que instituiu o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior - PROCOMEX e dá outras providências.

Art. 1º - Fica instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado.

Art. 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:

I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;

II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido. (destacamos)

Ainda, frise-se que a C. 1ª Turma da CSRF, antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 160/17, já tinha considerado que o DESENVOLVE-BA, consistia em subvenção de investimento, atendidos os demais requisitos *concretos* da conduta do contribuinte, à época exigíveis. Ou seja, não pode se afirmar que não há intenção do Estado da Bahia em conceder legítima subvenção de investimento.

Confira-se o Acórdão nº 9101-001.239, de redação do voto vencedor pelo I. Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, publicado em 29/08/2012:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

INCENTIVOS FISCAIS. REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público mediante restituição do ICMS, lançado diretamente em conta do patrimônio líquido, e tendo como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, à implantação ou expansão de empreendimento econômico com a geração de novos empregos diretos e indiretos, absorção de nova tecnologia de produto e/ou de processo,

⁶ Consultado por este Conselheiro em 05/09/2019, no sítio: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-7980-de-12-de-dezembro-de-2001>

subsume-se como subvenção para investimentos e, por conseguinte, descabe a sua tributação.

Os incentivos concedidos pelo Estado da Bahia, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere o art. 392 do RIR/99.

(...)

O programa do Estado da Bahia, chamado de "Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia" — DESENVOLVE -, oferece: (a) dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS por até 72 meses, incidindo encargos financeiros sobre a parcela financiada calculadas pela taxa de juros de longo prazo e, (b) caso o contribuinte antecipe o pagamento da parcela devedora, terá direito a desconto de até 90% sobre a parcela do ICMS, com prazo dilatado e dos encargos financeiros.

Em seu art. 3º, a Lei nº 7.980/2001, do Estado da Bahia, estabelece: (...)

(destacamos)

O mesmo entendimento foi, posteriormente, adotado e ratificada pelas Turmas Ordinárias, como ilustra o Acórdão nº 1401-002.102, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária desta mesma 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, publicado em 06/12/2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - PROGRAMA DO ESTADO DA BAHIA

Os valores auferidos foram dirigidos para o aumento do parque industrial do contribuinte, o que, em consonância com a jurisprudência da CSRF específica para a legislação da Bahia, comprova cabalmente o cumprimento dos requisitos para enquadrar a quantia usufruída como subvenção para investimento.

Claramente, a intenção do Estado da Bahia se amolda ao *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/14, evidenciado parte dos *atuais* requisitos para sua exclusão da apuração do Lucro Real.

Ora, à luz dos fundamentos invocados pelos TVF, tais elementos já bastariam para demonstrar a improcedência da infração, sendo claro e patente que tais valores **não** se tratam apenas de meras reduções de custo e desse modo não há que se falar em sua exclusão do lucro líquido, afirmação essa afastada há muito pela C. CSRF.

Porém, cabe mencionar que, no que tange ao tratamento contábil dado pela Recorrente a tais valores no ano-calendário de 2011, como se demonstrou, a Fiscalização nada mencionou sobre a sua escrituração em contas do patrimônio líquido (como as Reservas de Lucro e a rubrica de Reserva de Incentivos).

E nem diga-se que a Autoridade assim não procedeu porque há época dos fatos não havia tal exigência. Muito pelo contrário.

Como este Conselheiro se esmerou anteriormente para demonstrar, de forma inequívoca, no início do presente voto, em 2011 eram vigentes e aplicáveis à Contribuinte as normas relativas às *subvenções de investimento* veiculadas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, as quais traziam as mesmas exigências do art. 30 da posterior Lei nº 12.973/14.

Ora, o art. 18 da Lei nº 11.941/09, sobre pena de adição ao Lucro Real, já determinava a manutenção de tais valores em conta da Reserva de Lucros e previa a utilização de tal monta para os mesmos fins, atualmente permitidos.

Desse modo, quando da fiscalização, a Autoridade Fiscal não apurou qualquer infração a tais dispositivos. Confira-se o esclarecimento da Contribuinte, sobre o tratamento dado às *subvenções de investimento*, em resposta ao Termo de Intimação de 17/06/2015 (fls. 132 e 133):

Item 3 da Intimação:

Tendo em vista que a empresa é beneficiária do Programa Desenvolve (Resolução nº 138/2008), que tem natureza de subvenção para investimento, e que a empresa cumpre os requisitos previstos no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79 e art. 443 do RIR/99, com as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007, os valores relativos ao referido incentivo foram contabilizados em conta de resultado e, posteriormente, no momento de fechamento do exercício foram transferidos para a conta de reservas de lucros. Ato contínuo, os valores foram reclassificados para a conta de reserva de capital, onde ficam mantidos até a sua efetiva capitalização. Para fins de apuração do lucro real, a empresa procedeu à exclusão dos valores na parte A do LALUR. Tais procedimentos estão de acordo com o previsto no art. 18 da Lei nº 11.941/09.

Em anexo, cópia da Resolução 138/2008, que concede o benefício em questão;

(fls. 135)

Repita-se, depois de tal esclarecimento, a Fiscalização não questionou a regularidade ou a veracidade de tal postura contábil.

Mais do que isso, na oportunidade da sua Impugnação, a ora Recorrente trouxe espontaneamente cópia do Livro Razão, que abrange o ano-calendário de 2011, onde esta cabalmente atestado o devido lançamento e alocação dos valores tratados como *subvenção de investimento* na conta *Reserva de Incentivos* que compõe a Reserva de Lucros (fls. 678 a 700). Confira-se a consolidação da movimentação apresentada:

EDN - ESTIRENO DO NORDESTE S/A							Livro Razão
Período: 01/01/2011 A 31/12/2011							11/07/2016 -
Cenário Contábil: Fiscal		Finalidade Econômica: Corrente					
Data	Histórico	Lote/Lancto/Seq	Ori	Estab UN	Movto Débito	Movto Crédito Contra Partida	
2923.50	Reserva de Incentivos Fiscais Estaduais				Saldo Anterior	37.904.250,56C	
31/12/2011	N/ Destinação Resultado Apurado no Exercício 2011	31822/10/13	FGL	362 00	0,00	54.349.689,86	
	Total de Lançamentos no Dia	31/12/2011			0,00	54.349.689,86	
	Saldo no dia	31/12/2011				92.253.940,42C	
	Total de Lançamentos				0,00	54.349.689,86	
	Diferença DB/CR			54.349.689,86C	Saldo Final	92.253.940,42C	

No entender desse Conselheiro resta comprovado, sem quaisquer margens para dúvidas, o devido tratamento contábil de tais valores, à luz da *novel* legislação.

Ainda, deve se considerar que a aplicação temporal do §4º prevista no §5º do mesmo art. 30 da Lei nº 12.973/14 é incidental nas demandas em cursos.

Ou seja, aplica-se o conteúdo da norma *retroativa*, imediatamente incidente aos processos ainda pendentes de desfecho, considerando o seu objeto original e as matérias ainda incontroversas no estado do processo.

Não pode tal determinação ensejar qualquer alteração, modificação, adaptação, correção – e, muito menos – complementação do lançamento de ofício perpetrado. Não só não há margem legal para tanto, como o art. 146 do CTN, carrega norma geral de Direito Tributário que veda tal manobra – não havendo qualquer exceção para o caso de inserção de norma de teor retroativo no sistema tributário, prevalecendo a sua rigidez.

Posto isso, entende-se que até a realização de diligências, para se averiguar fatos não colhidos à época da fiscalização, não encontra qualquer respaldo ou justificativa legal, seja de cunho processual ou material.

Ao determinar a aplicação *imediata* dos dispositivos da Lei Complementar nº 160/17 aos processo ainda em curso, claramente, o Legislador pretendeu propiciar a sua pronta resolução e não conferir maior duração aos litígios – e tampouco conferir nova oportunidade de fiscalização às Autoridades Fiscais.

Diante disso, em relação à observância e aplicação do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, não vislumbra-se qualquer fato ou ocorrência que desvirtue a natureza do tratamento pela Contribuinte aos valores percebidos por meio do Programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia, como *subvenções de investimento*, revelando-se, agora, improcedente a fundamentação correspondente do lançamento fiscal.

Superado isso, como já votado na v. Resolução nº 1402-000.721, entendeu-se que, tratando de benefício concedido sem a devida anuência e conformidade com as regras do CONFAZ, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar nº 160/17⁷, devendo, então, para o seu devido tratamento como subvenção de investimento, serem *atendidas as respectivas exigências de registro e depósito*.

Em atendimento à *diligência* de determinada, a Contribuinte prontamente trouxe, junto de sua Manifestação (fls. 959 a 1067) a comprovação de *registro e depósito*, instituídas no art. 3º da Lei Complementar nº 160/17 e regulados pelo Convênio ICMS nº 190/17 e alterações.

Analisando tal documentação, temos o Decreto Estadual nº 18.270/2018, publicado de acordo com o inciso I da Cláusula Segunda do mencionado Convênio e as competentes alterações, listando os atos concessivos das benesses percebidas pela Contribuinte, bem como a presença dos Certificados de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 20/2018 e Nº 41/2018, comprovando o atendimento ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17:

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 20/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vitório da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018, publicados no DOE nos dias 17 de março de 2018 e 28 de março de 2018, respectivamente.

O depósito foi efetuado nos dias **28 e 29 de junho de 2018** por meio dos Ofícios GAB nº 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos, na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio dos Ofícios GAB nº 118/2018, 119/2018 e 120/2018, acompanhados de correios eletrônicos.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 20/2018.

Brasília/DF, 16 de julho de 2018.

⁷ 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.

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 41/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista no art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vitório da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **PLANILHA COMPLEMENTAR DOS ATOS CONCESSIVOS NÃO VIGENTES EM 08 DE AGOSTO DE 2017**, cuja relação dos correspondentes atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado no dia 17 de março de 2018, por meio do Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018, publicado no DOE no dia 28 de março de 2018 e registrada nesta SE/CONFAZ sob o **Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 20/2018**.

O depósito foi efetuado no dia **20 de julho de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício GAB nº 136/2018, na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, via internet, por correio eletrônico, acompanhado do Ofício GAB nº 136/2018

O depósito efetuado foi registrado sob nº 41/2018.

Brasília/DF, 27 de agosto de 2018.

Cabe registrar que é fato abertamente divulgado e do conhecimento deste Conselheiro que houve a retificação da Planilha dos Atos Normativos e Atos Concessivos registradas e depositadas na Secretaria Executiva do CONFAZ pelo Certificado de Registro e Depósito nº 20/2018⁸.

Desse modo, considerando se tratar de documento público, referente a relação jurídica mantida entre o Estado da Bahia e o CONFAZ, acosta-se, *ex officio*, ao presente voto o Certificado de Registro e Depósito SE/CONFAZ Nº 71/2018:

⁸ Consultado em 26/08/2019: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/bahia/2018/71-certificado-de-registro-e-deposito-ba.pdf>

CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 71/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições prevista nos art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e **CERTIFICA** o seguinte:

Que o **ESTADO DA BAHIA**, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Vitorio da Silva Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da **RETIFICAÇÃO** das **PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS** registradas e depositadas nesta Secretaria Executiva do CONFAZ pelo Certificado de Registro e Depósito nº 20/2018.

Que o **ESTADO DA BAHIA** também efetuou o depósito nesta SE/CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda e da cláusula décima terceira do Convênio ICMS 190/17, alterada pelo Convênio ICMS 35/18, de 3 abril de 2018, de **PLANILHA DE ATO NORMATIVO DE ADESAO ao benefício concedido pelo ESTADO DE PERNAMBUCO, e da correspondente DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA**, cujo ato normativo de adesão foi publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 18.557, de 16 de agosto de 2018, no dia 17 de agosto de 2018.

Na hipótese do Estado de Pernambuco, que concedeu originalmente o benefício fiscal, não vier a reinstituí-lo o Estado da Bahia deverá revogar os atos relativos ao benefício fiscal objeto desta adesão.

Os depósitos foram efetuados no dia **31 de agosto de 2018**, via internet, por correio eletrônico, acompanhado dos Ofícios GAB nº 164/2018 e 165/2018, na forma na forma da cláusula quarta do Convênio ICMS 190/17 e do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado da Bahia declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informações - SEI nº 12004.101294/2018-72, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva via internet, por correio eletrônico, acompanhado dos Ofícios GAB nº 164/2018 e 165/2018.

O depósito efetuado foi registrado sob nº 71/2018.

Brasília/DF, 28 de novembro de 2018.

Desse modo, considerando tudo acima exposto, em face das disposições dos arts. 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17, entende-se que devem ser tratados os valores recebidos pela Contribuinte do Estado da Bahia, no ano-calendário de 2011, como *subvenções de investimentos*, cancelando-se tal parcela do lançamento de ofício.

Por fim, acrescente-se face das mesmas circunstâncias, a C. 1ª Turma da CSRF vêm reiteradamente decidindo no mesmo sentido (e sem determinar diligências para verificações adicionais do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/14), como ilustra o Acórdão nº 9101-004.108, de relatoria do I. Conselheira Cristiane Silva Costa, de votação unânime, publicado em publicado em 21/05/2019:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGRAMENTO ESTADUAL. NORMAS FEDERAIS.

A interpretação, pelos acórdãos paradigmas, de benefício de outro Estado da Federação não impede o conhecimento do recurso especial, quando os acórdãos aplicam a legislação federal de forma divergente da orientação do acórdão recorrido. Recurso especial conhecido.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. RIO GRANDE DO SUL. CONFAZ. SINCRONIA ENTRE INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Rio Grande do Sul em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei.

TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos tributos reflexos a conclusão quanto ao IRPJ.

Desse modo, desde já deve ser dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, no que tange ao combate a tal infração, cancelando-a integralmente.

Ainda, a Recorrente se insurge contra a não comprovação do reconhecimento (pela Receita Federal do Brasil) do benefício concedido no âmbito da SUDENE, correspondente à redução de 75% do Imposto de Renda, obtido na vigência da MP nº 2.199-14/01.

A Fiscalização afirma e demonstra que a Recorrente não teria apresentado *decisão desta Receita Federal do Brasil ao pedido de reconhecimento de seu direito à redução do IRPJ e adicionais não restituíveis sobre o lucro da exploração prevista no art. 3º. do Decreto n. 4.213/2002 e no art. 60º. da IN SRF n. 267/2002, em relação ao laudo constitutivo n. 0120/2010 da Sudene.*

Diante disso, teria a Contribuinte violado os comandos do art. 3º do Decreto nº 4.213/2002 e os arts. 59 e 60 da IN nº 267/2002, que exigiriam, para o devido gozo e fruição de tal benefício, o devido *reconhecimento* por Autoridade Fiscal federal da unidade competente da Receita Federal do Brasil.

Ao seu turno, em suma, alega a Recorrente que a MP nº 2.199-14/01, a qual veicularia a previsão da concessão da benesse em questão, não prevê tal reconhecimento pela Receita Federal do Brasil, bastando para seu aproveitamento a existência de Laudo Constitutivo e concordância da SUDENE, a qual deteria exclusivamente a competência para a sua concessão e permissão de fruição.

Acrescenta que a informação à Receita Federal do Brasil da obtenção de tais benefícios, prevista em normas infralegais, poderia, no máximo, constituir uma obrigação acessória. Traz julgados do antigo E. Conselho de Contribuinte e deste E. CARF, referente ao tema, nos quais se reconhece não ser exigível o aval da Autoridade Tributária para o gozo dos benefícios da SUDENE.

Inicialmente, considerando as alegações da Recorrente, deve se esclarecer que entende este Conselheiro que a MP nº 2.199-14/01 não promoveu uma revogação total da Lei nº 4.239/63 – a qual estabeleceu, ainda na década de 1960, o Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste – sendo legislação totalmente vigente e aplicável na concessão de tais benefícios pela SUDENE.

Dito isso, a questão da exigência ou não de *reconhecimento* ou mesmo *informação* à Autoridade Fiscal da Receita Federal do Brasil é tema de relativa escassez na jurisprudência deste E. CARF, mas, por outro lado, propiciou debates de considerável profundidade, demandando a análise da evolução legislativa das normas referentes aos incentivos de fomento regional das regiões Norte e Nordeste.

Parte das manifestações sobre o tema se assentaram na identificação de uma fundamental diferença legal entre os benefícios concedidos nos termos do art. 13 da Lei nº 4.239/63 e aqueles concedidos nos termos do art. 14 do mesmo Estatuto. Dentro de tal ótica, as benesses conferidas com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63 **não** demandariam o aval ou a cientificação da Receita Federal do Brasil para seu pleno gozo e fruição.

A explicação para tal conclusão encontra-se muito bem demonstrada e fundamentada no voto do I. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, prolatado no Acórdão nº 1102-000.873, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, de 11/06/2013:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

(...)

*INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. RECONHECIMENTO DO DIREITO
PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.*

Para os benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, há expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre este pedido decidir. Para os benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, a lei não contém esta exigência, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente, ressalvada, em qualquer caso, a prerrogativa da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.

(...)

"Para enfrentar essas questões, entendo necessário fazer uma breve retrospectiva da legislação a respeito do tema.

*Inicialmente, assim dispôs a Lei nº 4.239/1963 a respeito (grifos acrescentados)
(...)*

Portanto, a Lei nº 4.239/1963 previa inicialmente que tanto o benefício de isenção (art. 13) quanto o de redução (art. 14) deveriam ser objeto de um processo de reconhecimento do direito pelo então Diretor da Divisão do Imposto de Renda (art. 16).

Note-se que somente com relação ao benefício de isenção (art. 13) havia menção a laudo constitutivo expedido pela Sudene.

Regulamentando o art. 16, determinou o Decreto nº 55.334, de 31 de dezembro de 1964, ora já revogado, que o Diretor da Divisão do Imposto de Renda decidiria sobre cada pedido de reconhecimento de direito à isenção ou redução dentro de 180 dias da respectiva apresentação à competente repartição fiscal, findos os quais, se não fosse a empresa notificada de decisão contrária ao pedido, e tendo o favor fiscal sido recomendado pela SUDENE, considerar-se-ia a interessada automaticamente em pleno gozo da isenção ou da redução pretendida.

Posteriormente, a Lei nº 5.508/1968 determinou o seguinte (grifos acrescidos):

“Art 37. Os benefícios previstos no art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, modificado pelo art. 34 desta Lei, uma vez reconhecidos pela SUDENE, serão comunicados às Delegacias Regionais e Seccionais do Imposto de Renda para tomarem conhecimento da concessão.”

Esta mesma lei havia promovido alterações tanto ao art. 13 (isenção) quanto ao art. 14 (redução) da lei anterior. Contudo, somente com relação ao art. 13 (isenção) é que observou que as Delegacias Regionais e Seccionais do Imposto de Renda seriam apenas “comunicadas” da concessão do benefício pela Sudene.

Portanto, com relação aos benefícios de isenção, a lei retirou da Receita Federal o poder de reconhecimento do direito.

A esta nova disposição legal teve de adaptar-se a regulamentação. Foi então editado o Decreto nº 64.214, de 18 de março de 1969, que, nos seus artigos 1º e 3º tratou do benefício de redução, no seu artigo 2º tratou do benefício de isenção, e no seu artigo 8º assim dispôs (grifos acrescidos):

“Art. 8º A Secretaria Executiva da SUDENE, analisando a documentação a que se refere o artigo anterior e procedendo às investigações que julgar necessárias, emitirá parecer fundamentado para apreciação do Conselho Deliberativo, propondo, quando fôr o caso, a expedição da declaração a que alude o artigo 7º, ou o reconhecimento, pelo mesmo Conselho Deliberativo, do direito à isenção prevista no artigo 2º deste Decreto, nos termos do artigo 37, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968.

§ 1º As pessoas jurídicas ou firmas individuais, em favor das quais a SUDENE expedir a declaração a que alude o artigo anterior, instruirão, com o referido documento, o processo de reconhecimento, pelo órgão próprio da Secretaria da Receita Federal, do direito ao gozo do benefício previsto nos artigos 1º e 3º deste Decreto, devendo o pedido formulado ser encaminhado àquela repartição, através da Delegacia da Receita Federal a que estiver jurisdicionado o requerente.

§ 2º O órgão próprio da Secretaria da Receita Federal decidirá sobre cada pedido de reconhecimento do direito à redução prevista nos artigos 1º e 3º deste Decreto, dentro de 180 (cento e oitenta) dias da respectiva apresentação à competente repartição fiscal.”

Mais adiante, a Lei nº 9.532/97 trouxe novas alterações relativas a esses benefícios no seu artigo 3º, verbis:

“Art. 3º Os benefícios fiscais de isenção, de que tratam o art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, o art. 23 do Decreto Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação do art. 1º do Decreto Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e o inciso VIII do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, para os projetos de instalação, modernização, ampliação ou diversificação, aprovados pelo órgão competente, a partir de 1º de janeiro de 1998, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, observados os seguintes percentuais:(Vide Medida Provisória nº 2.19914, de 2001)

I - 75% (setenta e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 1º O disposto no caput não se aplica a projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, no órgão competente, para os quais prevalece o benefício de isenção até o término do prazo de concessão do benefício.

§ 2º Os benefícios fiscais de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, de que tratam o art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, e o art. 22 do Decreto- Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser calculados segundo os seguintes percentuais:

I - 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 3º Ficam extintos, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, os benefícios fiscais de que trata este artigo.”

Em síntese, portanto, a Lei nº 9.532/97:

- transformou o benefício de isenção, previsto no art. 13 da Lei nº 4.239/63, em benefício de redução, com percentuais decrescentes ao longo do tempo, ressalvados apenas os projetos já aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997;

- alterou o benefício de redução, previsto no art. 14 da Lei nº 4.239/63, estabelecendo percentuais menores e decrescentes ao longo do tempo;

- determinou a extinção de ambos os benefícios a partir de 1º de janeiro de 2014.

Entretanto, esta lei em nada alterou a forma como se deveria dar o reconhecimento da concessão. Ao contrário, expressamente determinou que, para ambos os benefícios, fossem “observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria”.

Tanto é assim que o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (atual Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), continua a fazer a distinção entre as formas de reconhecimento do benefício de redução e do de isenção (vide, neste sentido, o art. 550, que trata da isenção – e da isenção transformada em redução – e faz referência ao art. 37 da Lei nº 5.508/68, e o art. 553, que trata da redução, e faz referência ao art. 16 da Lei nº 4.239/63).

Posteriormente, a Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001 (oriunda de sucessivas reedições desde a MP nº 2.058/2000, original) trouxe novas alterações relativas a esses benefícios em seus artigos 1º e 2º, verbis:

“Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1ºA As pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos, baseados em tecnologia digital, voltados para o programa de inclusão digital com projeto aprovado nos termos do caput terão direito à isenção do imposto sobre a renda e do adicional, calculados com base no lucro da exploração. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição.

(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3ºA. No caso de projeto de que trata o § 1ºA que já esteja sendo utilizado para o benefício fiscal nos termos do caput, o prazo de fruição passa a ser de 10 (dez) anos contado a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 4º Para os fins deste artigo, a diversificação e a modernização total de empreendimento existente serão consideradas implantação de nova unidade produtora, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 5º Nas hipóteses de ampliação e de modernização parcial do empreendimento, o benefício previsto neste artigo fica condicionado ao aumento da capacidade real instalada na linha de produção ampliada ou modernizada em, no mínimo:

I – vinte por cento, nos casos de empreendimentos de infraestrutura (Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999) ou estruturadores, nos termos e nas condições estabelecidos pelo Poder Executivo; e

II- cinquenta por cento, nos casos dos demais empreendimentos prioritários.

§ 6º O disposto no caput não se aplica aos pleitos aprovados ou protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior, até 24 de agosto de 2000, para os quais continuará a prevalecer a disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

O artigo 1º, portanto, trata dos projetos aos quais aplica-se a isenção do imposto (transformada em redução), e estabelece que os novos projetos que venham a ser aprovados fazem jus à redução de 75%, pelo prazo de 10 anos (sem a redução escalonada decrescente, portanto), contudo, desde que tais projetos se enquadrem em setores da economia que venham a ser considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. O § 7º deste artigo confere a possibilidade de os projetos, enquadrados em setores considerados prioritários, porém já protocolizados com base na legislação anterior, e que venham a ser aprovados com base na disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997 (i.e, referente aos benefícios fiscais de isenção, convertida em redução escalonada, de que trata o art. 13 da Lei nº 4.239/63), pleitearem a redução prevista no caput, de 75%, pelo prazo que remanescer para completar o período de dez anos. Já os projetos não enquadrados em setores considerados prioritários, continuam a observar a disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532/97, ou seja, a redução escalonada decrescente.

Além de não ter havido qualquer revogação expressa do art. 13 da Lei nº 4.239/63, verifica-se, pelo exposto, a ligação ontológica do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, com o art. 13 da Lei nº 4.239/63. Ressalte-se ainda a expressa menção que faz o referido art. 1º ao laudo constitutivo, a ser expedido pelo Ministério da Integração Nacional, bem como a ressalva quanto às “demais normas em vigor aplicáveis à matéria”.

O artigo 2º da MP no 2.199-14 2001, por sua vez, trata dos empreendimentos que fazem jus ao benefício de redução do imposto, originalmente instituído pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, e estabelece que o referido benefício (com a redução escalonada decrescente estabelecida pela Lei nº 9.532/97) permanece mantido para os empreendimentos em setores considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional (a redação do dispositivo fala em extinção do benefício, porém ressalva, por exceção, os empreendimentos em setores considerados prioritários – o efeito é rigorosamente o mesmo).

Contrariamente ao arguido no recurso, portanto, é fácil perceber que tampouco houve revogação, quer expressa, quer tácita, do art. 14 da Lei nº 4.239/63.

Em síntese, tem-se que os benefícios instituídos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63 não foram revogados pela Medida Provisória no 2.199-14, de 2001, mas tão somente foram por ela substancialmente alterados.

Por outro lado, a forma de reconhecimento desses benefícios não foi alterada, exceto pelo fato de que, por força de outra Medida Provisória (MP nº 2.1565/2001, oriunda de sucessivas reedições da MP nº 2.145, de 2 de maio de 2001, e que determinou a extinção da Sudene), o laudo constitutivo, a ser expedido no caso do benefício de que trata o art. 13 da Lei nº 4.239/63 (isenção

transformada em redução) passou a ser emitido pela ADENE – Agência de Desenvolvimento do Nordeste, vinculada ao Ministério da Integração Nacional.

Este fato é confirmado pela alteração na redação do § 1º do art. 1º da Medida Provisória no 2.199-14, de 2001: na redação original, da MP no 2.058/2000, constava que o laudo constitutivo seria emitido pela Sudene; posteriormente, a redação passou a determinar que o laudo seria emitido pelo Ministério da Integração Nacional.

A propósito, no caso dos autos, todos os laudos apresentados pela recorrente foram emitidos pela ADENE (Ministério da Integração Nacional), e expressamente referem qual específico artigo da Lei nº 4.239/63 rege o benefício em questão (13 ou 14).

Ocorre que, para regulamentar as alterações promovidas pela Medida Provisória no 2.199-14/2001, no tocante aos benefícios afetos à Sudene, foi editado o Decreto nº 4.213/2002, abaixo parcialmente transcrito (grifos acrescidos):

(...)

Este novo decreto, portanto, intentou submeter ambos os incentivos, originariamente instituídos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63, ao crivo da Secretaria da Receita Federal, para fins de reconhecimento do direito à redução do imposto. A Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, trilha o mesmo caminho. Estes, aliás, foram os dois normativos citados pela autoridade fiscal para considerar indevidas as deduções do imposto feitas pela recorrente, uma vez que não haviam sido apresentados os pedidos de reconhecimento do direito ao titular da unidade da SRF da sua jurisdição.

Para concluir, conforme restou exposto na breve digressão histórica acima feita, o argumento recursal, de que a exigência de reconhecimento do direito pela Secretaria da Receita Federal teria suporte em dispositivos meramente regulamentares, é apenas parcialmente verdadeiro. De fato, no caso do benefício originalmente instituído pelo art. 13 da Lei nº 4.239/63 (isenção, posteriormente convertida em redução) isto tornou-se verdade a partir da alteração introduzida pelo art. 37 da Lei nº 5.508/68, dispositivo este em nenhum momento revogado.

Contudo, no caso do benefício de redução, originalmente instituído pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, a exigência de reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal sempre esteve assente em lei. Isto posto, elaboramos o quadro abaixo, com base nos dados contidos nos laudos constitutivos emitidos pela ADENE em favor de TIM Nordeste Telecomunicações S/A, e que foram apresentados pela recorrente (trata-se, em verdade, de documentos de transferência, à TIM Nordeste, dos benefícios anteriormente concedidos às seis empresas operadoras, conforme laudos constitutivos originais abaixo discriminados):

(...)

Contrariamente à tese recursal, portanto, de que a Medida Provisória no 2.199-14/ 2001 teria dado nova e completa regulamentação à matéria, e extinguido os benefícios previstos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63, os laudos emitidos pela ADENE expressamente mencionam esses dispositivos como fundamento legal para o reconhecimento do direito, em cada caso.

No caso dos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, acima listados, incumbiria, portanto, nos termos da lei, ao órgão emissor do laudo constitutivo do direito comunicar à Secretaria da Receita Federal a

concessão do benefício. Se tal comunicação foi ou não feita não consta nos autos, contudo, não se pode admitir que a recorrente venha a ser prejudicada, acaso tal comunicação porventura não tenha sido feita.

Registro, por oportuno, que o fato de não haver exigência legal de solicitação prévia de reconhecimento deste benefício à Secretaria da Receita Federal em nada retira deste órgão a sua competência legal para fiscalizar o correto aproveitamento do benefício em cada caso concreto, efetuando o lançamento de ofício acaso constatado o descumprimento de requisito ou condição legalmente exigida.

Contudo, se o único fundamento apontado pela autoridade fiscal para a não aceitação das deduções feitas na DIPJ foi a falta de apresentação dos pedidos de reconhecimento do direito ao titular da unidade da SRF, tal lançamento não pode prosperar, se a recorrente apresenta, como de fato apresentou no caso concreto, os laudos constitutivos emitidos pela Adene, relativos aos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63.

Por outro lado, no caso dos benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, listados no quadro acima, há expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre ele decidir. Esta exigência legal vem reproduzida tanto no Decreto nº 4.213/2002, quanto na Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, e não pode ser afastada, sob qualquer pretexto, pela autoridade julgadora administrativa. (destacamos)

Observe-se que o fundamento da Autuação lá julgado – e afastado – e precisamente o mesmo aqui utilizado pela Autoridade Fiscal na presente exação.

Acrescente-se que esse mesmo entendimento (no sentido de reconhecer a falta de previsão legal exigindo *concordância* ou mesmo *comunicação* à Receita Federal do Brasil como requisito para o gozo e fruição dos benefícios da SUDENE, concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63) foi adotado no Acórdão nº 1301.002.208, de relatoria do I. Conselheiro Flávio Franco Corrêa, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção, em sessão de 15/02/2017 – mais recente sobre o tema, até a presente data:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

É indispensável o reconhecimento, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do direito ao benefício fiscal de que trata o artigo 14 da Lei nº 4.293/1963, na apreciação de pedido formulado pelo interessado. Por outro lado, inexistente a exigência de prévio reconhecimento do direito para os benefícios estabelecidos pelo artigo 13 da mesma lei, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente.

Ressalva-se, em qualquer caso, a competência da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.

(...)

Sustento meu voto, dando provimento parcial ao recurso para determinar que sejam aceitos, sem a necessidade de formalização de pedidos de reconhecimento à Receita Federal, os laudos constitutivos de Incentivo Fiscal Sudene apenas que estiverem lastreados no artigo 13 da Lei nº 4.239/63.

Apresentado o cenário jurídico e normativo aplicável para a resolução da presente demanda, nota-se que no Laudo Constitutivo nº 0120/2010 (fls. 285 a 287) que materializa a benesse objeto dessa porção do presente lançamento de ofício, resta expresso e claro que esta foi conferida com base legal no art. 13 da Lei nº 4.239/63:

I – ELEMENTOS DE FATO E DE DIREITO:

1 – Pessoa Jurídica beneficiária da redução: EDN - ESTIRENO DO NORDESTE S/A

2 – CNPJ: **10.242.753/0001-67**;

3 – Endereço da Sede: **Rua Hidrogênio, 824 - Térreo Parte "B" - Polo Petroquímico de Camaçari**;
Cidade: **Camaçari** Estado: **BA** - CEP:42810-010

4 – CNPJ da Unid. Produtiva : **10.242.753/0002-48**;

5 – Endereço da Unidade Produtora: **Rua Hidrogênio, 1879 - Polo Petroquímico de Camaçari**;
Cidade: **Camaçari** Estado: **BA** - CEP:42810-010

6 – **Incentivo Fiscal objeto do Laudo Constitutivo:** Redução do Imposto de Renda e Adicionais não Restituíveis.

7 – **Fundamentação Legal para o reconhecimento do direito:** art. 13, da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, e com a nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 e do Decreto nº 6.539, de 18 de agosto de 2008, alterado pelo Decreto nº 6.674, de 03 de dezembro de 2008.

Além disso, a monta do percentual de redução e a dinâmica cronológica de fruição de tal benefício confirmam tratar tal benesse se amoldar à hipótese prevista no referido artigo 13 da Lei nº 4.239/63 - naturalmente, considerando suas alterações, mormente aquelas promovidas pela Lei nº 9.532/97, como bem explicado no brilhante voto acima colacionado do I. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

Desse modo, realmente, não pode ser a fruição e o gozo da benesse concedida pela SUDENE, através do Laudo Constitutivo nº 0120/2010, condicionados, limitados ou prejudicados pelas exigências preconizadas no art. 3º do Decreto nº 4.213/2002 e nos arts. 59 e 60 da IN nº 267/2002, com entendeu a Fiscalização, revelando-se também improcedente esse fundamento da Autuação.

Diante disso, em consonância com a jurisprudência dessa 1ª Seção sobre tal tema, deve ser cancelada tal parcela da exação tributária, sendo igualmente procedente o Recurso Voluntário nesse ponto.

A Recorrente também defende-se da vedação imposta pela Autoridade Fiscal de se recompor o Lucro da Exploração, inclusive em relação às outras infrações apuradas, com base no art. 66 da IN nº 267/2002.

Para tanto, afirma-se que tal vedação viola o art. 150, inciso I, da Carta Republicana, bem como pretende-se demonstrar que no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que trata de tal *cálculo*, não há correspondência para tal vedação. Em acréscimo, invoca-se julgados do C. Conselho de Contribuintes.

No que tange à violação da norma constitucional, tal argumento não pode ser conhecido, por força da Súmula CARF nº 02 e do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72. Já a ponderação de ausência de previsão legal expressa da vedação, à luz das disposições do Decreto-Lei nº 1.598/77, de fato, pode ser apreciada.

De fato, o art. 19 Decreto-Lei nº 1.598/77 não carrega tal vedação. Contudo, tal norma apenas regula, de forma objetiva e técnica, os elementos do cálculo dessa *base impositiva especial*, não havendo a concessão de quaisquer prerrogativas ou garantias legais, propriamente ditas, ao contribuinte, então supostamente suprimidas pela Instrução Normativa invocada ou outra norma infralegal.

Nessa esteira, o gozo de isenção ou redução de tributos sujeitos ao Lucro da Exploração, como no presente caso, certamente depende de contabilidade mantida em plena regularidade e a inclusão de valores em tal cálculo efetivamente sujeitos à benesse. Uma vez revelada irregularidade pelo lançamento de ofício, não há, igualmente, previsão para o reajuste do cálculo inicialmente procedido pelo contribuinte.

Além disso, a jurisprudência deste E. CARF, desde 2012, não *concorda* com a existência da invocada ilegalidade pela Contribuinte.

Confira-se o Acórdão nº 1301-003.505, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa 1ª Seção, de relatoria da I. Conselheira Bianca Felicia Rothschild, publicado em 16/01/2019:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE DESPESA. COMPROVAÇÃO.

Comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a efetividade da despesa, ela deve ser excluída do lançamento baseado na falta de comprovação da mesma.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento.

CSLL.

Aplica-se à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Mesmo entendimento estampou o Acórdão nº 1201-002.150, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa 1ª Seção, de relatoria da I. Conselheira Eva Maria Los, publicado em 17/07/2018:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ESTIMATIVA MENSAL NÃO RECOLHIDA. BASE DE CÁLCULO DE MULTA ISOLADA.

A base de cálculo da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais é o valor da estimativa mensal apurada segundo a opção exercida pelo contribuinte, que poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada mediante a aplicação de percentual sobre a receita bruta auferida mensalmente, ou mediante balanço/balancete de suspensão/redução.

LUCRO DE EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro de exploração referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do Imposto como incentivo ao desenvolvimento regional.

Ainda, confira-se o Acórdão nº 1402-002.793, proferido por esta mesma 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria da I. Conselheira Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, publicado em 01/12/2017

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO. No caso de

lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo do benefício fiscal.

Também endossam tal posição os Acórdãos nº 1302-002.349, de 11/10/2017, nº 1302-001.754, de 02/02/2016, nº 1101-000.900, de 13/02/2015 e 1401-000.800, de 23/08/2012.

Nesse ponto, por tais motivos e curvando-se à jurisprudência deste E. CARF, nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Por fim, aponta-se para a impossibilidade de concomitância das multas isoladas com a multa de ofício, defendo, em suma, sua antijuridicidade, devendo ser canceladas as sanções referentes ao não recolhimento de estimativas. São colacionados diversos excerto de jurisprudência.

Há muito este Conselheiro firmou seu entendimento sobre referido tema, no sentido de que não podem tais penalidades coexistirem no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, que teria invalidado a aplicação da Súmula CARF nº 105⁹ para fatos geradores ocorridos após fevereiro de 2007.

A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico da prescrição das penalidades do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar algumas de suas características, como a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi afastada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

Comprovando tal afirmativa, inicialmente, confira-se a clara e didática redação da ementa do Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela 3ª Turma Especial dessa mesma 1ª Seção (que - apenas por curiosidade comenta-se - faz parte do rol dos paradigmas que formaram a Súmula CARF nº 105), em julgamento de 10/04/2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

⁹ A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
(destacamos)

Como se observa, o cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício.

E tratando-se de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o

princípio da absorção ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹⁰.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

O mesmo entendimento estampa o Acórdão nº 1401-001.886, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, com voto vencedor sobre o tema da I. Conselheira Livia de Carli Germano, publicado em 09/06/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Posto isso, devem ser canceladas as multas isoladas, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, mantidos nesse julgamento, dando provimento nessa parte do Recurso Voluntário.

Não existem mais alegações ou matérias a serem enfrentadas e apreciadas.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar o crédito tributário referente às subvenções de investimento excluídas da apuração do Lucro Real, cancelar o crédito tributário referente ao não reconhecimento do gozo regular do

¹⁰ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

benefício concedido pela SUDENE por meio do Laudo Constitutivo nº 0120/2010 e afastar todas as multas isoladas aplicadas, sendo mantidas as demais exigências e penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Nome do Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do I. Relator Caio Cesar Nader Quintella na parte em que deu provimento ao RV da recorrente no sentido de afastar a tributação presente nestes autos, dizendo respeito exclusivamente a lançamentos de multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ no ano-calendário/2011.

Embora fortemente embasado, como sói acontece com os votos do I. Conselheiro, com a devida vênia, faço leitura diferente do tema "multa isolada", que tão assiduamente frequenta as sessões de julgamento do Colegiado.

De fato, acerca desta matéria e sobre uma possível impossibilidade de se exigir multa isolada quando concomitante com multa de ofício presente em auto de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*

(...)

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

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minhas as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, deste CARF, que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta pertinência, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela I. Conselheira e Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101- 003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

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

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

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

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

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso a Súmula n.º 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007 e aqui o período abrangido é 2011.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser mantido o lançamento perpetrado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone