



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



**Processo nº** 10380.722184/2017-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.301 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2022  
**Recorrente** RB SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA. (NOVA DENOMINAÇÃO SOCIAL DE EXPRESSA SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA.)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2012**

**MATÉRIAS DE CUNHO CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO.**

É defeso ao julgador administrativo conhecer de matérias, arguições e alegações que envolvam matérias de cunho constitucional. Inteligência da Súmula CARF nº 2.

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

**Ano-calendário: 2012**

**CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DEDUTIBILIDADE**

A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do pool, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. Glosa mantida.

**IRPJ. LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO INDEVIDA.**

A incidência da norma contida no art. 443 do RIR/99 demanda verificar se, efetivamente, os valores percebidos e seu emprego pelo contribuinte se amoldaram às características da subvenção de investimento, que primordialmente pressupõe o estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos.

Regimes especiais de tributação de ICMS conferidos por entes federativos e que visem conseguir maior eficiência na tributação e apuração e possível redução dos riscos da sonegação fiscal, sem nenhuma vinculação a programas de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não

se revestem dos parâmetros que os elevem à categoria de subvenção para investimentos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
RESPONSABILIDADE. RELAÇÃO SOCIETÁRIA. ART. 124, INCISO I  
DO CTN. INADEQUAÇÃO.**

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização objetiva de sócios e empresas pertencentes ao mesmo ou outro grupo econômico.

O interesse comum a que se refere o dispositivo não é aquele societário e econômico, finalístico e consequencial, que o grupo e seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica.

Para a ocorrência da responsabilidade solidária prevista na norma é necessária a demonstração comprovada da participação direta e conjunta das pessoas apontadas como responsáveis na realização do fato gerador, revestindo-se de copartícipes da infração apurada.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS.**

Tendo o Fisco tido acesso a todas as informações relativas às infrações apontadas, inexistindo qualquer empecilho por parte da contribuinte em disponibilizar os documentos e prestar esclarecimento, inclusive em sede de diligência, não há que se falar em tentativa de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”, mas, sim, de mero entendimento diverso daquele que a Autoridade Fiscal entende correto e que gerou os lançamentos de ofício perpetrados. Assim, não comprovado o evidente intuito de fraude, reduz-se a multa de ofício ao patamar de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) dar provimento ao recurso voluntário para, i.i.i) reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75%; afastando a qualificação; i.i.ii) excluir a imputação de sujeição passiva solidária, feita com fulcro no artigo 124, I, à contribuinte Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário na parte relativa à infração n.º 01 - Despesas não Comprovadas - Custos, Despesas Operacionais e Encargos – Rateio, mantendo integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário na parte relativa à infração n.º 02 – Exclusões Indevidas - Exclusões/Compensações não autorizadas na Apuração do Lucro Real, mantendo integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL, vencido o Conselheiro Antonio Paulo Machado Gomes que dava provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir José Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela contribuinte acima qualificada e pela responsável solidária arrolada pelo Fisco, Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/CGE, sessão de 30 de agosto de 2017 (fls. 7704/7754)<sup>1</sup>, que julgou improcedente as impugnações apresentadas perante aquele Colegiado de 1º Piso (fls. 7443/7590 e 7633/7694), mantendo os lançamentos de IRPJ e CSLL perpetrados pelo Fisco (fls. 2/18), ambos com a multa de ofício qualificada e a imputação de sujeição passiva.

As infrações foram assim descritas:

- a) Despesas não Comprovadas - Custos, Despesas Operacionais e Encargos; e
- b) Exclusões Indevidas - Exclusões/Compensações não Autorizadas na Apuração do Lucro Real

Os valores lançados estão abaixo reproduzidos:

<b><u>Resumo – Valores Lançados nos Autos de Infração</u></b>				
<b>TRIBUTO</b>	<b>PRINCIPAL</b>	<b>MULTA (150%)</b>	<b>JUROS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>IRPJ</b>	5.735.453,38	8.603.180,07	2.662.397,45	<b>17.001.030,90</b>
<b>CSLL</b>	2.064.763,22	3.097.144,83	958.463,08	<b>6.120.371,13</b>
<b>TOTAL</b>				<b>23.121.402,03</b>

## DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF - fls. 19/65), estes são, resumidamente, os fatos que levaram à consecução dos lançamentos:

1. Na análise da DIPJ/2013, ano-calendário 2.012, original, transmitida pela fiscalizada e recepcionada em 25/06/2013, observa-se, na Linha 87 (-) Outras Exclusões, da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral, idem na Linha 63(-) Outras Exclusões, da Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o valor de R\$ 23.641.039,74.

<sup>1</sup> A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

2. Referida exclusão implicou na redução do Lucro Líquido (Lucro Contábil) de R\$ 18.419.778,61, para um Lucro Real (Prejuízo Fiscal) de R\$ - 4.421.530,07.
3. Verificada a ocorrência no decorrer da ação fiscal, confirmou-se que a exclusão em análise teve origem nas referidas Outras Receitas Operacionais, nominadas como “Benefício Realcms-Dec 29.179/2008.
4. Todavia, tal rubrica é, na verdade, uma segregação artificial da receita bruta de vendas, engendrada pela ora autuada, objetivando manter o Lucro Contábil, distribuir esse lucro, porém gerar um Prejuízo Fiscal, esquivando-se, assim, tanto da tributação na pessoa jurídica, quanto da tributação na pessoa física dos sócios.
5. Constatou-se, porém, pela mera leitura das cláusulas do Termo de Acordo firmado com o Estado do Ceará, tratar-se não de “subvenção para investimento”, mas de “regime especial de tributação de substituição tributária”.
6. Em relação à outra infração (rateio de despesas - grupo econômico), na análise da DIPJ/2013, ano-calendário 2.012, original, recepcionada em 25/06/2013, observa-se, na Linha 34. Outras Despesas Operacionais, da Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral, o valor de R\$ 12.982.636,61.
7. O total das Despesas Operacionais, apurado na Linha 35 da referida Ficha, importou em R\$ 19.675.262,56, assim, as tais Outras Despesas Operacionais, no valor de R\$ 12.982.636,61, representaram 65,98% do total das despesas operacionais.
8. A fiscalizada foi devidamente intimada e reintimada a apresentar toda documentação comprobatória, hábil e idônea pertinente à despesa Apropriação de Despesas - DF, no valor de R\$ 12.982.636,61, por ela classificada meramente como “outras despesas operacionais”, repetimos, representando 65,98% do total de suas despesas operacionais, afetando, sobremaneira, a apuração do Resultado Fiscal.
9. Não houve comprovação documental alguma destas despesas, apenas alegação da autuada de que tal despesa seria decorrente do rateio geral de todo o conjunto de despesas operacionais entre a Expressa-DF e a ora autuada, Expressa-CE, cujo critério de rateio teria sido a receita global das duas pessoas jurídicas que operam como “grupo econômico”.
10. Para se admitir o rateio realizado, a autuada teria que trazer comprovação de se estar diante de grupo econômico, as despesas serem necessárias, usuais e normais (artigo 299, do RIR/1999), haver contrato entre os envolvidos e critério objetivos de imputação dos valores a cada empresa.

11. Autuada alega que a despesa de R\$ 12.256.935,87 seria decorrente do rateio das despesas operacionais da Expressa-DF. É evidente que tais despesas operacionais, certamente na ordem de dezenas de centenas, ocorreram ao longo de todo o ano-calendário de 2.012, e, portanto, de acordo com o artigo 258 do RIR/99, deveriam ter sido escrituradas, individualizadamente, na data de ocorrência de cada uma delas. Ademais, para toda despesa considerada pelas Expressa-CE e Expressa-DF como passível de rateio entre elas, cada empresa deveria proceder ao lançamento em sua contabilidade da parte da despesa que lhe coubesse, de acordo com os critérios de rateio pré-estabelecidos formalmente.
12. Demais disso, além das empresas não serem coligadas, de terem rateado despesas não passíveis de rateio, da falta de um contrato regularmente registrado estabelecendo critérios desse rateio, da escrituração inteiramente irregular e da não apresentação de qualquer documentação comprobatória, ainda elencamos, aqui, mais dois problemas.
13. Primeiro, não se pode considerar o faturamento anual, que só será conhecido no final do exercício, como um critério razoável de rateio para uma despesa ocorrida, por exemplo, em janeiro, que, evidentemente, deve ser apropriada em janeiro.
14. Segundo, o parágrafo 1º do artigo 299 do RIR/99 estabelece que a despesa, além de ser necessária, deve ter sido, comprovadamente, paga ou incorrida. Como se observa na transcrição do lançamento, não se verifica o pagamento, pelo menos evidente, da alegada despesa de rateio - a contrapartida não é a crédito de uma conta caixa, banco, ou pelo menos de uma conta de obrigação do Passivo Circulante, mas sim, a crédito de urna conta do grupo Passivo não Circulante/Passivos com Partes Relacionadas, a conta 2652-Expressa Dist. de Medicamentos Ltda. - DF, que, pelo exame dos lançamentos, parece tratar-se de uma conta de mútuo passivo da ora autuada, tendo como mutuante a Expressa-DF. Ou seja, tal despesa, além de não comprovadamente incorrida, tem seu pagamento de prazo indeterminado e não comprovado.
15. Houve a qualificação da multa em 150% e imputação de responsável solidária à empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., tendo como fundamento legal o artigo 124, I, do CTN.

## DA IMPUGNAÇÃO

Cientificadas dos lançamentos e irrisignadas com o procedimento, contribuinte e solidária acostaram impugnações (7443/7590 e 7633/7694) rebatendo o trabalho fiscal e alegando, em peças recursais extensas, basicamente, **i)** o estrito cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 12.973/2014 para dedução de valores a título de subvenção para investimento, inclusive relativo a benefícios de ICMS; **ii)** em relação ao rateio de despesas, afirma se tratar de rateio legítimo entre empresas que operam como grupo econômico fundado na participação percentual das empresas para as receitas globais do grupo; **iii)** não haver prejuízo ao erário, pois a redução da base em uma empresa implica aumento na outra; **iv)** em nenhum momento ter tido

objetivo de fraudar os cofres públicos por meio da ocultação das exclusões; v) também não prejudicou a fiscalização, pelo contrário teria atendido a todas as intimações e prestado todas as informações requeridas; vi) nesse contexto, não vislumbra presentes os requisitos autorizadores da majoração da multa; vii) que a multa imposta viola o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao efeito de confisco; e, viii) a impropriedade da imputação de responsável solidária à segunda impugnante.

## **DA DECISÃO RECORRIDA**

Devidamente instruídos, os autos subiram à apreciação da 2ª Turma da DRJ/CGE cuja Turma Julgadora, após substancial análise da legislação e dos fatos presentes nos autos, por unanimidade, improveu as impugnações, mantendo os lançamentos e a imputação da responsabilidade solidária (fls. 7704/7754), em decisão assim ementada.

### ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

***Ano-calendário: 2012***

### ***IRPJ. LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO INDEVIDA.***

*A incidência da norma contida no art. 443 do RIR/99 demanda a verificação se, efetivamente, os valores percebidos e seu emprego pelo contribuinte se amoldaram às características da subvenção de investimento, que primordialmente pressupõe o estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos.*

*Não se configuram subvenções para investimento e não podem ser excluídas do Lucro Real, importâncias oriundas de diferenças de ICMS, previstas em lei, que, ao instituir regime especial de tributação do referido imposto, não as vincula a programas de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

### ***RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.***

*São dedutíveis as despesas rateadas se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.*

### ***ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APECIAÇÃO.***

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos regularmente editados.*

**MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

*É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco.*

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.**

*A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.*

**EMPRESAS PARTICIPANTES DAS OPERAÇÕES. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

*Restando caracterizado o interesse comum de empresa do grupo que participou, juntamente com a contribuinte, das operações que motivaram a autuação, mantém-se a responsabilização (solidária) da referida empresa.*

**CSLL**

*Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

**DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DA CONTRIBUINTE E SOLIDÁRIA**

Novamente inconformadas, agora com a decisão de 1º Piso, contribuinte e solidária acostaram recursos voluntários (7765/7862 e 7873/7975) basicamente repisando os mesmos argumentos das impugnações, inclusive a não presença dos requisitos para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 124, I do CTN.

Posteriormente (fls. 7983/8000), a recorrente ainda juntou petição suplementar requerendo a aplicação dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, introduzidos pela Lei Complementar nº 160/2017.

Os autos vieram à apreciação deste Colegiado em sessão de 19/03/2019, tendo o então Relator entendido pela necessidade de sua conversão em diligência (Resolução nº 1402-000.835 – fls. 8002/8013), a fim de que aspectos relacionados com a infração “exclusões indevidas na apuração do Lucro Real”, no caso, valores de receitas entendidos pela contribuinte como “subvenções para investimentos”, fossem esclarecidos.

Atendendo o demandado por este Tribunal Administrativo Tributário Federal, o SEFIM – Serviço de Fiscalização dos Maiores Contribuintes da Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE realizou a diligência requerida e prestou informações, (Relatório Fiscal - fls. 8017/8040), ratificando *in totum* a ação fiscal.

Cientificada do procedimento, a recorrente manifestou-se (fls. 8050/8059) rebatendo a informação fiscal e reiterou a impropriedade dos lançamentos e imputação da solidariedade.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

Já foram atestadas a tempestividade dos RV e a correta representação processual da recorrente e da solidária. Igualmente os demais pressupostos para a admissibilidade de ambos foram atendidos, pelo que os recebo e deles conheço.

Os autos comportam os seguintes aspectos fáticos:

- a) Duas infrações relativas ao IRPJ e CSLL, sendo, **i)** Despesas não Comprovadas - Custos, Despesas Operacionais e Encargos; e **ii)** Exclusões Indevidas - Exclusões/Compensações não autorizadas na Apuração do Lucro Real;
- b) Qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%;
- c) Imputação de solidariedade a outro contribuinte, com fundamento no artigo 124, I, do CTN.

Os valores em discussão são os seguintes:

<b>Resumo – Valores Lançados nos Autos de Infração</b>				
<b>TRIBUTO</b>	<b>PRINCIPAL</b>	<b>MULTA (150%)</b>	<b>JUROS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>IRPJ</b>	5.735.453,38	8.603.180,07	2.662.397,45	<b>17.001.030,90</b>
<b>CSLL</b>	2.064.763,22	3.097.144,83	958.463,08	<b>6.120.371,13</b>
<b>TOTAL</b>				<b>23.121.402,03</b>

Nos RV acostados pela contribuinte RB SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA. e responsável solidária, EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., de ora em diante designadas como “RB” e “EXPRESSA”, há combate ao mérito das infrações e alegações genéricas, em relação à multa de ofício exasperada, de possível “confisco”.

Sem maiores delongas, sobre essa adução de confisco, trata-se de matéria sumulada (Súmula CARF nº 2; “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”), pelo que liminarmente afasto o arguido.

Passo ao mérito.

**INFRAÇÃO Nº 1 – Despesas não Comprovadas - Custos, Despesas Operacionais e Encargos**

Sumariamente, a infração apontada pela Autoridade Tributária refere-se a despesas contabilizadas e deduzidas na apuração do Lucro Real tendo como base o sistema de rateio de referidos dispêndios adotado por duas ou mais empresas (“pool”), mediante a centralização do controle em apenas uma delas, no que se conhece como *Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas*” ou *“Cost Sharing Agreements”*, procedimento realizado pela contribuinte e não aceito pela Fiscalização.

O AI de IRPJ (fls. 5) apresenta a seguinte fotografia (\*):

<b>CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS</b>		
<b>INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS</b>		
Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo.		
<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2012	12.256.935,87	150,00
<b>Enquadramento Legal</b>		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99		

(\*) o de CSLL (fls. 14), com os devidos ajustes de fundamentação legal, tem a mesma conformação.

Segundo o TVCF (fls. 19/65), “a fiscalizada foi devidamente intimada a apresentar toda documentação comprobatória, hábil e idônea pertinente à despesa Apropriação de Despesas - DF, no valor de R\$12.982.636,61, por ela classificada meramente como “outras despesas operacionais”, repetimos, representando 65,98% do total de suas despesas operacionais, afetando, sobremaneira, a apuração do Resultado Fiscal. Apesar de intimado e reintimado, o sujeito passivo não apresentou qualquer documentação comprobatória. Isto, por si só, já é bastante e suficiente para justificar a glosa total da despesa pela Fiscalização, com base nos artigos 264, 276, 923, 924 e 925 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), abaixo transcritos”.

Mais, que “a princípio, seria até admissível que fossem rateadas algumas despesas (tais como: administrativas, de propaganda, prestação de algum serviço etc.), desde que devidamente comprovadas e de acordo com os pressupostos estabelecidos no artigo 299 do RIR/99, e mais ainda, com elencamento das despesas e a definição de critérios de rateio, acordados em contrato formal entre as partes. Porém (...) a Expressa-CE tem sede em Fortaleza-CE e não possui filiais, enquanto a Expressa-DF tem sede em Brasília-DF e, embora possua filiais, nenhuma em Fortaleza. Sendo assim, já salta aos olhos rateios absurdos, como de energia, telefone, água, aluguel, como se as duas empresas dividissem um mesmo imóvel”.

Depois de salientar ser fato inconteste se estar diante de empresas distintas, não se constituindo em grupo econômico, concluiu o Fisco que “além das empresas não serem coligadas, de terem rateado despesas não passíveis de rateio, da falta de um contrato regularmente registrado estabelecendo critérios desse rateio, da escrituração inteiramente irregular e da não apresentação de qualquer documentação comprobatória, ainda elencamos, aqui, mais dois problemas. Primeiro, não se pode considerar o faturamento anual, que só será conhecido no final do exercício, como um critério razoável de rateio para uma despesa ocorrida, por exemplo, em janeiro, que, evidentemente, deve ser apropriada em janeiro. Segundo, o parágrafo 1º do artigo 299 do RIR/99

*estabelece que a despesa, além de ser necessária, deve ter sido, comprovadamente, paga ou incorrida. Como se observa na transcrição do lançamento, não se verifica o pagamento, pelo menos evidente, da alegada despesa de rateio - a contrapartida não é a crédito de uma conta caixa, banco, ou pelo menos de uma conta de obrigação do Passivo Circulante, mas sim, a crédito de urna conta do grupo Passivo não Circulante/Passivos com Partes Relacionadas, a conta 2652-Expressa Dist. de Medicamentos Ltda-DF, que, pelo exame dos lançamentos, parece tratar-se de uma conta de mútuo passivo da ora autuada, tendo como mutuante a Expressa-DF. Ou seja, tal despesa, além de não comprovadamente incorrida, tem seu pagamento de prazo indeterminado e não comprovado”.*

Em sua peça recursal (RV – fls. 7765/7862), refuta tais acusações, assentando:

1. Compor grupo econômico com Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda. (CNPJ 06.234.797/0001-78), operando no mesmo segmento econômico.
2. Que o critério e forma de rateio (relação percentual do faturamento de ambas) têm fundamento e que o resultado encontrado, de qualquer forma, não implica em prejuízo ao Fisco, posto ser “*apenas um fato permutativo entre as duas sociedades, não trás nenhum prejuízo ao erário público, pois a redução de base em uma, resulta em aumento na outra*”.
3. Mais ainda, quanto ao rateio das despesas, ao inverso de descrito pelo Fisco, não teve nenhuma intenção de lesar o erário; ademais, houve uma compensação entre as empresas, de um o mesmo grupo familiar, que operam em associação comercial estratégica, visando a formação de grupo empresarial único.
4. Ter franqueado o pleno acesso aos registros e aos livros contábeis e fiscais da Expressa-DF, por ocasião da diligência àquela empresa quando poderia o Fisco, se quisesse, ter constatado que as despesas efetivamente ocorreram e que os documentos encontravam-se à disposição na sede da diligenciada. Assim, fica incabível afirmar no auto de infração que as despesas transferidas por rateio à Expressa-CE eram “*sem comprovação*”.

Em 1º Grau, os lançamentos foram mantidos, entendendo a Turma *a quo* que somente seriam dedutíveis as despesas rateadas se:

- a) comprovadamente correspondessem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- b) fossem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio tivesse ocorrido mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio fosse consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriasse como despesa tão-somente a parcela que lhe coubesse segundo o critério de rateio.

Resumindo o contexto, a discussão aqui travada diz respeito a despesas apropriadas pela recorrente e apuradas com base em “rateio” procedido com outra empresa que a contribuinte afirma ser do mesmo grupo econômico (entendimento rebatido pelo Fisco), com utilização do critério de faturamento.

Pois bem, concretamente, que o chamado rateio de despesas entre empresas (de diferentes ou mesmo grupo acionário) já é realidade há vários anos no Brasil, fruto da necessidade de maximização de resultados e redução de gastos é indesmentível, tanto que os condutores do feito expressa e literalmente o reconheceram em seu TVCF, e, do mesmo modo, a própria DRJ assim o fez.

Assim, “*Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas*” ou “*Cost Sharing Agreements*” como nominado pelo voto condutor da DRJ, consistem, como lá foi corretamente definido, **em uma operação em que empresas de um mesmo grupo econômico indicam, entre elas, aquela que ficará encarregada de prestar serviços (denominada “centro de custos”) em proveito das demais, centralizando os custos e despesas com o escopo de minimizar encargos e maximizar resultados.**

Não há controvérsias neste aspecto.

Também incontroversa a necessidade de se fixar um parâmetro, um critério, um modo de mensurar, de forma proporcional (rateio), as despesas que serão distribuídas e alocadas a cada um dos participantes do grupo.

As discussões e divergências presentes neste processo começam a surgir a partir do momento em que o Fisco (com ratificação pela decisão recorrida), não aceita o critério adotado pela recorrente (faturamento) e não concorda que todas as despesas façam parte deste rateio, até pela omissão completa da recorrente em trazer os devidos documentos comprobatórios.

Dizendo de modo diferente, a Fiscalização não homologa o critério adotado pela recorrente, e, em outra ponta, embora aceite que o “Compartilhamento de Custos e Despesas” seja uma realidade irreversível na economia globalizada e altamente competitiva dos dias de hoje, obstaculiza a utilização de TODAS as despesas constantes do rol de rateio, entendendo que somente podem ser atribuídos à recorrente gastos que se revistam de normalidade, usualidade e habitualidade, além de efetivamente vinculados à sua atividade.

De seu lado, a recorrente discorda veemente desta posição e assegura que todos os dispêndios têm vinculação direta ou indireta com as atividades da autuada.

Muito bem.

Postos os fatos e posições das partes, passo ao meu entendimento e voto, principiando por uma breve análise sobre o tema “rateio de despesas”.

De plano, imperioso destacar inexistir na legislação tributária federal um disciplinamento específico que trate do chamado “rateio de despesas”, realidade surgida no mundo empresarial pela globalização dos negócios e necessidade de se maximizar receitas e minimizar custos. Mais ainda, pela incontestante fusão de empresas gerando conglomerados de maior ou menor porte.

A partir daí, a consequência foi inevitável: concentração das ditas “atividades meio” em um único centro de custos, dividindo as despesas por todos os participantes do pool.

De outra parte, esta realidade, como acontece com as evoluções sociais, financeiras, políticas, empresariais que quebram regras enraizadas ao longo do tempo, acabou por exigir resposta do legislador civil, penal, comercial, tributário, etc., de modo a editar normas que acolhessem e racionalizassem este novel procedimento.

No que interessa, na seara tributária, inexistindo, como afirmado atrás, legislação específica tratando do tema “rateio de despesas”, o princípio de tudo deve ser tomado a partir da Lei n.º 4.506/1964 (geral) e na sua esteira, a Lei n.º 9.249/1996, a primeira por seu artigo 47 e a segunda no art. 13, ambos abaixo reproduzidos:

*Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*

*§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.*

*4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.*

*§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:*

*a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;*

*b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.*

*§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por*

*seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.*

*§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.*

(...)

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no [art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964](#):*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o [art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), com as alterações da [Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#), e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; ([Vide Lei 9.430, de 1996](#))*

*II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;*

*III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;*

*IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;*

*V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;*

*VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;*

*VII - das despesas com brindes.*

*VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))*

*§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.*

*§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:*

*I - as de que trata a [Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991](#);*

*II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos [incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal](#), até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;*

*III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:*

- a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;*
- b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;*
- c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação. [\(Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015\)](#)*

A leitura dos referidos dispositivos (assim como do artigo 299, do RIR/1999) leva à inevitável conclusão de que cabe ao contribuinte o ônus de comprovar que - **EFETIVAMENTE** - incorreu na despesa e - **tão importante quanto** - que tais dispêndios eram usuais, necessários e normais à consecução de seus objetivos sociais.

Nesse cenário, não tendo a legislação contemplado tal experiência, o mundo negocial e os operadores do direito estruturaram, a partir da jurisprudência, doutrina e atos normativos, o que seria indispensável para consumir o rateio e atender as normas tributárias.

Naquilo que importa, o painel exige que:

- a) as despesas (custos) comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio ocorra através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe couber de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, contabilizando as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, sempre orientando a operação conforme os princípios regidos pela ciência contábil;
- f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços e as empresas descentralizadas mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Neste eito, fica claro que **não basta** apenas comprovar que a despesa incorreu (a vista ou a prazo), que o serviço foi prestado ou o bem foi entregue (isto é elementar e óbvio). **É preciso que este gasto, este custo, esta despesa tenha relação (direta ou indireta) com a produção da riqueza a que se propõe a sociedade, vale exprimir, seja partícipe do processo de auferição de receita, por isso, como reza a lei, usuais, normais e necessárias.**

Relativamente ao rateio de despesas administrativas via centralização e compartilhamento de custos e despesas entre empresas que integram o mesmo grupo econômico, conhecido como “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas” ou *Cost Sharing Agreements*, operação em que empresas de um mesmo grupo econômico indicam, entre elas, aquela que ficará encarregada de prestar serviços (denominada “centro de custos”) em proveito das demais, centralizando os custos e despesas com o escopo de minimizar encargos e maximizar resultados, **mister que a interessada e seus pares no contrato adotem controles consistentes e lastreados por registros e documentos que permitam identificar “o que cabe a quem”, ou seja, definam claramente a participação individual de cada sociedade no todo.**

No caso concreto dos autos o que se tem é, de um lado, o Fisco acusando que o critério assumido era frágil (faturamento anual, implicando em um único lançamento no final do período), falta de contrato firmado e não comprovação documental e factual de que as despesas eram normais, usuais e necessárias às atividades da recorrente.

Contrapondo-se, a autuada rebateu assentando que o critério adotado (proporção entre os faturamentos) é válido, que não há nem na lei nem na jurisprudência a fixação de um critério e, por isso, deve ser aceito. Sobre a não existência de “contrato”, silencia.

Finalmente, acerca da não juntada de qualquer documento, laconicamente assevera a recorrente (RV – fls. 7948) que “os Auditores Fiscais (...) por ocasião da diligência àquela empresa [Expressa-DF], poderiam, se quisessem, ter constatado que as despesas efetivamente ocorreram e que os documentos encontravam-se à disposição do fisco, na sede da diligenciada”.

Pois bem, penso que a razão está com o Fisco. Ou, melhor definindo, penso que a recorrente não se desincumbiu de um ônus até certo ponto fácil de ser vencido, qual seja, a juntada de documentos comprobatórios e sua vinculação com o preceito elementar e básico de que as despesas devam ser usuais, normais e necessárias.

Em suma, ainda que existam documentos (em nome da centralizadora, o que é natural), **faltou o essencial**: vincular que, da nota fiscal, do recibo, da fatura emitida pela empresa “a”, no total de “b”, e que, em razão do critério de rateio (x%) caberia à recorrente o montante rateado de “y”, **TENHAM VINCULAÇÃO** (mínima que seja) com a autuada.

Em dizer diverso, não basta que, i) haja uma despesa; que, ii) tenha sido paga pela centralizadora do centro de custos; que, iii) pela aplicação do percentual de rateio caberia às empresas participantes do pool os valores “a”, “b” ou “c”.

**MUITO MAIS QUE ISSO**, é preciso que se comprove que o serviço ou o bem fornecido tenha alguma relação com as empresas, caso contrário estar-se-á permitindo que, mediante “rateio”, possa se dividir para todas as empresas, uma despesa que, efetiva e comprovadamente, pertença a apenas uma ou duas delas.

Em outras palavras, pode ocorrer situação que, como relatado pela Fiscalização no seu TVCF (fls. 46), despesas comprovadas e obviamente pertencentes à empresa “1” sejam rateadas para a empresa “2”, o que se mostra despropositado e até absurdo.

Veja-se:

A princípio, seria até admissível que fossem rateadas algumas despesas (tais como: administrativas, de propaganda, prestação de algum serviço etc.), desde que devidamente comprovadas e de acordo com os pressupostos estabelecidos no artigo 299 do RIR/99. Porém, ainda se comprovado fosse, o alegado rateio restaria sendo uma afronta às normas em vigor.

(...)

A Expressa-CE tem sede em Fortaleza-CE e não possui filiais, enquanto a Expressa-DF tem sede em Brasília-DF e, embora possua filiais, nenhuma em Fortaleza. Sendo assim, já salta aos olhos rateios absurdos, como de energia, telefone, água, aluguel, como se as duas empresas dividissem um mesmo imóvel. Mais absurdamente, verificamos o rateio de doações.

Então, a se aceitar o rateio de despesas que não tenham uma **mínima** vinculação com a atividade da recorrente seria cancelar que bastaria um critério de rateio e um contrato entre as partes (que na verdade sequer existe, mas poderia ser suprido por outras formas de comprovação, se existentes), bastaria, repita-se, um simples percentual de rateio para se alocar parte dos mais de 12 milhões como “despesas” da autuada, mesmo que jamais alguns destes “serviços compartilhados” tenham relação com ela.

Claro, poderiam dizer os que pensam diferentemente, tal exigência acabaria por frustrar a possibilidade do uso do rateio.

Aos que assim pensam, convém lembrar que o sistema de rateio não eliminou a obrigatoriedade expressa no artigo 299, do RIR/1999 de que as despesas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47), tendo-se como 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) e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da mesma empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Mais a mais, ao assumir esta regra excepcionada de ratear despesas em conjunto com outras empresas (pool), a recorrente (ou a centralizadora dos custos), deveria cercar-se dos mais elementares cuidados que lhe permitisse alcançar a dedutibilidade almejada. Para isso, só a título de exemplo, bastaria, em casos de “assessoria jurídica”, possuir contrato ou constar na fatura emitida pelo prestador do serviço, que tal assessoria seria prestada às empresas “x”, “y” ou “z” (do grupo); do mesmo modo, quando da contratação de “transporte de funcionários”, realçar que seria realizado a todos (ou ao menos a alguns) funcionários das empresas participantes do pool, ou ainda, em última hipótese, a eles disponibilizado.

Nada disso, porém, veio aos autos, embora oportunidade para tanto não tenha faltado.

Com essa fotografia, a ela, recorrente, caberia demonstrar QUAIS seriam estas despesas e em QUANTO importariam.

Não o fez.

Ainda que não alegado pela contribuinte, sempre bom pontuar que não se está diante de acusação fiscal de descon sideração de despesas por inexistentes, suportadas por documentos inidôneos ou falsos. As despesas existem, estão registradas na empresa líder e por ela foram pagas. O que o Fisco apontou e a recorrente não foi capaz de destruir foi que, mesmo abstraindo o critério de rateio adotado ou a falta de contrato entre as partes, **não houve comprovação de que o montante rateado tenha ligação, vinculação ou correlação com a empresa autuada.**

É possível, na verdade, é muitíssimo provável que parte do valor rateado ou - quem sabe? - até o seu montante total, possa, de fato, estar relacionado às atividades da autuada e serem despesas efetivas, usuais, normais e necessárias às suas atividades. É possível. **Mas “possibilidade”, sem prova, limita-se a ser simplesmente isso: possibilidade, não fato consumado.**

Ademais, a se aceitar que bastaria um critério de rateio (no caso, faturamento), sem aferir os demais requisitos antes citados neste voto, e teríamos um quadro surreal de que todas as despesas, independentemente de serem necessárias, usuais e normais às atividades de cada uma das empresas, pudessem ser utilizadas para deduzir das bases de tributação do IRPJ e da CSLL. Convenhamos, um quadro que atenta contra o artigo 299, do RIR/1999, ofende o princípio da autonomia das entidades e a separação dos patrimônios e fere os preceitos contábeis de registro individualizado dos estí pên dios nas empresas que efetivamente os suportaram.

Concretamente, e repisando, é possível que as despesas relativas às atividades comuns a todas as sociedades, como despesas com serviços de limpeza, gastos com refeitório disponibilizado aos funcionários do grupo, informática, treinamento, despesas com segurança, materiais diversos, dentre outras, possam pertencer a todas e por elas poderiam ser aproveitadas na parte que lhes cabem.

Mas não houve comprovação neste sentido, e esse é o ponto central e nevrálgico dos autos.

A propósito, a jurisprudência deste Colegiado, ainda que com algumas variações, perfila neste sentido:

**RATEIO DE DESPESAS.** *A existência de contrato para rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico não tem o condão de dispensar a contribuinte comprová-la com documentos idôneos e de demonstrar que ela era necessária para a manutenção das suas atividades produtivas. - (Ac. 1302-001.109 - 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária - Relator - Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior).*

Na mesma linha:

**RATEIO DE DESPESAS. GLOSA. CRITÉRIOS PARA RATEIO.**

**DEMONSTRAÇÃO INSUFICIENTE. CABIMENTO.**

*A falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, da mensuração dos custos efetivamente experimentados no período objeto da auditoria e que teriam sido rateados entre as empresas do grupo econômico é condição necessária para seu aproveitamento na apuração do Lucro Real. No caso concreto, tal demonstração deveria se dar através da apresentação de folhas de tempo e/ou outra metodologia, conforme consta do “Acordo de Custos Administrativos Compartilhados”, firmado entre as empresas do grupo econômico para estabelecer os critérios de rateio de custos. Glosa mantida. (Ac. 1401-002.113 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária - Relator - Luiz Augusto de Souza Gonçalves )*

E, no Ac. 1402-002.965, de minha Relatoria:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010**

**CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DETUBILIDADE**

*A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do pool, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado*

*entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. Glosa mantida.*

Por tudo o que se expôs, o trabalho do Fisco restou robustecido e não foi elidido pela recorrente, de forma que, neste tópico, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos.

#### **INFRAÇÃO Nº 2 – Exclusões Indevidas - Exclusões não autorizadas na Apuração do Lucro Real**

Em síntese, a infração tem origem no procedimento da recorrente de excluir receita na apuração do Lucro Real, em razão de entender se estar diante de “subvenção para investimento”, com o que não concordou a Fiscalização.

O AI de IRPJ (fls. 5) apresenta a seguinte fotografia (\*):

<b>EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL</b>		
<b>INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS</b>		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo. O valor da Exclusão utilizada pela autuada, a título de Subvenções para Investimento, foi de R\$19.570.778,34, porém, tenha a mesma adicionado o valor de R\$8.885.900,65, também a título de Subvenções para Investimento, destinação diversa, o valor que restou a ser glosado da Exclusão foi a diferença entre os dois valores, R\$10.684.877,69.		
<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2012	10.684.877,69	150,00
<b>Enquadramento Legal</b>		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247 e 250 do RIR/99		

(\*) o de CSLL (fls. 14/15), com os devidos ajustes de fundamentação legal, tem a mesma conformação.

Segundo o TVCF (fls. 19/65), “a fiscalizada esclarece que a exclusão informada (...) teria origem em benefício fiscal amparado na aprovação do REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO, Termo de Acordo nº 348/2012, pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que concedeu ao contribuinte regime especial de tributação, relativamente às operações realizadas com produtos farmacêuticos e a responsabilidade por substituição tributária pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes até o consumidor final. (...) Assim, com base meramente nesse REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO, cujos Termos de Acordos não tratam, em qualquer de seus artigos, sobre subvenção para investimento, a autuada exclui, irregularmente, suposta vantagem econômica, por ela admitida como benefício fiscal, na apuração do seu Lucro Real”.

Em sua peça recursal (RV – fls. 7765/7862), refuta tais acusações, assentando:

1. Que “*o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará (através da Lei n.º 14.237/08 e do Decreto n.º 29.560/08) reuniria elementos para ser configurado como uma subvenção para investimento à luz da jurisprudência administrativa atualmente em vigor*”.
2. Na esfera do Direito Administrativo, a subvenção é uma técnica utilizada pelo Estado como forma de estimular condutas relevantes e desejáveis a fim de se concretizar em última instância os mandamentos constitucionais em busca do desenvolvimento e, por conseguinte, do interesse público.
3. Até as alterações havidas na legislação societária e tributária, valores referentes às subvenções para investimento, embora elevassem o patrimônio social, não eram reconhecidos como receita e, por conseguinte, não compunham o resultado do exercício da entidade empresarial. Posteriormente, após vigência das Leis n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, as subvenções para investimento não mais seriam registradas na conta de reserva de capital. Em razão dessa revogação, foi criada uma conta de incentivos fiscais dentro do patrimônio líquido para que tal registro fosse efetuado.
4. Com o advento da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, restou claro que a subvenção para investimento poderia não ser tributada, mas seria necessário que ela fosse registrada em reserva de lucros, na conta reserva de incentivos fiscais, em consonância com o exposto no art. 195-A da Lei das S/A. De qualquer modo, a mudança na forma como a subvenção para investimento é registrada (evidenciada na alteração normativa patrocinada pela Lei n.º 12.973, de 2014, em relação ao que dispunha o DL n.º 1.598/1977) não trouxe reflexos tributários relevantes, somente adequando a legislação tributária às novas normas e critérios contábeis adotados, mas manteve os impactos tributários antes verificados.
5. Pelo regramento legal atual, as subvenções são receitas auferidas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, desde que transferidas para reserva de incentivos fiscais.
6. Concluindo que “*as subvenções para investimento são transferência de capital ou doações do Poder Público com o objetivo de satisfazer o interesse público por meio do desenvolvimento econômico estimulando à implantação e expansão da pessoa jurídica de direito privado*”.

Posteriormente, a recorrente ainda juntou petição suplementar (fls. 7983/8000) requerendo a aplicação dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, introduzidos pela Lei Complementar n.º 160/2017.

Os autos vieram à apreciação deste Colegiado em sessão de 19/03/2019, tendo o então Relator entendido pela necessidade de sua conversão em diligência (Resolução n.º 1402-000.835 – fls. 8002/8013), a fim de que aspectos relacionados com a infração “exclusões indevidas na apuração do Lucro Real”, no caso, valores de receitas entendidos pela contribuinte como “subvenções para investimentos”, fossem esclarecidos.

Atendendo o quanto demandado por este Tribunal Administrativo Tributário Federal, o [SEFIM – Serviço de Fiscalização dos Maiores Contribuintes da Delegacia de](#)

Fiscalização da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE realizou a diligência requerida e prestou informações (Relatório Fiscal - fls. 8017/8040) ratificando *in totum* a ação fiscal.

Cientificada do procedimento, a recorrente manifestou-se (fls. 8050/8059) rebatendo a informação fiscal e reiterou a impropriedade dos lançamentos e imputação da solidariedade.

Postos os fatos, ao voto.

Inicialmente, reporto-me à Resolução n.º 1402-000.835 (fls. 8002/8013) desta Turma que converteu o julgamento em diligência, conforme entendimento assumido pelo então Relator e validado pelo Colegiado

Excertos de seu voto na oportunidade mostram o quadro exigido pela diligência:

*“Como se observa, a legislação vigente ao tempo dos fatos colhidos, que já regulava o trânsito de tais valores pelo resultado e a sua exclusão (ou adição) no cálculo do Lucro Real, determina a sua tributação em face apenas de destinação diversa da hipótese do inciso III, do art. 18 colacionado, que simplesmente menciona manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

*Porém, não só era o art. 195-A da Lei das S/A uma inovação inaugurada pela Lei n.º 11.638/07, como o próprio § 2º deste art. 18 vinculava sua aplicação ao disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (correspondente integral ao art. 443 do RIR/99), que ainda mencionava a nomenclatura contábil da reserva de capital e permitia a sua utilização para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, remetendo aos limites do art. 545 do RIR/99, que, igualmente, já previa a tributação de tais valores em casos de destinação diversa.*

*Desse modo, considerando a legislação competente sobre a matéria, vigente no ano-calendário de 2012 (especialmente o art. 18 da Lei n.º 11.941/09 e os arts. 443 e 545 do RIR/99), dentro da sua devida interpretação sistemática, somente pode-se exigir da Contribuinte a tributação dos valores de subvenção de investimento que tiveram a efetiva destinação diversa da absorção de prejuízos e manutenção em reserva de capital.*

*Adotada essa premissa, não há nos autos qualquer informação relativa ao desvio de finalidade na segregação de tais valores nos autos que ensejasse a sua inclusão na base tributável. É claro que a despreocupação da fiscalização em verificar tal condicionante está na ausência de regulamentação específica relativa aos benefícios estaduais há época dos fatos – que só veio recentemente com a Lei Complementar 160/2017.*

*Por tais razões, reputa-se necessário que o julgamento seja convertido em diligência para confirmação da regular destinação*

*das receitas de subvenção a reserva, bem como para juntada dos mencionados compromissos firmados para aplicação em implantação e expansão de unidade industrial, para obtenção do incentivo fiscal estadual.*

*É como voto”.*

Cumprindo o determinado, o **SEFIM – Serviço de Fiscalização dos Maiores Contribuintes da Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE** realizou a diligência requerida e prestou informações expressas no Relatório Fiscal (fls. 8017/8040) reafirmando as acusações.

Resumidamente, nas palavras do condutor do procedimento:

*“De maneira introdutória, de forma a contextualizar o presente relatório, na linha estrita e fiel do que está descrito no Termo de Verificação Fiscal, cabe aqui ressaltar que esta Fiscalização glosou a exclusão, não por considerá-la uma Subvenção para Investimento sem comprovação do investimento econômico ou não criação de reserva de lucros, mas sim, por se tratar, de fato, de uma mera SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, instituído pela Lei Estadual CE nº 14.237/2008 e regulamentado pelo Decreto Estadual CE nº 29.560/2008, mediante assinatura de convênio entre o contribuinte e o estado do Ceará, sendo um mero regime de arrecadação, onde a apuração do ICMS se dá antecipadamente, no momento da entrada da mercadoria no Estado, com aplicação de uma alíquota calibrada de ICMS sobre uma base de cálculo também recalculada, de forma a mais ou menos equivaler ao que seria arrecadado na cadeia de venda e revenda até o consumidor final, não havendo, por conseguinte, cobrança de ICMS no momento da venda, pois, pelo Art. 7º Decreto Estadual do nº 29.560/2008, “é vedado o destaque do ICMS no documento fiscal relativo à saída subsequente da mercadoria”. A substituição tributária, em exame, trata-se, portanto, de, simplesmente, uma forma de arrecadação”.*

*(...)*

*Repito, a Fiscalização entendeu não se tratar de subvenção para investimento, mas sim, de uma mera Substituição Tributária. Importante anotar que a Fiscalização entende que a adoção de um título diferente não altera o fato, o embasamento argumentativo e tipificação legal da infração identificada e autuada.*

**JUSTIFICATIVA DADA PELO CONTRIBUÍTE PARA METAMORFOSEAR UMA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS EM UMA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO**

*Tanto nos esclarecimentos e justificativas apresentados pelo contribuinte no curso da ação fiscal, quando na sua impugnação à DRJ, a única justificativa dada para a transmutação de um mero regime de arrecadação, na forma de substituição tributária, em uma subvenção para investimentos, foi de ter se valido de um parecer contratado, em 2012, do que ele adjetiva de um “famoso escritório*

*de advocacia do jurista José Carlos da Motta Rivitti, que foi membro do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília no período de janeiro de 2004 a março de 2007, bem como da Dra. Hercília Maria do Amaral dos Santos Bauer, para objetivar sua lisura na conduta do uso destes incentivos fiscais”.*

*O alegado parecer conclui, em suas considerações finais que "...o benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará (através da Lei n.º 14.237/08 e do Decreto n.º 29.560/08) reuniria elementos para ser configurado como uma subvenção para investimento à luz da jurisprudência administrativa atualmente em vigor.". Bem, parecer de escritório de advocacia, por mais famoso que seja, ainda não ascendeu a condição de norma legal, o caso em tela, estaria mais próximo de um planejamento tributário abusivo.*

*Certamente, o meio correto para um contribuinte se resguardar de possíveis autuações e penalidades, quando adota um certo entendimento controverso na esfera tributária, são as consultas formais aos setores de tributação da Receita Federal.*

*Na impugnação apresentada pelo autuado, por meio dos itens b.2) a b.23), o recorrente passa discorrer, a luz da legislação, das normas da RFB, das decisões do CARF e CSRF, das decisões judiciais etc., sobre as questões polêmicas que cercam as subvenções para investimento, como sincronismo, comprovação do investimento, como se esses fossem os motivos da autuação. Refriso, o motivo da glosa OUTRAS EXCLUSÕES foi o de se tratar de um regime de Regime de Substituição e não de uma subvenção para investimentos Tributária de ICMS. Não é raro os contribuintes, em suas impugnações, tentarem desviar o foco da autuação para temas paralelos e polêmicos que em nada guardam relação com a essência da autuação em si.*

*Vejamos, na sequência da impugnação, como o autuado concluí o assunto, por meio do item b.24): “Conclui-se, por fim que as subvenções para investimento são transferência de capital ou doações do Poder Público com o objetivo de satisfazer o interesse público por meio do desenvolvimento econômico **estimulando à implantação e expansão da pessoa jurídica** de direito privado.” (Grifo nosso). Uma mera conceituação de subvenção para investimento e ainda com certa impropriedade, quando permuta a expressão que está na Lei n.º 11.941/2009 e no próprio Decreto-lei 1.598/1977, primeiro dispositivo a tratar desse tema, **empreendimento econômico por “pessoa jurídica”**.*

*Evidente que a DRJ percebeu e perfeitamente rebateu essa intenção do contribuinte de tergiversar sobre o foco da autuação, como podemos ver abaixo nos dois trechos seguintes, transcritos do Acórdão 04-43.912 - 2ª Turma da DRJ/CGE, de 30 de agosto de 2017*

*Considerando o caso dos autos, verifica-se que a Impugnante, apesar de trazer uma extensa e bem detalhada descrição legal*

*acerca do instituto Subvenção para Investimento, não trouxe, smj, nenhuma comprovação que o Regime Especial de Tributação a qual faz jus, conferido pelo Estado do Ceará, possa ser considerado como Subvenção para Investimento e, dessa forma ser excluído na Apuração do Lucro. De outra sorte, a Fiscalização faz, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - TVF, as constatações que a seu ver inviabilizam o enquadramento do citado Regime de Tributação como Subvenção para Investimento, algumas das quais a relacionamos a seguir:*

*Depreende-se que no Regime de Especial de Tributação (cópia acostada aos autos) adotado pela Interessada não há qualquer previsão para estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, assim não resta dúvidas, que, sob o aspecto da legislação do imposto de renda, as importâncias excluídas do lucro real, de que tratam os lançamentos tributários, não se enquadram como subvenções para investimento, previstas no artigo 443, do RIR/99, o que, por si só, justifica, plenamente, o procedimento realizado pela Fiscalização de computá-las no lucro real”.*

Para concluir (fls. 8035/8040):

*“São, então, entende esta Fiscalização, duas as demandas da resolução do CARF:*

*1ª. Confirmação da regular destinação das receitas de subvenção a reserva de lucros;*

*2ª. Juntada dos mencionados compromissos firmados para aplicação em implantação ou expansão de unidade industrial, para obtenção do incentivo fiscal.*

**RESPONDENDO À 2ª DEMANDA** - *Juntada dos mencionados compromissos firmados para aplicação em implantação ou expansão de unidade industrial, para obtenção do incentivo fiscal.*

*Por ser tratar de um item de atendimento simples e que não enseja demais discussões, começaremos por ele.*

*Essa questão documental já foi abordada neste próprio Relatório Fiscal. Faremos simplesmente a transcrição do texto para esse tópico. É a que segue:*

*O Art. 4º, ainda do mesmo Decreto nº 29.560/2008, estabelece que para contribuinte ter direito à carga tributária líquida prevista em seu Anexo III, deve celebrar, com o Estado, Regime Especial, na **forma** prevista nos artigos 67 a 69 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1.996 (**Art. 68**. Os regimes especiais serão concedidos:*

*I - Através da **celebração de acordo** entre a Secretaria da Fazenda e o representante legal da empresa;)*

*Os Termos de Acordo, relativos ao ano-calendário de 2012, celebrados entre o autuado e a Secretaria da Fazenda do Governo do Ceará, com vistas a renovação da adesão ao Regime de Substituição Tributária do ICMS, foram os de nº. 277/2011 e nº 348/2012 (Folhas de 274 a 290 do processo). Pela leitura desses citados termos de acordo, não se evidencia qualquer*

*referência a estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, exigência necessária para que o benefício fiscal possa ser excluído na apuração do lucro real, tanto nos termos do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, quanto do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. As únicas exigências que constam nos citados termos de acordo são as constantes nas Cláusulas Sétimas, idênticas nos dois termos:*

*CLÁUSULA SÉTIMA. Para fins de observância deste regime especial, o CONTRIBUINTE deverá cumprir as seguintes obrigações tributárias de natureza acessória:*

*I – entregar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF), preenchida com detalhamento do item por produto, nas saídas e entradas de mercadorias;*

*II – gerar Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nas saídas de mercadorias, constando o número do lote de cada medicamento;*

*III - escriturar os livros fiscais pelo Sistema de Escrituração Digital (EFD);*

*IV – apresentar, em meio magnético, quando solicitado pelo Fisco, Relatório detalhado contendo memória de cálculo da Substituição Tributária, por nota fiscal e por item, com a inclusão dos dados referentes apuração do imposto devido, tais como valor contábil, descontos e acréscimos incidentes, margem de agregação e valor do imposto e, em havendo saldo de estoque, que implique no cálculo as substituição tributária, porventura existente.*

*Portanto, quanto à Resolução do CARF, que baixou o presente processo em diligência, com a demanda, dentre outras, “para juntada de compromissos firmados para aplicação em implantação e expansão de unidade industrial, para obtenção do incentivo fiscal estadual”, esclareço que o caso sob exame trata-se de uma empresa distribuidora de medicamentos e não de uma indústria, e que inexistente qualquer documento de compromisso, firmado entre o autuado e Estado do Ceará, para aplicação em implantação ou expansão de unidade industrial ou qualquer outra unidade que seja, para adesão ao regime de SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS.*

**RESPONDENDO À 1ª DEMANDA** - *Confirmação da regular destinação das receitas de subvenção a reserva de lucros.*

*Inicialmente, essa Fiscalização repisa seu entendimento, conforme detalhado no transcorrer do TVF, de que a receita denominada de **Benefício Rea Icms-Dec 29.179/2008**, criada artificialmente e travestida de subvenção para investimento, foi, na verdade, uma segregação artificial da receita bruta de vendas, simulada pelo autuada, objetivando apurar Lucro Contábil, distribuir esse lucro e apurar Prejuízo Fiscal, esquivando-se, assim, tanto da tributação na pessoa jurídica, quanto da tributação na pessoa física dos sócios.*

*Confrontando a DIRPJ 2013 AC 2012 original com a ECD-Sped 2012, vê-se que o autuado, em sua ECD 2012, contabilizou na conta **5010001249 - Reserva de Incentivo Fiscal**, somente R\$ 8.711.146,75, porém excluiu, em sua DIRPJ AC 2012 (Ficha 09A – Demonstração do Resultado), na Apuração do Lucro Real, como Outras Exclusões, o valor de R\$ 23.641.039,74. Descumprindo, portanto, as exigências do Inciso III – Art. 18 – Lei nº 11.941/2009 e do Caput do Art.30 – Lei 12.973/2014.*

**LEI Nº 11.941, de 27 de maio de 2009**

(...)

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

(...)

III – **manter em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 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;

(...) (Grifo nosso)

**LEI N.º 12.973, de 13 de maio de 2014.**

(...)

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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

<b>DIRPJ AC 2012 - FICHA 06A - DEMONSTRATIVO DO RESULTADO</b>			
Discriminação	2012 - Orig	2012 - Retif	2013 - Orig
33.Doações e Subvenções para Investimento		<del>23.641.039,74</del>	0,00
43.Outras Receitas Operacionais	23.641.039,74		29.835.126,63

Nesse quadro acima, vê-se que na DIRPJ 2013 original AC 2012 o atuado declara a receita como Outras Receitas Operacionais, somente na retificadora apresentada em 2016, portanto no curso da fiscalização iniciada em 2015, é que o atuado altera a classificação para Doações e Subvenções para Investimento. Observe que o atuado, como não estava sendo fiscalizado para o ano de 2013, sequer se preocupou em retificar a DIRPJ AC 2013.

<b>DIRPJ AC 2012 - FICHA 09A - DEMONSTRATIVO DO LUCRO REAL</b>			
Discriminação	2012 - Orig	2012 - Retif(*)	2013 - Orig
<b>03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT =</b>	<b>18.419.778,61</b>	<b>18.419.778,61</b>	<b>12.758.133,36</b>
<b>ADIÇÕES</b>			
05. Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis >>			1.365.800,40
06. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido >>	799.731,06	<del>799.731,06</del>	
26. Doações e Subvenções para Investimento – Destinação Diversa	0,00	<del>8.885.900,65</del>	0,00
50. Outras Adições	0,00	<del>756.236,94</del>	9.337.475,30
<b>51. SOMA DAS ADIÇÕES =</b>	<b>799.731,06</b>	<b>10.441.868,65</b>	<b>10.703.275,70</b>
<b>EXCLUSÕES</b>			
50. (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis		404.968,27	
63. (-) Doações e Subvenções para Investimento	0,00	<del>19.570.778,34</del>	0,00
91. (-) Outras Exclusões	23.641.039,74		29.835.126,63
<b>92. SOMA DAS EXCLUSÕES =</b>	<b>23.641.039,74</b>	<b>19.975.746,61</b>	<b>29.835.126,63</b>
93. LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO =	-4.421.530,07	<del>8.885.900,65</del>	-6.373.717,57
96. LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO =	-4.421.530,07	<del>8.885.900,65</del>	-6.373.717,57
<b>99. LUCRO REAL =</b>	<b>-4.421.530,07</b>	<b>8.885.900,65</b>	<b>-6.373.717,57</b>

(\*) DIRPJ retificadora apresentada em 2016 no curso da fiscalização, portanto, sem espontaneidade

Nesse quadro acima, vê-se que na DIRPJ 2012 original AC 2012 o atuado declara a exclusão como Outras Exclusões, somente na retificadora apresentada em 2016, portanto no curso da fiscalização iniciada em 2015, é que o atuado altera a exclusão para (-) Doações e Subvenções para Investimento, também adiciona 8.885.900,06 (soma do que distribuiu 5.868.777,11, mais o que recolheu de IRPJ, 2.197.475,17, mais o que recolheu de CSLL, 799.731,06, totalizando 8.865.983,34) por destinação diversa, valor impressionantemente igual ao Lucro Real Apurado (ver quadro 18 – Comparativo – Ano Calendário 2.012 – Expressa-CE, no TVC, página 39). Não cuidou, no entanto, o atuado, de retificar sua DIRPJ 2014 AC 2013.

DIRPJ AC 2012 - FICHA 37A - PASSIVO - BALANÇO PATRIMONIAL	2012 - Original		2012 - Retificadora		2013 - Original	
	2011	2012	2011	2012	2012	2013
40. Reservas de Lucros	57.747,40	3.361.660,47	<del>57.747,40</del>	<del>0,00</del>	3.361.660,47	9.662.637,32
41. Reservas de Lucros - Doações e Subvenções para Investimentos	0,00	0,00	0,00	3.361.660,47	0,00	0,00
51. Lucros Acumulados e/ou Saldo à Disposição da Assembleia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
52. (-) Prejuízos Acumulados	5.769.892,44	0,00	<del>5.769.892,44</del>	<del>0,00</del>	0,00	0,00

DIRPJ AC 2012 - FICHA 38 - DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS		
Discriminação	2012 Orig	2013 Orig
05. Lucro Líquido do Ano >>	16.198.303,44	12.758.133,36
06. (-) Saldo Anterior de Prejuízos Acumulados	1.618.381,52	
07. (-) Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores		3.281.269,32
09. TOTAL =	14.579.921,92	9.476.864,04
DESTINAÇÕES		
10. Transferências para Reservas	8.711.144,81	3.313.384,77
11. Dividendos ou Lucros Distribuídos, Pagos ou Creditados	<b>5.868.777,11</b>	<b>6.163.479,27</b>
14. TOTAL =	14.579.921,92	9.476.864,04

Como vimos acima, pelo exame das fichas das DIRPJ, o atuado tenta maquiagem fiscal, que consistiu em criar uma receita artificial e excluir essa receita na apuração do lucro real para distribuir essa receita sem tributação aos seus sócios.

A seguir, passaremos a analisar, por meio do Razão das contas envolvidas, como se deram realmente os lançamentos contábeis.

Balancete 31/12/2012 (ECD 2012)						
Conta	Saldo Inicial	D/C	Total de Débitos	Total de Créditos	Saldo Final	D/C
861 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO						
<b>867 – RESERVAS DE LUCROS</b>	<b>57.747,40</b>	<b>C</b>	<b>5.464.981,08</b>	<b>8.768.894,15</b>	<b>3.361.660,47</b>	<b>C</b>
5006000180 - Reserva Legal	57.747,40	C	57.747,40	0,00	0,00	C
5010001249 - Reserva de Incentivo Fiscal	0,00	C	5.407.233,68	8.768.894,15	3.361.660,47	C
5006000059 - Benefício Fiscal s/Vendas - Bônus	0,00	C	0,00	0,00	0,00	C
5011000312 - Reservas de Lucros	0,00	C	0,00	0,00	0,00	C

Já aqui, no trecho de balancete acima, verifica-se que o valor contabilizado como Reserva de Incentivo Fiscal foi somente de R\$ 8.768.894,15, muito diferente do que foi excluído na Apuração do Lucro Real, R\$ 23.641.039,74.

Razão com	Contrapartida	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo Inicial	Saldo	D/C	Histórico
Data	Cód. Conta	Conta				0,00			
31/03/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	366.864,17		366.864,17		C	
31/03/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		366.864,17		366.864,17	C	
29/02/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	263.550,66		630.414,83		C	
29/02/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		263.550,66		630.414,83	C	
31/03/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	324.890,67		955.305,50		C	
31/03/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		324.890,67		955.305,50	C	
30/06/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	472.462,10		1.427.767,60		C	
30/06/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		472.462,10		1.427.767,60	C	
31/05/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	1.575.897,24		3.003.664,84		C	
31/05/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		1.575.897,24		3.003.664,84	C	
30/06/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	1.475.919,99		4.479.584,83		C	
30/06/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		1.475.919,99		4.479.584,83	C	
31/07/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	2.609.612,50		7.089.197,33		C	
31/07/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		2.609.612,50		7.089.197,33	C	
31/08/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	2.494.330,47		9.583.527,80		C	
31/08/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		2.494.330,47		9.583.527,80	C	
30/09/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	2.897.909,73		12.481.437,53		C	
30/09/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		2.897.909,73		12.481.437,53	C	
31/10/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	3.381.789,77		15.863.227,30		C	
31/10/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		3.381.789,77		15.863.227,30	C	
30/11/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	5.059.390,87		20.922.618,17		C	
30/11/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		5.059.390,87		20.922.618,17	C	
30/11/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	D	1.575.753,27		19.346.864,90		C	
30/11/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	1.575.753,27		19.346.864,90		C	
31/12/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	2.718.421,57		22.065.286,47		C	
31/12/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		2.718.421,57		22.065.286,47	C	
31/12/2012	1323	Ítems normal a recolher	D	298.111,06		22.363.397,53		C	
31/12/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		298.111,06		22.363.397,53	C	
31/12/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	D	23.641.039,74		1.277.642,21		D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ÍCMS-DEC 29.179/2008
31/12/2012	872	Lucros/(-)Prejuízos Acumulados	D		23.641.039,74		1.277.642,21	D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ÍCMS-DEC 29.179/2008
31/12/2012	872	Lucros/(-)Prejuízos Acumulados	D	1.277.642,21				D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ÍCMS-DEC 29.179/2008
31/12/2012	5009000243	Benefício Rea Ítems-Dec 29.179/2008	C		1.277.642,21			D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ÍCMS-DEC 29.179/2008

Esses são os lançamentos contábeis na conta de resultado 5009000243-Benefício Rea Ícms-Dec 29.179/2008. Essa conta está num grupo contábil bem improvável, 875 – (-) DEDUÇÕES DA RECEITA. Observem que o atuado não faz uso de conta de encerramento de exercício, zera o saldo, transferindo diretamente para a conta de Patrimônio Líquido 872-Lucros/(-)Prejuízos Acumulados, 22.363.397,53, zerando seu saldo. Embora o atuado disponha em seu plano de conta, de conta específica para isso, 911-Encerramento do Exercício, não faz uso dela.

Razão com	Contrapartida	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo Inicial	Saldo	D/C	Histórico
Data	Cód. Conta	Conta				0,00			
31/12/2012	872	Lucros/(-)Prejuízos Acumulados	D	8.711.146,75		8.711.146,75		C	TRANSFERÊNCIA DO LUCROS APURADO EM 2012 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	C		8.711.146,75		8.711.146,75	C	TRANSFERÊNCIA DO LUCROS APURADO EM 2012 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	D	5.336.442,22		3.374.704,53		C	TRANSFERÊNCIA DE LUCRO PREJUÍZO DE ANOS ANTERIORES PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	C		5.336.442,22		3.374.704,53	C	TRANSFERÊNCIA DE LUCRO PREJUÍZO DE ANOS ANTERIORES PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5006000180	Reserva Legal	D	57.747,40		3.432.451,93		C	TRANSFERÊNCIA DE RESERVA LEGAL PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	C		57.747,40		3.432.451,93	C	TRANSFERÊNCIA DE RESERVA LEGAL PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	D	70.791,46		3.361.660,47		C	TRANSFERÊNCIA DO PREJUÍZO DE 2010 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	873	Prejuízos do Exercício	C		70.791,46		3.361.660,47	C	TRANSFERÊNCIA DO PREJUÍZO DE 2010 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL

Acima, os lançamentos com a contrapartida da conta do Patrimônio Líquido 5010001249-Reserva de Incentivo Fiscal. A conta tem seu saldo inicial igual 0,00 e recebe, em 31/12/2012, somente R\$ 8.711.146,75 e não os R\$ 23.641.039,74 que exclui na Apuração do Lucro Real.

Outro lançamento significativo é a transferência de R\$ 5.336.442,22 para a conta 5011000471-Ajustes de Exercícios Anteriores, do grupo contábil 868-LUCROS/(-)PREJUÍZOS ACUMULADOS. Observemos que não aparece a destinação diversa para distribuição de dividendos no valor de R\$ 5.868.777,11, mas é porque destinação se dá diretamente contra a conta de 872-Lucros/(-)Prejuízos Acumulados.



Então, reduzidas a termo as nuances fáticas e as posições das partes, cabe a apreciação integral da matéria objeto da diligência, ou seja, a exclusão indevida do Lucro Real e da Base Imponível da CSLL de receita que foi entendida pela contribuinte como “subvenção para investimentos”, tese refutada pelo Fisco.

Pois bem.

O recorrente conflito que se instaurava entre Fisco e contribuinte relativamente ao tema “subvenção”, que frequentava assiduamente as sessões das Câmaras deste Colegiado, inclusive da CSRF, basicamente visando definir qual seria o benefício em discussão, se “subvenção para investimentos” ou “subvenção para custeio”, a primeira, como se sabe, ao abrigo da tributação do IRPJ por força do artigo 443, do RIR/1999, e a seguinte sem o apoio deste benefício, devendo compor a base imponible desta exação (art. 392, do diploma citado), parecia (parecia...) ter sido solucionado com o advento da Lei Complementar nº 160, de 2017.

Todavia, embora evidentemente referido dispositivo legal tenha trazido potente luz que iluminou o até então nebuloso e cinza espaço conceitual entre ambos os tipos, na verdade ainda não eliminou por completo TODAS as variáveis que permeiam a matéria.

Dizendo de forma diversa, ao revés do entendimento de muitos, inclusive da ora recorrente nestes autos, a LC nº 160/2017 não foi a varinha de condão que, como em um passe de mágica, veio para dirimir e superar todos os conflitos, havendo ainda requisitos que devem ser cumpridos para que o benefício da não tributação da receita pelo IRPJ e da CSLL seja chancelado.

No caso real, conforme comprova a petição acostada pela recorrente (fls. 8050/8059), além dos argumentos por ela expendidos ao longo do trâmite do presente procedimento, a contribuinte direciona suas aduções finais justamente suportando-as no sentido de que, com o advento da LC nº 160/2017, a refrega restaria solucionada.

Contrariamente, a posição fiscal desde a emissão do TVCF (fls. 19/65), ratificada pelo Relatório Fiscal de Diligência (fls. 8017/8040) sempre foi a de que não se estar diante de “subvenção”, mas de mero Regime Especial de Tributação para fins de apuração e recolhimento do ICMS; e, mais ainda, que “*as inovações trazidas pela LC em nada alteram a efetividade dos lançamentos*” (RF – fls. 8019).

Para melhor entendimento, importa ver a legislação do Estado do Ceará a respeito do que aqui se discute, no caso, o Decreto nº 29.560, de 27/11/2008, reproduzido naquilo que é relevante:

**DECRETO Nº 29.560, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2008**

*Regulamenta a Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, que dispõe sobre o Regime de Substituição Tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica, e dá outras providências.*

**O GOVERNADOR DO ESTADO DO CEARÁ, no uso das atribuições que lhe confere o art.88, incisos IV e VI, da Constituição Estadual, e**

*CONSIDERANDO a necessidade de se estabelecer um regime de tributação operacional e simplificado para os contribuintes que exerçam as atividades de comércio atacadista e varejista, tornando-os competitivos;*

*CONSIDERANDO a necessidade de neutralizar a concorrência desleal entre os contribuintes deste Estado que exerçam a mesma atividade econômica,*

**DECRETA:**

*Art.1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas no Anexo I (Comércio Atacadista) e Anexo II (Comércio Varejista) deste Decreto ficam responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subseqüentes, até o consumidor final, quando da entrada da mercadoria neste Estado ou no estabelecimento de contribuinte, conforme o caso.*

(...)

*Art.4º O contribuinte que exerça atividade constante do Anexo I deste Decreto, mediante celebração de Regime Especial, na forma prevista nos arts.67 a 69 da Lei nº12.670, de 27 de dezembro de 1996, poderá ter a carga tributária líquida prevista no Anexo III deste Decreto ajustada proporcionalmente até o limite da carga tributária efetiva constante do art.1º da Lei nº13.025, de 20 de junho de 2000.*

(...)

*§7º O tratamento tributário de que trata este artigo, sem prejuízo de outras condicionantes impostas na legislação estadual, salvo motivo justificado, somente será concedido ao contribuinte que, cumulativamente:*

*I - comprove capacidade financeira, mediante apresentação de Declaração de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Pessoa Física dos sócios;*

*II - apresente aumento real de recolhimento do ICMS em relação ao exercício anterior;*

*III - apresente taxa de adicionamento positiva;*

*IV - comprove geração de emprego;*

*V - tenha o estabelecimento físico neste Estado.*

De seu turno, a LC 160, de 07/08/2017 fixou em seus artigos 3º, 9º e 10:

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

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

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

(...)

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

*"Art. 30. ....*

*.....*

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

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

*~~Art. 10.-(VETADO).~~*

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

Na sequência, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, já com sua novel redação imposta pela LC nº 160/2017:

*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: [\(Vigência\)](#)*

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

*II - aumento do capital social.*

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

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

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

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

*III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

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

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no [inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal](#), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#)*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#)*

Pois bem, uma análise mais rápida e até superficial dos dispositivos retro transcritos, levaria à seguinte conclusão inicial:

1. O Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008, do Estado do Ceará, (que regulamentou a Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, do mesmo ente federativo), conforme sua ementa, tácita, clara e literalmente dispõe sobre “*Regime de Substituição Tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica*”, de modo a estabelecer “*um regime de tributação operacional e simplificado para os contribuintes que exerçam as atividades de comércio atacadista e varejista, tornando-os competitivos*”. Ou seja, não trata, explicitamente, de subvenção estatal e nem fixa regramento para isso.

2. Por sua vez, a LC nº 160/2017, além da nova redação que trouxe ao artigo 30, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, acrescentando ao citado artigo os §§ 4º e 5º, dispôs que os atos normativos concessivos de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo artigo 1º da referida Lei, deveriam ser publicados pelos entes federados “*em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar*”, e, “*efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico*”.

3. O artigo 30, da Lei nº 12.973/20/2014, com sua nova redação prescreveu que a fluência de benefício de subvenção 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*”.

4. Igualmente dispôs que as doações e subvenções citadas no caput do artigo 30, da mesma Lei, “*serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput*”.

5. Para finalmente trazer nos acrescentados §§ 4º e 5º, do artigo 30 que “*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. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#)”, aplicando-se, inclusive, “*aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#)”.**

Muito bem, como dito antes, fazendo uma leitura rápida dos dispositivos transcritos e tomando, inicialmente e de forma isolada, os §§ 4º e 5º, acrescentados ao artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, indubitavelmente a razão estaria com a recorrente, afinal, os benefícios serão considerados subvenções para investimento, “*vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*”, medida aplicável “*aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados*”.

Conclusão que se solidifica conjugando a leitura de ambos os §§ com o artigo 10, *in fine*, da LC n.º 160/2017 (“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”), implementado pelo Convênio Confaz n.º 190/2017, do qual o Estado do Ceará é signatário e que mostra, mediante consulta na rede mundial de computadores (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificadoregistrodepositocvicms190171>), que dentre os Decretos Estaduais que teriam publicitado os benefícios regularizados, ali se encontra o Decreto n.º 29.560/2008 que embasa o regime especial adotado pela Recorrente.

Porém, sabem os operadores do direito, parágrafos nada mais são, na técnica de redação legislativa, que um desdobramento da norma de um determinado artigo, explicando-o, complementando-o e indicando eventual exceção.

**Em outro exprimir, é o desdobramento de um artigo e, em um linguajar mais coloquial, o parágrafo é o filho do artigo.**

Além disso, não se olvide que, dentre as regras de hermenêutica, está a que fixa que “no todo se contém a parte”, ou seja, a solução ou regra aplicável ao todo é também aplicável às suas partes. A norma que incide sobre um determinado contrato, incide sobre cada cláusula daquele contrato. Buscar afastar da incidência da norma uma parte do “todo” de que ela trata significa realizar uma distinção, criar uma exceção. As exceções não se presumem, devem estar previstas – ainda que implícita ou sistematicamente – no ordenamento jurídico.

Sintetizando, de um lado o *caput* cumpre sua função de norma reguladora, definidora, sua parte inicial, ou seja, o enunciado primordial do artigo; de outro, o parágrafo, deve esclarecer, minuciar ou excepcionar a norma do *caput*, constituindo-se na divisão imediata do artigo podendo conter explicações ou modificações da proposição anterior.

Em suma, não podem ser analisados isoladamente, mas dentro do corpo da legislação que se pretende delinear.

Então, voltando ao caso tratado, repise-se, a análise invidual e isolada dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014 e do artigo 10, da LC n.º 160/2017, deve ser substituída pela apreciação conjunta e integral de todos os dispositivos que tratam do tema “subvenção”, não sendo possível fazer-se qualquer dissociação.

Desse modo, reportando-se novamente ao texto dos §§, e fazendo-se a leitura de forma completa e conjunta do *caput* do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, tem-se (destaques acrescentados):

*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:  
(Vigência)

(...)

§ 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*. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Então, adotando-se a técnica de redação inversa da oração, vê-se claramente que a intenção do legislador foi a de conceder benefícios, mas impor regras, mínimas que fossem, para sua utilização:

Veja-se:

“Os benefícios fiscais são considerados subvenções para investimentos, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”.

Ocorre que **HÁ** outros requisitos ou condições no *caput* do artigo 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”

Ou seja, “elas” [as subvenções para investimentos] só serão assim conceituadas quando concedidas **como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, caso contrário, por óbvio, **NÃO TERÃO ESTAS CARACTERÍSTICAS**.

Então, compulsando os autos, sem necessidade de maior aprofundamento, vê-se que na legislação que contempla o caso em análise (Decreto nº 29.560, de 27/11/2008 e a própria Lei nº 14.237, de 10/11/2008, que regulamentou), inexistente a mínima alusão a que tal benefício se revista dos parâmetros que o eleve à categoria de subvenção, **MUITO AO CONTRÁRIO**, o que realmente se identifica, como alertado no TVCF, na decisão recorrida e no Relatório Fiscal de Diligência, é claramente um **Regime Especial de Tributação** conferido pelo Estado do Ceará (e outros entes federativos) a contribuintes do ICMS com o fito de conseguir uma maior eficiência na tributação e apuração e possível redução dos riscos da sonegação fiscal, tudo isso mediante o regime conhecido como “Substituição Tributária”.

Nessa sistemática, o que se vê nestes regimes especiais concedidos é um procedimento com o qual os estados visam simplificar as operações e diminuir o rol de contribuintes do tributo (ICMS) de modo a concentrar a arrecadação (e a consequente fiscalização) no menor número deles, o que se faz mediante a responsabilização de um grupo

mais restrito que assume a qualidade de “substituto tributário”, automaticamente eliminando os demais do ciclo de apuração e recolhimento do imposto.

Assim, e sem entrar mais profundamente no ângulo jurídico, mas focando apenas na realidade diária dos setores fiscais e contábeis das empresas, a apuração dos valores é feita ao final de um ciclo temporal mediante lançamentos em conta gráfica a débito e crédito, surgindo a partir daí, **i)** um montante a recolher (a favor do Estado) ou, **ii)** um valor credor (favorável ao contribuinte).

É nesse momento dois, com a apuração de saldo credor favorável ao contribuinte, que surgem, periodicamente, os valores das receitas, que para o Fisco seriam “tributáveis” e para a recorrente deveriam ficar ao largo de tributação do IRPJ e da CSLL porque seriam subvenções para investimentos.

Pois bem, repisando o que já foi escrito neste voto, para que esta receita seja considerada “subvenção para investimento” como pretende a recorrente, necessário que se cumpram os requisitos que a legislação impõe, dentre eles, **a) sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; b) seja registrada em reserva de lucros.**

A partir da leitura do Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008, do Estado do Ceará, que deu suporte ao regime especial da contribuinte, nota-se que em momento algum o assunto é tratado como “**estudo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**” ou exige condição para tal.

Muito ao revés, o que se vê no seu texto original é exatamente se estar diante de um mero “regime especial” e não subvenção para investimento.

Veja-se:

DECRETO Nº 29.560, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2008 - Regulamenta a Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, **que dispõe sobre o Regime de Substituição Tributária** nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica, e dá outras providências.

Art.1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas no Anexo I (Comércio Atacadista) e Anexo II (Comércio Varejista) deste Decreto **ficam responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição tributária**, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subseqüentes, até o consumidor final, quando da entrada da mercadoria neste Estado ou no estabelecimento de contribuinte, conforme o caso.

(...)

Art.4º O contribuinte que exerça atividade constante do Anexo I deste Decreto, mediante celebração de Regime Especial, na forma prevista nos arts.67 a 69 da Lei nº12.670, de 27 de dezembro de 1996, poderá ter a carga tributária líquida prevista

no Anexo III deste Decreto ajustada proporcionalmente até o limite da carga tributária efetiva constante do art.1º da Lei nº 13.025, de 20 de junho de 2000.

(...)

§ 7º **O tratamento tributário de que trata este artigo**, sem prejuízo de outras condicionantes impostas na legislação estadual, salvo motivo justificado, **somente será concedido ao contribuinte que, cumulativamente:**

I - comprove capacidade financeira, mediante apresentação de Declaração de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Pessoa Física dos sócios;

II - apresente aumento real de recolhimento do ICMS em relação ao exercício anterior;

III - apresente taxa de adicionamento positiva;

IV - comprove geração de emprego;

V - tenha o estabelecimento físico neste Estado.

Em resumo, além de se referir expressamente a “regime especial de tributação”, as condições impostas para permanência NESTE regime estão listadas no artigo 4º, § 7º, incisos I a V.

Diga-se, são **condições para permanência no regime de substituição tributária** e não para cumprimento de requisitos relativos a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em síntese, como alertado no Relatório Fiscal de Diligência (fls. 8023/8024), requisitos genéricos, comuns aos mais diversos tipos de regimes de substituição tributária ou regimes especiais de arrecadação.

Literalmente (com destaques acrescidos):

Vê-se, portanto, que são requisitos genéricos, **comuns aos mais diversos tipos de regimes de substituição tributária ou regimes especiais de arrecadação**. Para se ter estabelecimento físico no Estado, item V, basta, por exemplo, tão somente alugar uma sala ou galpão, como no presente caso.

O Art. 4º, ainda do mesmo Decreto nº 29.560/2008, estabelece que para contribuinte ter direito à carga tributária líquida prevista em seu Anexo III, deve celebrar, com o Estado, Regime Especial, na **forma** prevista nos artigos 67 a 69 da Lei nº12.670, de 27 de dezembro de 1.996 (**Art. 68**. Os regimes especiais serão concedidos: I - Através da **celebração de acordo** entre a Secretaria da Fazenda e o representante legal da empresa;)

Os Termos de Acordo, relativos ao ano-calendário de 2012, celebrados entre o autuado e a Secretaria da Fazenda do Governo do Ceará, com vistas a renovação da adesão ao Regime de Substituição Tributária do ICMS, foram os de nº. 277/2011 e nº. 348/2012 (Folhas de 274 a 290 do processo).

**Pela leitura desses citados termos de acordo, não se evidencia qualquer referência a estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, exigência necessária para que o benefício fiscal possa ser excluído na apuração do lucro real, tanto nos termos do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, quanto do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. As únicas exigências que constam nos citados termos de acordo são as constantes nas Cláusulas Sétimas, idênticas nos dois termos:**

**CLÁUSULA SÉTIMA. Para fins de observância deste regime especial, o CONTRIBUINTE deverá cumprir as seguintes obrigações tributárias de natureza acessória:**

I – entregar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF), preenchida com detalhamento do item por produto, nas saídas e entradas de mercadorias;

II – gerar Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nas saídas de mercadorias, constando o número do lote de cada medicamento;

III - escriturar os livros fiscais pelo Sistema de Escrituração Digital (EFD);

IV – apresentar, em meio magnético, quando solicitado pelo Fisco, Relatório detalhado contendo memória de cálculo da Substituição Tributária, por nota fiscal e por item, com a inclusão dos dados referentes apuração do imposto devido, tais como valor contábil, descontos e acréscimos incidentes, margem de agregação e valor do imposto e, em havendo saldo de estoque, que implique no cálculo as substituição tributária, porventura existente.

Portanto, quanto à Resolução do CARF, que baixou o presente processo em diligência, com a demanda, dentre outras, “para juntada de compromissos firmados para aplicação em implantação e expansão de unidade industrial, para obtenção do incentivo fiscal estadual”, **esclareço que o caso sob exame trata-se de uma empresa distribuidora de medicamentos e não de uma indústria, e que inexistente qualquer documento de compromisso, firmado entre o autuado e Estado do Ceará, para aplicação em implantação ou expansão de unidade industrial ou qualquer outra unidade que seja, para adesão ao regime de SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS.**

Concluindo este tópico, indubitavelmente não se está diante de auferimento de receita de “subvenção para investimento”, mas, sim, de crédito de ICMS oriundo do “regime especial de substituição tributária” e, por isso mesmo, tributável.

Mais, mesmo já nem sendo necessário, observe-se que a legislação (Lei nº 12.973/2014) ainda determina que o valor da receita de subvenção seja contabilizada como “reserva de lucros” a que se refere o artigo 195-A, da Lei nº 6404/1976:

*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 n.º 11.638, de 2007)*

Foi este o mote que levou à conversão do julgamento em diligência (Resolução n.º 1402-000.835, de 19/03/2019 - fls. 8002/8013), requerendo informações acerca da contabilização exigida.

E a conclusão do Relatório Fiscal da Diligência (fls. 8017/8040) mostrou que a recorrente tem um sistema de contabilização destes valores bastante confuso, misturando rubricas diversas e lançamentos a débito e crédito mesmo em contas de natureza única (credora ou devedora).

Veja-se a incisiva conclusão do Relatório Fiscal (com destaques deste Relator):

*A seguir, passaremos a analisar, por meio do Razão das contas envolvidas, como se deram realmente os lançamentos contábeis.*

Balancete 31/12/2012 (ECD 2012)						
Conta	Saldo Inicial	D/C	Total de Débitos	Total de Créditos	Saldo Final	D/C
<b>861 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>						
<b>867 – RESERVAS DE LUCROS</b>	<b>57.747,40</b>	<b>C</b>	<b>5.464.981,08</b>	<b>8.768.894,15</b>	<b>3.361.660,47</b>	<b>C</b>
5006000180 - Reserva Legal	57.747,40	C	57.747,40	0,00	0,00	C
5010001249 - Reserva de Incentivo Fiscal	0,00	C	5.407.233,68	8.768.894,15	3.361.660,47	C
5006000059 - Benefício Fiscal s/Vendas - Bônus	0,00	C	0,00	0,00	0,00	C
5011000312 - Reservas de Lucros	0,00	C	0,00	0,00	0,00	C

*Já aqui, no trecho de balancete acima, verifica-se que o valor contabilizado como Reserva de Incentivo Fiscal foi somente de R\$ 8.768.894,15, muito diferente do que foi excluído na Apuração do Lucro Real, R\$ 23.641.039,74.*

Razão com Contapartida	Conta 500900243 Benefício Rea Icms	Saldo Inicial	QDO		Histórico			
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
31/03/2012	1323	Icms normal a recolher	D	366.864,17		366.864,17	C	
31/03/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		366.864,17	366.864,17	C	
29/02/2012	1323	Icms normal a recolher	D	763.550,66		630.414,83	C	
29/02/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		763.550,66	630.414,83	C	
31/03/2012	1323	Icms normal a recolher	D	324.890,67		955.305,50	C	
31/03/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		324.890,67	955.305,50	C	
30/04/2012	1323	Icms normal a recolher	D	472.462,10		1.427.767,60	C	
30/04/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		472.462,10	1.427.767,60	C	
31/05/2012	1323	Icms normal a recolher	D	1.575.897,24		3.003.664,84	C	
31/05/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		1.575.897,24	3.003.664,84	C	
30/06/2012	1323	Icms normal a recolher	D	1.475.919,99		4.479.584,83	C	
30/06/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		1.475.919,99	4.479.584,83	C	
31/07/2012	1323	Icms normal a recolher	D	2.609.612,50		7.089.197,33	C	
31/07/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		2.609.612,50	7.089.197,33	C	
31/08/2012	1323	Icms normal a recolher	D	2.494.330,47		9.583.527,80	C	
31/08/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		2.494.330,47	9.583.527,80	C	
30/09/2012	1323	Icms normal a recolher	D	2.897.909,73		12.481.437,53	C	
30/09/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		2.897.909,73	12.481.437,53	C	
31/10/2012	1323	Icms normal a recolher	D	3.381.789,77		15.863.227,30	C	
31/10/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		3.381.789,77	15.863.227,30	C	
30/11/2012	1323	Icms normal a recolher	D	5.059.390,87		20.922.618,17	C	
30/11/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		5.059.390,87	20.922.618,17	C	
30/11/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	D	1.575.753,27		19.346.864,90	C	
30/11/2012	1323	Icms normal a recolher	C	1.575.753,27		19.346.864,90	C	
31/12/2012	1323	Icms normal a recolher	D	2.718.421,57		22.065.286,47	C	
31/12/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		2.718.421,57	22.065.286,47	C	
31/12/2012	1323	Icms normal a recolher	D	298.111,06		22.363.397,53	C	
31/12/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		298.111,06	22.363.397,53	C	
31/12/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	D	23.641.039,74		1.277.642,21	D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ICMS DEC 29.179/2008
31/12/2012	872	Lucros/(Prejuízos Acumulados)	C		23.641.039,74	1.277.642,21	D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ICMS DEC 29.179/2008
31/12/2012	872	Lucros/(Prejuízos Acumulados)	D	1.277.642,21		0	D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ICMS DEC 29.179/2008
31/12/2012	500900243	Benefício Rea Icms Dec 29.179/2008	C		1.277.642,21	0	D	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO 2012 - BENEFÍCIO REA ICMS DEC 29.179/2008

Esses são os lançamentos contábeis na conta de resultado 5009000243-Benefício Rea Icms-Dec 29.179/2008. Essa conta está num grupo contábil bem improvável, 875 – (-) DEDUÇÕES DA RECEITA. Observem que o autuado não faz uso de conta de encerramento de exercício, zera o saldo, transferindo diretamente para a conta de Patrimônio Líquido 872-Lucros/(-)Prejuízos Acumulados, 22.363.397,53, zerando seu saldo. Embora o autuado disponha em seu plano de conta, de conta específica para isso, 911-Encerramento do Exercício, não faz uso dela.

Razão com Contrapartida		Saldo Inicial 0,00						
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2012	872	Lucros/(-)Prejuízos Acumulados	D	8.711.146,75	8.711.146,75	C		TRANSFERENCIA DO LUCROS APURADO EM 2012 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	C		8.711.146,75	8.711.146,75	C	TRANSFERENCIA DO LUCROS APURADO EM 2012 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	D	5.336.442,22		3.374.704,53	C	TRANSFERENCIA DE LUCRO PREJUÍZO DE ANOS ANTERIORES PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	C		5.336.442,22	3.374.704,53	C	TRANSFERENCIA DE LUCRO PREJUÍZO DE ANOS ANTERIORES PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5006000180	Reserva Legal	D	57.747,40		3.432.451,93	C	TRANSFERENCIA DE RESERVA LEGAL PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	C		57.747,40	3.432.451,93	C	TRANSFERENCIA DE RESERVA LEGAL PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	D	70.791,46		3.361.660,47	C	TRANSFERENCIA DO PREJUÍZO DE 2010 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	873	Prejuízos do Exercício	C		70.791,46	3.361.660,47	C	TRANSFERENCIA DO PREJUÍZO DE 2010 PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL

Acima, os lançamentos com a contrapartida da conta do Patrimônio Líquido 5010001249-Reserva de Incentivo Fiscal. A conta tem seu saldo inicial igual 0,00 e recebe, em 31/12/2012, somente R\$ 8.711.146,75 e não os R\$ 23.641.039,74 que exclui na Apuração do Lucro Real.

Outro lançamento significativo é a transferência de R\$ 5.336.442,22 para a conta 5011000471-Ajustes de Exercícios Anteriores, do grupo contábil 868-LUCROS/(-)PREJUÍZOS ACUMULADOS. Observemos que não aparece a destinação diversa para distribuição de dividendos no valor de R\$ 5.868.777,11, mas é porque destinação se dá diretamente contra a conta de 872-Lucros/(-)Prejuízos Acumulados.

Razão com Contrapartida da Conta 5011000471-Ajustes de Exercícios Anteriores		Saldo Inicial 4.080.720,45 D						
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
31/07/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	D	31.593,15		4.216.442,67	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/07/2012	65	Multas -atraso	C		31.593,15	4.216.442,67	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/07/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	D	12.427,52		4.228.870,19	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/07/2012	65	Multas -atraso	C		12.427,52	4.228.870,19	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/07/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	D	13.608,12		4.242.478,31	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/07/2012	65	Multas -atraso	C		13.608,12	4.242.478,31	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/08/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	D	13.954,83		4.256.433,14	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/08/2012	65	Multas -atraso	C		13.954,83	4.256.433,14	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
30/09/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	D	14.306,63		4.270.739,77	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
30/09/2012	65	Multas -atraso	C		14.306,63	4.270.739,77	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/10/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	D	1.055.328,51		5.326.068,28	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/10/2012	1323	Icms normal a recolher	C		1.055.328,51	5.326.068,28	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/10/2012	5010001332	Imp/Cst a Pagar - Parcelamento Lei 11941/09	D	50.985,85		5.340.650,23	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/10/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	D	14.581,95		5.340.650,23	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/10/2012	5010001331	Imp/Cst a Pagar - Parcelamento 11941/09	C		65.567,80	5.340.650,23	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/12/2012	5006000731	Adiantamento de 13 Salário	D	4.208,01		5.336.442,22	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/12/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	C		4.208,01	5.336.442,22	D	PARCELAMENTO PAGAMENTO DE INSCRIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL DE 2012 INC. 03 07 02
31/12/2012	5010001249	Reserva de Incentivo Fiscal	D	5.336.442,22		0	D	TRANSFERENCIA DO LUCRO PREJUÍZO DE ANOS ANTERIORES PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL
31/12/2012	5011000471	Ajustes de Exercícios Anteriores	C		5.336.442,22	0	D	TRANSFERENCIA DO LUCRO PREJUÍZO DE ANOS ANTERIORES PARA RESERVA DE INCENTIVO FISCAL

Esta conta, Conta 5011000471-Ajustes de Exercícios Anteriores, já começa com um saldo negativo de 4.080.720,45, termina, em 31/12/2012, com saldo negativo de 5.336.442,22. É para esta conta que são transferidos da conta 5010001249- Reserva de Incentivo Fiscal, 5.336.442,22, zerando o saldo. A princípio, como se trata de uma conta do grupo contábil 868-LUCROS/(-)PREJUÍZOS ACUMULADOS, seria uma destinação permitida, mas como já começa com um saldo negativo de anos anteriores, não temos como avaliar, embora não esqueçamos que estamos a tratar de uma reserva legal criada a partir de uma receita fictícia, criada artificialmente pelo autuado, como descrito no TVF.

RAZÃO COM CONTRAPARTE DA CONTA OUTROS ADIANTAMENTOS				Saldo Inicial		21.409.782,19		D	
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico	
(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)	(-)
31/12/2012	872	Lucros/(-)Prejuízos Acumulados	D	5.868.777,11		21.409.782,19	D	BAIXA DE SALDO RETIRADAS PARA LUCROS PREJUÍZO S ACUMULADO	
31/12/2012	920	Outros Adiantamentos	C		5.868.777,11	21.409.782,19	D	BAIXA DE SALDO RETIRADAS PARA LUCROS PREJUÍZO S ACUMULADO	

*Esta conta, 920- Outros Adiantamentos, está no grupo contábil ATIVO CIRCULANTE/OUTROS ADIANTAMENTOS. Trata-se de uma conta de mútuo com os sócios.*

*A empresa contabiliza centenas de lançamentos, ao longo de todo o ano, de transferência bancárias para os sócios e também de pagamentos diretos de despesas destes. A conta começa e termina com o mesmo saldo, 21.409.782,19 e movimenta ao longo do ano 5.868.777,11. No dia 31/12/2012, essa dívida dos sócios para com a empresa tem seu saldo diminuído no seu exato valor total movimento ao longo do ano, 5.868.777,11, contra a conta de PL 872-Lucros/(-)Prejuízos Acumulados. Esse valor de 5.868.777,11 é explicado pela empresa como distribuição de dividendos.*

Concluindo, impossível aferir se houve o atendimento ao que determina a legislação de que os eventuais valores relativos a subvenções para investimentos foram ou estejam contabilizados como Reservas de Incentivos, grupo do PL da conta de Reserva de Lucros.

Desse modo, também neste aspecto o RV não pode ser provido.

## DA MULTA QUALIFICADA

Por entender presentes os pressupostos inseridos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio)<sup>2</sup>, a Autoridade Fiscal que conduziu o procedimento duplicou a penalização da multa de ofício, elevando-a ao patamar de 150%, na forma do artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação do artigo 14, da Lei nº 11.488/2007.

Para fixação, segue a transcrição deste último dispositivo:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

<sup>2</sup> Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*§ 1º- O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Excertos do TVCF mostram o entendimento fiscal:

*“Como exaustivamente demonstrado ao longo do presente Termo, a exclusão, ora GLOSADA, no valor de R\$23.641.039,74, teve como origem uma fictícia receita, registrada na conta Benefício Rea Icms-Dec 29.179/2008. Tal receita, ainda por cima, considerada pela autuada como Subvenção para Investimento, portanto, no seu errôneo entendimento, passível de exclusão na apuração do Lucro Real, na verdade, não passou de uma segregação artificial e indevida da receita bruta de vendas. Esse artil engendrado pela ora autuada, teve o claro objetivo de manter o Lucro Contábil, distribuir esse lucro, porém gerar um Lucro Fiscal negativo (Prejuízo Fiscal) esquivando-se, assim, de má fé, tanto da tributação na pessoa jurídica, quanto da tributação nas pessoas físicas dos sócios. Portanto, restou caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato ensejador da exasperação da penalidade aplicada, conforme preceitua o parágrafo 10, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:*

*(...)*

*Como ficou demonstrado, a despesa no valor de R\$12.256.935,87, classificada pela autuada como OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, e registrada na conta de título “908-Apropriação de Despesas — DF”, foi, na verdade, uma transferência indevida de parte das despesas operacionais da Expressa-DF, para a ora autuada. Tal esquema, engendrado com mancomunação pelas duas empresas, implicou na redução o Resultado Fiscal da ora autuada, e, por conseguinte, na redução dos valores do IRPJ e da CSLL, em prejuízo à Fazenda Nacional, incorrendo, dessa forma, em crime de sonegação fiscal.*

*A despesa, por si só, baseada em um rateio surreal, é absurda e claramente deve ser glosada integralmente por esta Fiscalização, mas nos deteremos, a seguir, no detalhamento do conjunto de ações intencionais e deliberadamente praticadas pela autuada com o intuito de sonegar impostos.*

*Como a autuada justificou a referida despesa como rateio de despesas de outra empresa, a Expressa-DF, houve a necessidade de abertura de*

*procedimento de diligência junto a esta, com o objetivo de verificar sua escrita fiscal e seus demonstrativos. Assim, em 30/05/2015, foi dada ciência à Expressa- DF, do Termo de Diligência lavrado em 27/05/2016, por meio do qual a diligenciada foi informada de que esta Fiscalização acessaria sua Escrituração Contábil Digital (ECD) e também foi intimada a apresentar seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e seu Demonstrativo de Resultado de Exercício (DRE), ambos, referentes ao ano-calendário de 2012”.*

Em réplica, a autuada, depois de alegar “confisco” (argumento já refutado em preliminares deste voto) questiona a aplicação da multa qualificada de 150%, sob o argumento que não houve o tal planejamento apontado pela fiscalização e não houve má-fé, nem para a utilização do benefício fiscal do ICMS e nem para o rateio das despesas.

Alega, ainda, que teve o cuidado de contratar um parecer de famoso escritório de advocacia, para objetivar sua lisura na conduta do uso destes incentivos fiscais.

No caso do rateio de despesas, aduz que presumir que transações lícitas entre empresas ligadas de alguma forma, são suficientes para aplicação da multa qualificada por omissão dolosa, é um absurdo, pois, presunção não é prova.

Ainda argumenta que nas respostas apresentadas, em nenhum momento a autuada deixou de prestar as informações, quaisquer que fossem sobre a contabilização das suas operações fossem relativas à subvenção que deu origem à glosa da exclusão ou da apropriação das despesas não comprovadas, no entendimento da fiscalização.

A Turma *a quo* manteve a exasperação (Ac. DRJ – fls. 7752) aduzindo que “*as atitudes sustentadas pela Contribuinte (...) prejudicaram a administração tributária no seu desiderato, qual seja a promoção da arrecadação em favor do Erário. Ademais, em que pese as alegações da impugnação, a Interessada não apresenta nenhuma prova a seu favor, capaz de afastar as robustas caracterizações do evidente intuito de fraude trazidas pela Fiscalização. À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, já citados”.*

Muito bem.

É pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina que a duplicação da multa de ofício, elevando-a ao patamar de 150% **exige**, dentre outros requisitos, **a ação volitiva dos contribuintes** no sentido de impedir ou retardar o nascimento ou conhecimento, pelas autoridades, do fato gerador dos tributos federais ou o conluio entre partes para produzir os mesmos efeitos.

Cenário visualizado com primor pelo ex-Conselheiro Nelson Mallmann no Ac. nº 3402-00.145 — 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/3ª Sessão quando, analisando a aplicação de multa qualificada, assim se posicionou:

“O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e

*simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.*

(...)

**Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.”.** (destacado).

Como alertado pelo voto acima, a se aceitar que qualquer infração tenha sua penalização (multa) duplicada para 150%, já não haveria ou seriam ínfimos os casos de aplicação da multa “normal” de 75% que, diga-se, é a multa padrão.

Com isso não se quer dizer que a multa não possa ser duplicada, até porque consta expressamente da legislação; porém, o se que se exige é que, muito mais que ter detectado a infração (punida com o lançamento de ofício), a Fiscalização verifique, ainda que por indícios, o *animus* da contribuinte em efetivamente tentar, mediante AÇÃO OU OMISSÃO DOLOSA, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e evitar ou diferir o seu pagamento.

Mais ainda, que tenha havido conluio DOLOSO entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Pois bem, compulsando os autos não enxergo tais premissas.

Claro, há infração (por isso os lançamentos de ofício aqui apreciados), mas não consigo delinear onde estaria o **dolo**, atitude essencial a ser desenvolvida pelos contribuintes para que a multa seja duplicada.

Na verdade, no caso da infração nº 1 (glosa de despesas – rateio) há uma situação fática até rotineira no dia-a-dia empresarial quando empresas compartilham um centro de custos, fazem pagamentos únicos e rateiam os valores de acordo com critérios previamente definidos. Como ocorreu aqui. Se o método para ratear as despesas está incorreto, se não foram apresentados documentos de lastro, etc., não significa, smj, tenha havido dolo, mas, tão somente equívoco.

Do mesmo modo em relação à infração nº 2 (receita excluída da tributação), o entendimento da recorrente foi no sentido de se estar diante de “subvenção para investimento” (não tributada) enquanto que o Fisco entendeu ser mera receita surgida pela adoção de “regime especial de tributação”.

Aqui também, abstraindo a possibilidade de que possa a contribuinte ter *animus* doloso (posição altamente subjetiva), o que enxergo é novamente equívoco no modo de contabilizar referida receita e proceder aos ajustes necessários no LALUR (atitude objetiva). Em suma, não vislumbrei dolo no ato.

Desse modo, neste tópico dou provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

### **DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA – ARTIGO 124, I - CTN**

O Fisco imputou responsabilização solidária à empresa Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda. com suporte no artigo 124, I, do CTN, assentando

*“Conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração em referência, a empresa autuada, anteriormente com a razão social EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA, e a passiva solidária, também com a mesma razão social, EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., embora não constituam um Grupo Econômico na forma da lei, são de pais e filhos. Ambas as empresas operavam, numa relação simbiótica, na distribuição de medicamentos, inclusive denominação de fantasia “Expressa Group”.*

*Fica claramente demonstrada, no Termo de Verificação, a parceria das duas empresas nos crimes de sonegação fiscal que, usando o mesmo modus operandi, segregam parte de sua receita bruta de vendas de forma artificial e indevida, dando origem a uma fictícia receita, por elas considerada como de subvenção para investimento, sendo por elas excluídas na apuração do Lucro Real. Esse ardil mancomunado pelas duas empresas tem o claro objetivo de manter o Lucro Contábil, distribuir esse lucro, porém reduzir o Lucro Fiscal esquivando-se, assim, de má-fé, tanto da tributação na pessoa jurídica, quanto da tributação nas pessoas físicas dos sócios.*

*Fica também claramente demonstrado, no Termo de Verificação, o crime de sonegação fiscal praticado em conluio pelas duas empresas ao transferir de forma irregular parte das despesas operacionais da passiva solidária para a autuada.*

*Todas essas provas apontadas pela Fiscalização deixam claro o interesse jurídico comum partilhado entre as duas empresas nas situações ensejadoras dos lançamentos ora efetuados. Mediante efetiva participação das empresas nas infrações apuradas, por meio da utilização de esquemas abusivos, atuando em comprovado conluio em benefício da atividade econômica em comum, a distribuição de medicamentos, caracteriza-se a solidariedade tributária prevista no*

*artigo 124, inciso I da Lei n.º 5.172, de 1996 (Código Tributário Nacional)”.*

A decisão recorrida manteve a imputação e a solidária apresentou RV.

Prescreve o artigo 124, I, do CTN:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

Pois bem, não se perca de vista, é cediço que, para ocorrer a *responsabilização solidária* prevista no art. 124 do CTN é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de *pessoas*, como referido na sua redação, quando da ocorrência do fato gerador, devendo estas serem copartícipes diretas das infrações percebidas pelo Fisco. E isso não se estampa nestes autos.

Nesse sentido, confira-se a ementa do Acórdão proferido no AgRg no REsp 1535048/PR, pela 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Exmo. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 21/09/2015:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ALEGAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS O FATO GERADOR DO TRIBUTO DE OUTRA EMPRESA, DITA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

*1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013.*

*2. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015.*

*3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento.*

Pois bem, a respeito da sujeição passiva com fulcro no artigo 124, I, do Código, usando das palavras do ex-Conselheiro e ex-Presidente deste Colegiado, Leonardo de Andrade Couto, no Ac. 1402-002.459, “a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário”.

Para prosseguir naquele voto:

*“Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.*

*Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.*

*Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade.*

*Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva indireta.*

*Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN.*

*Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.*

*Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fato gerador”.*

Então, na linha do voto acima reproduzido, com a devida vênia, não faço a leitura que a Autoridade Fiscal fez. Muito ao contrário, não vislumbro o interesse comum entre autuada e solidária nem o benefício que a segunda possa ter obtido nas operações realizadas pela recorrente que, dito antes neste voto, caminham para o terreno do equívoco e não de procedimento doloso.

Mais a mais, o *interesse comum* a que se refere o dispositivo não é simplesmente o societário, econômico e finalístico que o grupo e os seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica, mas, a *participação direta* das empresas responsabilizadas na realização dos fatos geradores colhidos pelo Fisco, e esta não restou provada adequadamente nos autos.

Confira-se, a propósito, o Acórdão nº 2301-004.163, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção deste E. CARF, de relatoria do I. Conselheiro Natanael

Vieira dos Santos e voto vencedor do I. Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério, publicado em 19/02/2015:

*GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR POR UMA SÓ EMPRESA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI 10.101/2000.*

*Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra haverá a constituição de um grupo econômico.*

*O fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art.124 do CTN.*

*Somente existirá a responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando todas agirem em conjunto para a configuração do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação.*

Na verdade, observo que há até certo paradoxo na acusação (TVCF – fls. 62) quando assenta não se estar diante de grupo econômico como afirmado pela recorrente, mas que operam visando benefício único:

Veja-se:

Como vimos, em resposta de 13/01/2016, item 2, a autuada alega que as empresas Expressa-CE e Expressa-DF “operam como grupo econômico, sendo empresas de um mesmo grupo, em essência uma sociedade única, operando em associação comercial estratégica, de forma evoluída de inter-relacionamento de sociedades, tendo praticamente a característica de: ‘sociedades de sociedades’, visando a formação de grupo empresarial único, figura prevista no Capítulo XXI ‘Grupo de Sociedades’, da Lei nº 6.404/76, (lei das sociedades anônimas), não vedada a sua aplicação às sociedades limitadas, constituindo-se, em essência, em um grupo empresarial único, aí a essência sobrepondo-se a forma, tendo administração centralizada, caixa único” site único ([www.expressa.com](http://www.expressa.com)), combinando recursos e esforços para a realização dos seus objetivos, ainda que tenham patrimônios distintos.”

Ao contrário do alegado, comprovamos que tais empresas não atuam como um Grupo Econômico na forma da Lei, mas é certo que, de fato, operam em comunhão para o benefício da atividade econômica em comum, distribuição de medicamentos, possuíam idêntica razão social, Expressa Distribuidora de Medicamentos LTDA, utilizam a mesma marca comercial e têm um site em comum, [www.expressa.com](http://www.expressa.com). Evidentemente, cooperam em particular, seja por motivo comercial ou de mercado, transparecendo aos seus clientes como se uma empresa só fossem, sob a denominação de fantasia EXPRESSA GROUP. Apresentamos, a seguir, imagens extraídas do referenciado site:

Ora, inequivocamente as empresas envolvidas fizeram planejamento de centralizar em apenas uma o centro de custos e, a partir daí e de parâmetros previamente fixados (tema já tratado neste voto), realizaram a contabilização das respectivas despesas que entenderam pertencer a cada uma delas.

O fato de o Fisco não ter concordado com tal sistema não significa que houve “conluio” entre elas e que este fato (rateio) tenha caráter doloso, de modo a impingir a

responsabilização a terceiro que sequer faz parte do procedimento, embora tenha sido diligenciada.

Nesse tom, a já reproduzida ementa do Acórdão proferido no AgRg no REsp 1535048/PR, pela 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Exmo. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 21/09/2015 é explicitamente esclarecedora e encerra a questão, quando aduz que “1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, **não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica**”.

É EXATAMENTE o quadro, que mais se completa ao se tomar a outra infração (exclusão não autorizada do Lucro Real), no caso, a receita obtida pela recorrente (**não pela solidária**) referente a “regime especial de tributação” que a contribuinte entendeu ser “subvenção” e que o Fisco discordou. No caso e no que interessa, que participação no fato gerador e que benefício obteve a solidária, neste caso?

Portanto, como se observa dos autos, não houve a prova adequada da *participação direta* da empresa responsabilizada na realização dos fatos geradores colhidos pelo Fisco, adotando linha argumentativa diversa.

Conforme jurisprudência do CARF:

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA INDEVIDA.**

*Não se mantém a responsabilidade solidária quando nem o auto de infração nem o Termo de Verificação Fiscal descrevem suficientemente a base legal e a hipótese fática que fundamentam a atuação. O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). Para aplicação do inciso II deve haver indicação no auto de infração de tal expressa previsão legal, de modo que a menção isolada ao artigo 124 do CTN não permite implicar responsabilidade. Já no caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência, cada uma em nome próprio. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Não havendo prova de que atuou em nome ou em benefício próprio, não se verifica na atuação do procurador o interesse comum que autoriza sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. (Ac. 1301-005.709, de 15/09/2021)*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.  
INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.**

*Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito. (Ac. 1302-005.828, sessão de 19/10/2021)*

Assim, dou provimento nesta parte ao RV da solidária, Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., afastando a imputação de sujeição passiva realizada pelo Fisco com suporte no artigo 124, I, do CTN.

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para, **i)** reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75%; afastando a qualificação; **ii)** excluir a imputação de sujeição passiva solidária, feita com fulcro no artigo 124, I, da contribuinte Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.; e, **iii)** manter integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL, ratificando a decisão recorrida neste aspecto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone