



Processo nº 10380.730938/2017-31

Recurso De Ofício e Voluntário

Resolução nº **1302-000.811 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**

Sessão de 12 de fevereiro de 2020

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente COTECE S/A E FAZENDA NACIONAL

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1760 a 1771) interposto contra o Acórdão nº 16-84.469, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (e-fls. 1735 a 1749), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação.

A gênese deste Processo Administrativo tem como objeto a autuação lavrada em virtude da percepção da Autoridade Fiscal tocante à (1) glosa de despesas financeiras não comprovadas, (2) variações monetárias passivas não dedutíveis ou não-comprovadas, e (3) exclusão indevida na apuração do Lucro Real. Foi exigido o crédito tributário total de **R\$ 14.326.806,25** de IRPJ, e de **R\$ 5.811.418,25** de CSLL, incluindo multas de 75% e juros de mora calculados até 12/2017. Todos esses fatos alusivos ao **ano-calendário de 2013**.

Por representar estreita acurácia com o sumo processual, valho-me do Relatório produzido pela DRJ:

A fiscalização, em seu Termo de Constatação Fiscal (TCF), às fls. 43 a 46, do qual o contribuinte teve ciência em **14/12/2017** (fl. 194), relata - além dos detalhes das várias intimações e suas respostas - que:

“(...)”

9. por intermédio do termo de intimação nº 4, de 31 de julho de 2017, intimamos a empresa a comprovar os lançamentos efetuados nas contas do razão nº 3.3.1.3.01.003 JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS e 3.3.1.4.01.001-VARIAÇÃO CAMBIAL, ciência em 10 de agosto de 2017 por meio de aviso de recebimento;

(...)

15. o termo de intimação fiscal nº 7 emitido em 22 de novembro de 2017, com ciência em 27 de novembro via aviso de recebimento, cuja prorrogação requerida não concedemos, solicitava esclarecimentos sobre o valor de R\$ 4.390.369,34, registrado como outras exclusões na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ficha 9A – OUTRAS EXCLUSÕES. Entretanto, a não concessão da prorrogação em nada prejudicou a empresa, pois até 11 de dezembro os documentos não foram entregues;

16. ao processo estamos anexando razão Cotece conta 3.3.1.3.01.003 – JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS – e razão Cotece conta 3.3.1.4.01.001 – VARIAÇÃO CAMBIAL, onde constam os valores selecionados para teste relativos às duas rubricas;

17. anexamos também demonstrativos relativos à movimentação de cada empréstimo bancário durante o ano, banco a banco, juntamente com os respectivos extratos;

18. os contratos de empréstimos bancários entregues ao longo da fiscalização estão também anexados ao processo;

Na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, na determinação do lucro real, ficha 06A, no resultado do exercício foram deduzidas despesas financeiras da ordem de R\$18.414.927,35, cuja comprovação ... solicitamos por meio do termo de intimação fiscal nº 4. Entretanto, em resposta à nossa solicitação, foram anexados demonstrativos dos empréstimos obtidos em cada banco, bem como dos juros cobrados e da variação cambial, cujos valores relacionados no demonstrativo são iguais aos registrados contabilmente. Anexos a tais demonstrativos foram juntados extratos bancários relativos às operações. Porém, cotejando-se os valores lançados como juros e como variação cambial nos extratos, com os relacionados nos demonstrativos apresentados, e, consequentemente contabilizados, não há correspondência entre os valores de cada documento, e, consequentemente, não foi possível se comprovar o real montante de juros cobrado no período.

Embora a empresa no decorrer do ano de 2013 tenha obtido empréstimos bancários da ordem de R\$ 80.000.000,00, sujeitos a juros, com taxa anual variável entre 3,659998% e 6,3937%, sendo que sobre a grande maioria dos empréstimos foram cobrados juros na faixa de 3,659998%, e à variação cambial. Entretanto, se considerarmos a maior taxa cobrada, ou seja, 6,3937%, e aplicarmos sobre o montante dos empréstimos, os juros devidos no período estariam em torno de R\$5.100.000,00, para o lapso temporal de um ano e não R\$ 18.414.927,35 como registrado na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Por outro lado, intimada a justificar, com documentos, o lançamento efetuado na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ... de R\$ 4.390.369,34, ficha 09A – OUTRAS EXCLUSÕES – não houve manifestação sobre a origem de tal lançamento.

(...)"

Os Autos de Infração constam às fls. 2 a 15 e a autuação de IRPJ reporta os seguintes fundamentos legais para cada tipo de infração:

“(...)”

INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS

Despesas financeiras não comprovadas, conforme relatório fiscal anexo.

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-000.811 - 1^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 10380.730938/2017-31

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2013 18.414.927,35 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 374 do RIR/99

(...)

INFRAÇÃO: VARIAÇÕES MONETÁRIAS

Despesas de variação monetária passiva não dedutíveis ou não comprovadas, conforme relatório fiscal anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2013 6.507.992,82 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 377 do RIR/99

(...)

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do lucro real, conforme relatório fiscal anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2013 4.390.369,34 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

(...)"

A empresa apresentou impugnação em 12/01/2018 por meio de seus advogados (fls. 222 a 249 e 1724 a 1727) - que foi considerada tempestiva pela autoridade preparadora em 15/01/2018 (fl. 1721) -, juntando documentos (fls. 223 a 1.719), e alegando, em resumo, que:

“Despesa financeira”

5. Segundo aponta o fiscal, em relação às “despesas financeiras”, supostamente não haveria correspondência entre os valores constantes nos extratos bancários e na contabilidade, de modo que seria impossível comprovar o real montante de juros cobrados no período:

“Na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, na determinação do lucro real, ficha 06A, no resultado do exercício foram deduzidas despesas financeiras da ordem de R\$ 18.414.927,35 [...]. Porém, cotejando-se os valores lançados como juros e como variação cambial nos extratos, com os relacionados nos demonstrativos apresentados, e, consequentemente contabilizados, não há correspondência entre os valores de cada documento, e, consequentemente, não foi possível se comprovar o real montante de juros cobrados no período. [...]”

6. Para justificar a desconsideração das “despesas financeiras” lançadas na contabilidade, o auditor fez uma conta aritmética simplória de aplicação da taxa anual

de juros sobre o valor dos empréstimos bancários obtidos no decorrer do ano, chegando ao valor de despesas financeiras no montante de R\$ 5.100.000,00, valor que, sem qualquer motivo, também não foi considerado no lançamento, tendo sido realizada a GLOSA INTEGRAL das despesas financeiras do período:

“Embora a empresa no decorrer do ano de 2013, tenha obtido empréstimos bancários da ordem de R\$ 80.000.000,00, sujeitos a juros, com taxa anual variável entre 3,659998% e 6,3937%, sendo que sobre a grande maioria dos empréstimos foram cobrados juros na faixa de 3,659998%, e à variação cambial. Entretanto, se considerarmos a maior taxa cobrada, ou seja, 6,3937%, e aplicarmos sobre o montante dos empréstimos, os juros devidos no período estariam em torno de R\$5.100.000,00, para o lapso temporal de um ano e não R\$ 18.414.927,25, como registrado na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

7. Desde aí começa a ser evidenciado o contrassenso da autuação a que foi submetida a impugnante, pois o próprio fiscal reconheceu a existência de empréstimos (em valor inferior ao realmente existente), mas deixou de apurar quais teriam sido as despesas financeiras inerentes efetivamente ocorridas, em evidente equívoco de lançamento.

8. Em verdade, como será melhor demonstrado, mesmo que se adotasse o critério simplório do fiscal, caso fossem consideradas as bases e taxas de juros corretas, chegar-se-ia a um valor muito maior do que o apontado no Termo de Constatação Fiscal e muito próximo do que foi contabilizado a título de “despesas financeiras”.

9. Fato é que caso o fiscal fosse aberto ao diálogo, poderia ter compreendido a documentação apresentada e identificado corretamente os valores dos empréstimos e das despesas financeiras incorridas no ano fiscalizado, evitando a constituição do enorme passivo decorrente do presente auto de infração.

“Variação cambial”

10. Com relação às despesas com “variação cambial”, o único trecho do termo de constatação fiscal em que se faz referência à qualquer análise pelo fiscal dessa despesa é o seguinte:

“Porém, cotejando-se os valores lançados como juros e como variação cambial nos extratos, com os relacionados nos demonstrativos apresentados, e, consequentemente contabilizados, não há correspondência entre os valores de cada documento, e, consequentemente, não foi possível se comprovar o real montante de juros cobrados no período. [...]”

11. Percebe-se que o fiscal menciona suposto desencontro entre i) os valores lançados como juros e como variação cambial na contabilidade e ii) os extratos bancários, mas depois afirma que não foi possível comprovar o real montante de JUROS e passa a tratar somente das taxas de JUROS previstas nos contratos. Ou seja, o fiscal foi completamente omisso quanto à motivação do lançamento em relação às despesas com “variação cambial”, sendo a motivação um elemento essencial para a validade do lançamento fiscal.

“Outras exclusões”

12. Quanto às “outras exclusões” constantes na DIPJ, afirma o fiscal que a impugnante se manteve inerte mesmo após ter sido intimada pelo Termo de Intimação Fiscal nº 07 (fls. 41) para apresentar sua justificativa no exiguíssimo prazo de 48 horas (!!!):

“Intimada a justificar, com documentos, o lançamento efetuado na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no montante de R\$ 4.390.369,34, ficha 09 A – Outras Exclusões – não houve manifestação sobre a origem de tal lançamento.”

13. Contudo, o prazo de 48 horas é completamente irrazoável para a apresentação de toda documentação que daria suporte aos lançamentos da contabilidade. Além do mais, a impugnante, demonstrando intuito de cooperar com a fiscalização, pediu dilação de prazo - que foi negada - e apresentou a documentação requerida no dia 12/12/2017 (doc. 05).

14. Ora, diante das justificativas do fiscal acima transcritas, conclui-se facilmente que o lançamento impugnado está eivado de vícios materiais insanáveis, quais sejam:

Lançamento incompleto: mesmo sendo possível, o fiscal não aplicou o critério que reputava devido para fins de cálculo das “despesas financeiras”, preferindo simplesmente GLOSAR INTEGRALMENTE as “despesas financeiras” da impugnante;

Falta de motivação: não há qualquer justificativa ou demonstrativo com os critérios e cálculos utilizados para a glosa integral das despesas com “variação cambial”;

Indevida inversão do ônus da prova: a entrega dos documentos e esclarecimentos referentes às “outras exclusões” foi inviabilizada pelo próprio fiscal quando concedeu prazo de apenas 48h e com o indeferimento do pedido de prorrogação, não podendo ser utilizada como justificativa para o lançamento sem qualquer embasamento, invertendo o ônus da prova para o contribuinte;

15. Ainda que se ignorem esses vícios, o auto de infração ainda deve ser julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE, uma vez que:

Não há como se ignorar a existência de “despesas financeiras” incorridas no ano de 2013 pela impugnante, o que é evidenciado através das informações fornecidas por laudo de auditoria independente (doc. 06). Não fosse só isso, confirmou-se o lastro dessas despesas através de parecer elaborado pelo Professor William Eid Junior, da Fundação Getúlio Vargas – SP (doc. 07).

As despesas com “variação cambial”, ao contrário do que afirma o fiscal, também foram realizadas em total consonância com a legislação e possuem lastro, conforme também atestado pelo mencionado parecer elaborado pelo Professor William Eid Júnior (doc. 07);

Os valores informados no campo “outras exclusões” da DIPJ se tratam de “subvenções de investimento”, decorrentes de benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Ceará e que, portanto, não são tributáveis, por força do artigo 443 do RIR/99;

(...”)

A peça de defesa prossegue sustentando, preliminarmente, que o lançamento:

1 - no tocante à glosa integral das despesas financeiras, sofre de vício material insanável, do qual resulta a sua nulidade, pois não apresentou cálculos válidos, limitando-se a fazer um cálculo simples e aproximado do valor aceitável de juros; traz jurisprudência do CARF;

2 - no tocante à glosa integral das variações cambiais, sofre de vício material insanável, do qual resulta a sua nulidade, pois não apresentou a motivação, pois não há qualquer indicativo do erro que teria sido cometido pelo contribuinte; traz jurisprudência do CARF;

3 - no tocante à glosa integral do valor de “outras exclusões” registradas no LALUR, a fiscalização concedeu um prazo muito exíguo, de 48 horas, para justificar o procedimento, de modo que o não atendimento da intimação no prazo marcado serviu apenas para que ela invertesse o ônus da prova.

A peça de defesa, no mérito, aponta que:

DESPESAS FINANCEIRAS.

1 – quanto às despesas financeiras, cabe dizer que não só as despesas com juros são “despesas financeiras”, mas todas as despesas incorridas diretamente relacionadas à captação de recursos, como, por exemplo, as despesas informadas em várias contas; eis a composição do valor registrado na DIPJ:

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-000.811 - 1^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo n.º 10380.730938/2017-31

DESCRIÇÃO DA CONTA	CÓD. CONTA	SALDO	REF	OBSERVAÇÃO
JUROS PAGOS OU INCORRIDOS	3.3.1.3.01.001	- 784.996,49		Juros de parcelamentos, fornecedores e outros
JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS	3.3.1.3.01.003	- 15.699.300,92		Empréstimos e financiamentos
DESCONTOS CONCEDIDOS	3.3.1.3.01.004	- 26.206,60		Descontos para clientes
COMISSÕES E DESPESAS BANCÁRIAS	3.3.1.3.01.006	- 901.821,30		Tarifas e comissões bancárias
IMPOSTOS SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS IOF	3.3.1.3.01.008	- 836.632,57		IOF
OUTRAS DESP. FINANCEIRAS S/ EMPRESTIMOS	3.3.1.3.01.011	- 165.969,37		Comissão s/ Financiamento Indusval
	total	- 18.414.927,35	01	

2 - erra a fiscalização ao desconsiderar o regime de competência, vez que os extratos bancários por ela utilizados - que serviram para cotejar "... os valores lançados como juros e como variação cambial nos extratos, com os relacionados nos demonstrativos apresentados e, consequentemente contabilizados ..." -, não representam necessariamente as despesas incorridas;

3 – "... como se percebe pelos 7 (sete) Termos de Intimação Fiscal (fls. 26 à 42), fato é que, ao longo de toda a fiscalização, em nenhum momento o fiscal pediu a comprovação das "despesas financeiras", tendo sempre requerido informações em relação aos lançamentos específicos na conta "JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS".

4 - "... caso o fiscal houvesse aplicado o CDI acumulado em 2013 (8,02%) e somado à taxa de juros de 4,5% (média entre 3% e 6% que ele apurou nos contratos), encontraria uma taxa de 12,5% no ano que, aplicada ao valor de empréstimos no ano de 2013 (doc. 06 – saldo empréstimo de R\$ 138 MM encontrado pela auditoria), resultaria numa despesa anual no montante de R\$ 17,25 milhões (R\$ 138 milhões x 12,5%)." ;

5 - "... contratou o Professor William Eid Junior, da Fundação Getúlio Vargas - SP para elaborar o parecer em anexo (doc. 07), que lastreia todas as despesas financeiras com juros, remunerações dos contratos de empréstimo e despesas com variações cambiais.", "... para evidenciar a correção das despesas relacionadas aos empréstimos ...";

6 - "Após analisar, os ... contratos (doc. 11) que geraram despesas com juros/remunerações dos contratos de empréstimo, o ... professor concluiu que as despesas incorridas no ano de 2013 ... totalizaram R\$ 16.748.287,13, valor praticamente idêntico ao escrito pelo impugnante e deduzido do seu lucro"; eis a composição das despesas por ele calculadas:

Tipo de Contrato	Valor da despesa financeira em 2013
Contratos CDI+	11.806.823,92
Contratos Progeren-BNDES	554.034,37
Contratos Fineame	11.314,36
Contratos Fiação malharia	457.467,52
Contratos Yen	29.671,02
Contratos NDF	283.926,00
Contratos garantia de moeda	624.349,25
Contratos USD - Juros	3.040.042,74
TOTAL	16.807.629,18

VARIAÇÃO CAMBIAL.

7 - "Em sua DIPJ ... informou "Variações cambiais passivas" ... de R\$ 6.507.992,82, montante lastreado na conta contábil abaixo indicada, cujos extratos do livro razão também são juntados à presente impugnação (doc. 12): ...;

8 – "Conforme optou em sua DCTF (doc. 13), essas deduções foram realizadas pelo regime de competência, configurando despesas financeiras na medida em que a flutuação do câmbio terminava por aumentar o passivo da empresa.";

9 – "Após analisar, os diversos contratos (doc. 11) que geraram despesas financeiras, o referido professor concluiu que as despesas de variação cambial incorridas no ano de 2013 pela impugnante totalizaram o valor líquido (variações cambiais passivas menos variações ativas) de R\$ 3.688.911,24, em que a variação cambial passiva foi de R\$ 6.421.624,19, valor praticamente idêntico ao escrito pela impugnante e deduzido do seu lucro.";

EXCLUSÕES DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-000.811 - 1^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo n.º 10380.730938/2017-31

10 – “Nos termos da Lei nº 12.973/2014 e do art. 443 do RIR/99, as subvenções para investimento devem ser enquadradas como “Resultado Não Operacional”, mas EXCLUÍDAS do Lucro Líquido para efeitos da determinação do Lucro Real do exercício:

“Lei 12.973/76 (sic)

Seção XI

Subvenções Para Investimento

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)

(...)

§ 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.

RIR/99

CAPÍTULO VII

RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

(...)” (grifos e negritos no original)

11 – “Observe-se que desde o advento da Lei Complementar nº 160/2017, todos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados são considerados, sem qualquer ressalva, subvenções para investimento, entendimento que deve ser aplicado inclusive aos processos administrativos e judiciais pendentes:

“Lei 12.973/76 (sic)

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. (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)” (grifos e negritos no original)

12 – “... o valor apontado em “outras exclusões” e desconsiderado pela fiscalização corresponde exatamente ao incentivo fiscal de ICMS que a impugnante possui junto ao Estado do Ceará (doc. 14 – contrato FDI), devidamente contabilizados nas contas “4.1.6.1.01.011 - DESCONTO EMPRÉSTIMO FDI/PROVIN” (doc. 15).

13 - “Para comprovar a correção dos valores lançados na contabilidade, basta que se analise a apuração de ICMS do período (doc. 16) para encontrar o valor que corresponde ao incentivo e comparar com o montante que terminou excluído do Lucro Líquido.”;

14 - “No já mencionado parecer, ao analisar o item “PROVIN” (doc. 07), o ... professor concluiu que as exclusões ... de R\$ 4.390.369,34 conferem exatamente ao escriturado e deduzido de seu lucro fiscal.”.

Como desiderato do Acórdão *a quo*, a Contribuinte teve sua impugnação parcialmente procedente, exonerando-se parte expressiva do crédito tributário. Eis a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

GLOSA INTEGRAL DO SALDO DA CONTA DE DESPESAS FINANCEIRAS E DO SALDO DA CONTA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA. LANÇAMENTO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

O lançamento não prescinde de motivação, por expressa previsão legal (art. 50 da Lei 9.784/99). Se o auto de infração não indica as circunstâncias de fato que justificaram a glosa da despesa, há vício insanável, pois lhe falta um elemento essencial, razão pela qual não pode o lançamento ser completado posteriormente. Preliminares deferidas.

GLOSA INTEGRAL DE EXCLUSÃO NO LALUR. PRAZO CURTO PARA JUSTIFICAR EXCLUSÃO NÃO IMPLICA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O prazo de 48 horas para justificar uma exclusão no LALUR não configura inversão do ônus da prova, pois o interessado poderia ter atendido a intimação no prazo, visto que a escrituração fiscal exige o registro da natureza e/ou motivo das adições e exclusões efetuadas na apuração do lucro real. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE EXCLUSÃO NO LALUR.

Até a sua extinção, 31/12/2014, a subvenção para custeio, integrava o lucro operacional e devia ser tributada.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente, no que couber.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seu teor decisório, a DRJ entendeu como insuperável a nulidade do lançamento, haja vista o malferimento aos arts. 10 e 59 do Dec. n.º 70.235/72, bem como o art. 50, da Lei n.º 9.784/99. Tal aspecto decorre, em essência, da falta de fundamentação do TCF e de incongruências (insanáveis) decorrentes da avaliação casuística e da transposição da autuação ao formalismo que lhe é adequado. Nessa esteira, reconheceu-se as preliminares apresentadas na exordial defensiva, de modo a atestar a nulidade dos lançamentos de despesas financeiras e do saldo da conta de variação monetária. Noutro giro, afastou eventual mácula por “inversão do ônus da prova”, haja vista a higidez procedural observada ao longo do PAF.

Quanto ao mérito, o Acórdão *a quo* manteve a glosa alusiva às subvenções decorrentes do incentivo fiscal FDI/PROVIN, por entender como se *Custeio* fossem. Este predicado, por seu turno, não estaria incluso nos ditames da LC n.º 160/2017 à época de 2013, eis que a nova redação exime apenas alcançaria o ano-calendário de 2015, e vindouros. Tal exegese decorre da conjugação hermenêutica realizada face à Lei n.º 12.973/14, cujo teor baliza o

Fl. 9 da Resolução n.º 1302-000.811 - 1^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo n.º 10380.730938/2017-31

limite temporal dos efeitos daquela Lei Complementar. Para melhor precisão, transcrevo os principais trechos do arrazoado:

O interessado, dentre outros argumentos, sustenta que “... o valor apontado em “outras exclusões” e desconsiderado pela fiscalização corresponde ... ao incentivo fiscal de ICMS que ... possui junto ao Estado do Ceará (doc. 14 – contrato FDI), ... contabilizados nas contas “4.1.6.1.01.011 - DESCONTO EMPRÉSTIMO FDI/PROVIN” (doc. 15).”

De fato, o interessado traz elementos (fls. 1.691 a 1.719) que evidenciam a correção do seu procedimento de escrituração contábil, no tocante a este item do lançamento, pois foram apresentados:

(...)

2 - doc. 15, contendo cópia dos registros na conta “4.1.6.1.01.011 - DESCONTO EMPRÉSTIMO FDI/PROVIN”, do Razão (fls. 1705 e 1706), que evidencia os lançamentos contábeis mensais a crédito ao longo do ano de 2013, encerrada com o lançamento contábil a débito, no valor total de R\$ 4.390.369,34, com o seguinte histórico: “TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO RESULTADO”;

3 - doc. 16: contendo cópias dos “Registros Fiscais da Apuração do ICMS – operações próprias” de todos os meses de 2013.

Assim, confirma-se:

1 – a existência da SUBVENÇÃO, não para INVESTIMENTO, como diz o interessado, mas, sim, para CUSTEIO;

2 – portanto, não cabe aplicar o art. 443 do RIR/99, como diz o interessado mas, sim, o art. 392 do mesmo RIR/99; eis os dispositivos:

(...)

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, conforme seu art. 119, entrou em vigor em 1º de janeiro de 2015 (exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entraram em vigor na data da publicação), alterada pela Lei Complementar nº 160/2017, determinou:

(...)

Assim, a partir de 1º de janeiro de 2015, foi extinta a subvenção para custeio, passando a existir apenas subvenção para investimento - quando se trata de subvenção referente ao ICMS -, de modo que resta claro que a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterada pela Lei Complementar nº 160/2017, não trata de outorga de isenção, mas, sim, da extinção da subvenção para custeio e da alteração das condições em que a subvenção para investimento fica sujeita à tributação.

Por óbvio, o § 5º dirime dúvidas a respeito de aplicação, no tempo, da nova disposição legal sobre subvenções, pois o dispositivo da Lei Complementar de 2017 alterou dispositivo da Lei Ordinária de 2014, que, no tocante às subvenções, repita-se, produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2015. Assim, apenas os processos que envolvem subvenções dos anos de 2015, 2016 e 2017 são alcançados pelo § 5º, que não tem qualquer relação com a extinta subvenção para custeio.

Portanto, no período entre a publicação da Lei nº 4.506, de 1964 e da Lei nº 8.036/1990, até 31/12/2014 (em virtude da alteração promovida pela Lei Complementar nº 160/2017 na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014), a subvenção para custeio deve ser tributada, pois o CTN determina:

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.” (grifei)

Conclui-se que não há respaldo legal para excluir o valor da subvenção para custeio do lucro real, no ano-calendário de 2013, de modo o respectivo crédito tributário que deve ser mantido.

Por assim ser, o direito creditório restou mantido à ordem de R\$ 668.310,16 (principal) e R\$ 501.232,62 (multa).

Em sede recursal, a Contribuinte reitera os argumentos exibidos em sua impugnação. Preliminarmente, revisita sua tese da indevida inversão do ônus da prova, no que cinge às “outras exclusões”. Seu argumento tem como lastro a concessão de 48 horas pelo Fisco (TIF nº 07), para a prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos; nessa mesma esteira, o pedido de dilação de prazo do Recorrente foi indeferido. Eis os principais trechos:

7. Quando da impugnação administrativa apresentada, a recorrente expôs que no presente caso houve inversão do ônus da prova do fisco para a contribuinte, uma vez que a prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos referentes às “outras exclusões” foi inviabilizada pelo próprio fiscal quando este concedeu o prazo de apenas 48h e indeferiu o pedido de dilação de prazo para o atendimento da fiscalização, realizando o lançamento sem qualquer embasamento.

8. Tal situação afigura-se como inadmissível, haja vista que a fiscalização não poderia se eximir do seu ônus de comprovar os requisitos necessários para a glosa das despesas em “outras exclusões” e simplesmente repassa-lo para o contribuinte, não podendo ser outra a conclusão de que o lançamento foi atingido por vício material insanável, por falta de comprovação.

(...)

10. No entanto, conforme se verá adiante, tal posicionamento não pode ser mantido, por ir de encontro ao que dispõe o ordenamento jurídico pátrio a respeito do ônus da prova no processo administrativo tributário.

(...)

14. No caso em epígrafe, o fiscal simplesmente desconsiderou completamente os lançamentos no campo “outras exclusões” da DIPJ, sob a alegativa de que a recorrente se manteve inerte mesmo após ter sido intimada pelo Termo de Intimação Fiscal no. 07 (fls. 41) para apresentar esclarecimentos no exiguíssimo prazo de 48 horas (!!!):

(...)

17. Nota-se, diante de tal situação, conforme já repisado, que se trata de inversão do ônus da prova evidentemente inadmissível, pois a prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos referentes às “outras exclusões” foi inviabilizada pelo próprio fiscal quando concedeu prazo de apenas 48h e ainda indeferiu do pedido de dilação de prazo para atendimento da fiscalização, não podendo ser essa a justificativa para a inversão do ônus da prova para o contribuinte, realizando o lançamento sem qualquer embasamento.

18. Deste modo, tendo a fiscalização buscado se eximir de comprovar os requisitos necessários para glosa das despesas em “outras exclusões”, ônus que é seu, outra não pode ser a conclusão senão a de que o lançamento foi atingido por vício material insanável, por falta de comprovação, motivo pelo qual não pode ser mantida a decisão exarada em primeira instância neste ponto.

No mérito, sustenta a improcedência da autuação das subvenções concedidas pelo Estado do Ceará. Entende haver inequívoca “subvenção de investimento”, cuja tributação de IRPJ e CSLL seriam vedadas tanto pelo art. 443 do RIR/99, quanto pela LC nº 160/17. Em sua perspectiva, não caberia a modulação temporal carreada pela autoridade julgadora *a quo*, eis que o tratamento seria consectário inafastável da essência dos incentivos fiscais concedidos, *verbis*:

19. O auto de infração objeto do presente recurso voluntário desconsiderou o lançamento efetuado na DIPJ no montante de R\$ 4.390.369,34 a título de “Outras exclusões” na “Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real”, pois supostamente a

recorrente teria se quedado inerte, sem apresentar justificativas ou documentos que lastreassem o lançamento, mesmo após ser intimada pelo TIF 07 (fls. 41/42).

20. Conforme exposto acima, a recorrente entende que a referida glosa é indevida, pois o próprio auditor acabou inviabilizando a apresentação das requeridas justificativas e documentações, na medida em que as exigiu no prazo de apenas 48h e ainda indeferiu a solicitação de prorrogação de prazo, isso sem dizer que as justificativas acabaram sendo apresentadas pela impugnante em 12/12/2017 (doc. 05 da impugnação).

21. A despeito de tal, o fato é que as exclusões estão de acordo com as determinações legais, pois se ligam a subvenções para investimento que não podem ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, conforme a seguir demonstrado.

22. Nos termos do art. 443 do RIR/99 (vigente à época dos fatos geradores), as subvenções para investimento devem ser enquadradas como “Resultado Não Operacional”, mas EXCLUÍDAS do Lucro Líquido para efeitos da determinação do Lucro Real do exercício:

(...)

23. Nesse ponto, é importante destacar que a Lei Complementar no. 160/2017 incluiu no art. 30 da Lei no. 12.973/2014 o parágrafo 4º. e o 5º., os quais enquadram os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados como subvenções para investimento, entendimento que deve ser aplicado inclusive aos processos administrativos e judiciais pendentes:

24. Assim sendo, com relação aos incentivos e benefícios fiscais de ICMS, nota-se que não há mais controvérsia quanto a sua caracterização como subvenção para investimento.

25. Contudo, a decisão recorrida pretendeu “forçar” uma interpretação de que, na verdade, a LC 160/2017 teria extinto a modalidade de subvenção a partir da vigência da Lei nº. 12.973/2014, em 1º. de janeiro de 2015:

(...)

27. Importante notar que, apesar da legislação alterada pela LC 160/17 remontar o ano de 2015, fato é que a subvenção para investimento, além de, como visto, estar prevista no RIR/99, já estava disciplinada desde o Decreto-Lei 1598/77:

(...)

28. Desse modo, o que legislador pretendeu foi estender o tratamento de subvenção para investimento existente desde de 1977 para todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS concedido pelos estados.

29. Nesse contexto, a única exigência para que fosse convalidado o tratamento outorgado pelos contribuintes ao benefício seria o cumprimento dos requisitos quanto ao registro da subvenção na “reserva de lucros” e utilização vinculada desses recursos para absorção de prejuízos e aumento de capital social.

30. No caso em epígrafe, o valor apontado em “outras exclusões” e desconsiderado pela fiscalização corresponde ao incentivo fiscal de ICMS que a recorrente possui junto ao Estado do Ceará, devidamente contabilizados na conta “4.1.6.1.01.011 – DESCONTO EMPRÉSTIMO FDI/PROVIN”.

31. Sendo incontrovertida a natureza de subvenção para investimento desde a LC 160/17, restaria checar o cumprimento dos demais requisitos, os quais foram validados na própria decisão recorrida, segundo a qual “de fato, o interessado traz elementos que evidenciam a correção do seu procedimento de escrituração contábil, no tocante a este item do lançamento” [e-fls. 1.749].

Ausente petição de Recurso fazendário, subindo os autos para apreciação de ofício em razão de alçada, haja vista o montante da quantia exonerada.

Não foram apresentados novos documentos quando do protocolo do Recurso Voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira – Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Portanto, opino por seu conhecimento. Igual se dá com o Recurso de Ofício.

Desde o início de seu mister defensivo, a Recorrente se insurge contra as infrações apontadas pela fiscalização:

- (1) *glosa de despesas financeiras não comprovadas;*
- (2) *variações monetárias passivas não dedutíveis ou não-comprovadas, e;*
- (3) *exclusão indevida na apuração do Lucro Real.*

Preliminamente, revisita sua tese da indevida “inversão do ônus da prova”, no que cinge às “outras exclusões”. Seu argumento tem como lastro a concessão de 48 horas pelo Fisco (TIF nº 07), para a prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos; nessa mesma esteira, o pedido de dilação de prazo do Recorrente foi indeferido.

Já no mérito, em virtude do êxito atingido em sua Impugnação, remanesce, em essência, o debate tocante à exclusão indevida na apuração do Lucro Real, em virtude da classificação das Subvenções recebidas do Estado do Ceará, por intermédio de Incentivo Fiscal de ICMS.

Conforme dito alhures, o Acórdão *a quo* manteve a glosa alusiva às subvenções decorrentes do incentivo fiscal FDI/PROVIN, por entender como se de *Custeio* fossem. Este predicado, por seu turno, não estaria incluso nos ditames da LC nº 160/2017 à época de 2013, eis que a nova redação eximemente apenas alcançaria o ano-calendário de 2015 e vindouros. Tal exegese decorre da conjugação hermenêutica realizada face à Lei nº 12.973/14, cujo teor baliza o limite temporal dos efeitos daquela Lei Complementar.

Em breve resumo, a Contribuinte combate a indigitada modulação temporal. Advoga por plenos efeitos retroativos do teor da Lei Complementar nº 160/17, por entender adimplidos todos os requisitos insculpidos neste diploma normativo.

PROPOSTA DE DILIGÊNCIA

Contudo, antes de prosseguir com qualquer avaliação do *meritum causae*, cumpre à Contribuinte complementar a instrução do presente processo com documentos essenciais ao desiderato que se propõe.

Verificando os autos, anoto que se quedam ausentes o (i) Protocolo de Intenções do Incentivo Fiscal concedido pelo Estado do Ceará, bem como (ii) o Termo de Registro e

Depósito no CONFAZ. Ora, consultando a legislação de regência, vejo que tais documentos são imperativos à edificação do convencimento do Julgador, eis que o enquadramento (ou não) aos comandos da Lei Complementar nº 160 dependem diretamente do adimplemento de obrigações instrumentais, cuja observância burocrático-formal interferem na apreciação meritória. Para melhor vislumbre, transcrevo abaixo os excertos legais:

a. Lei n° 12.973/15 (com redação dada pela LC 160/17)

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

b. LC n° 160/17

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. 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.**

Por outro lado, nos presentes autos encontram-se apenas os seguintes documentos alusivos ao incentivo fiscal:

1 – doc. 14, contendo:

a) cópia do “CONTRATO DE MÚTUO ...”, firmado entre o “BANCO DO ESTADO DO CEARÁ E A EMPRESA COTEFOR S/A, COM INTERVENIÊNCIA DO ESTADO DO CEARÁ S/A ...”, que define, na sua cláusula primeira, item 1.3, que “Os recursos decorrentes do empréstimo ... destinam-se à composição do capital de giro ...” (negritei);

b) cópia da RESOLUÇÃO – 052/2004, do Governo do Estado do Ceará, que aprovou financiamento em favor da COTECE S/A, no âmbito do FDI/PROVIN, definindo a subvenção no valor de 75% do ICMS recolhido dentro do prazo legal;

c) cópia do “DÉCIMO SEGUNDO ADITIVO AO CONTRATO DE MÚTUO ...”, firmado entre o “BANCO BRADESCO S/AE A EMPRESA COTECE S/A, ..., COM ANUÊNCIA E INTERVENIÊNCIA DO ESTADO DO CEARÁ ...”;

d) cópia da RESOLUÇÃO – 088/2013, do Governo do Estado do Ceará,..., aumentando a subvenção para 88% do valor do ICMS recolhido dentro do prazo legal;

e) cópia da RESOLUÇÃO – 142/2013, do Governo do Estado do Ceará,..., mantendo a subvenção em 88% do valor do ICMS recolhido dentro do prazo legal;

f) cópia da RESOLUÇÃO – 192/2013, do Governo do Estado do Ceará,..., mantendo a subvenção em 88% do valor do ICMS recolhido dentro do prazo legal;

2 - doc. 15, contendo cópia dos registros na conta “4.1.6.1.01.011 - DESCONTO EMPRÉSTIMO FDI/PROVIN”, do Razão (fls. 1705 e 1706), que evidencia os lançamentos contábeis mensais a crédito ao longo do ano de 2013, encerrada com o lançamento contábil a débito, no valor total de R\$ 4.390.369,34, com o seguinte histórico: “TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO RESULTADO”;

3 - doc. 16: contendo cópias dos “Registros Fiscais da Apuração do ICMS – operações próprias” de todos os meses de 2013.

Nessa vertente, a exigência do acervo documental necessário encontra amparo em decisões pretéritas desta Turma Ordinária (vg Resolução nº 1302-000.537, de 13 de março de 2018), a qual sobrestraiu o julgamento de Recurso, com o objetivo de remessa dos autos às Unidades de Origem, para que o contribuinte seja intimado a comprovar o cumprimento dos

requisitos tratados pelas Cláusula 2^a, 3^a e 4^a do Convênio ICMS nº 190. Esta providência encontra igual respaldo na Resolução nº 9101-00.0039, de 18/01/2018, da lavra da i. Conselheira Cristiane Silva Costa, da Câmara Superior, *verbis*:

Em precedentes desta Turma (acórdão nº **9101-003.163**, processo nº 13502.001153/2007-40), manifestei meu entendimento a respeito do Programa "Desenvolve" do Estado da Bahia. À ocasião mencionei que o reconhecimento de subvenção para investimento, que não é computada no lucro real, depende de: (i) intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital da subvenção para investimentos; (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Ocorre que foi recentemente aprovada a Lei Complementar nº 160/2017, que alterou a Lei nº 12.973/2014, inserindo os §4º e §5º ao artigo 30. O artigo 30 restou assim expresso em sua integralidade:

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

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

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

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

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

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

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

§ 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)

(grifamos)

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

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

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

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII- cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu a aplicação das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, aos benefícios anteriormente concedidos, em desacordo com o artigo 155, desde que **atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados**, nos termos dos artigos 10 e 3º:

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

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

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

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

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

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de

que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

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

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

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

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

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

§ 3º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

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

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

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

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

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

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

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

I- publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

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

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

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

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

Em que pese não ser o caso de sobreramento do feito – pois na DRJ já se apreciou o mérito da questão posteriormente à edição da Lei Complementar nº 160 – o presente processo ainda não supre o plexo documental na extensão necessária à conclusão, eis que inviável constatar o adimplemento inteiro aos requisitos da indigitada norma.

De mais a mais, vale repisar a existência de inúmeros precedentes neste CARF, no sentido de se oportunizar ao Contribuinte a apresentação de documentos (considerados essenciais ao julgamento do caso) na etapa recursal. E tal posicionamento tem como supedâneo o respeito deste Colegiado à busca pela verdade material, e o estrito adimplemento aos princípios que norteiam a atividade pública. Assim, a proposta de diligência significaria, sobretudo, uma questão de isonomia frente a outros Recorrentes, em circunstâncias de aceitação superveniente de provas.

De arremate, insta pontuar que praticamente todos os Estados tem cumprido com a determinação do CONFAZ (Convênio nº 190), no sentido de enquadrar formalmente seus incentivos fiscais aos efeitos da Lei Complementar nº 160/2017. Assim, ao se optar pela Diligência, estar-se-á prestigiando o absoluto respeito à verdade material e a busca deste e. Colegiado à efetividade máxima de suas decisões.

Por assim ser, e considerando o histórico deste e. Tribunal Administrativo em mitigar o rigor do momento de apresentação de provas, opino como melhor opção ao feito o encaminhamento dos presentes Autos à Unidade de Origem, para que se intime o Contribuinte a juntar os seguintes documentos e informações:

- (i) Protocolo de Intenções do Incentivo Fiscal concedido pelo Estado do Ceará;
- (ii) Termo de Registro e Depósito no CONFAZ, nos exatos termos demandados pela LC nº 160/17 e CV nº 190 Confaz;

Fl. 19 da Resolução n.º 1302-000.811 - 1^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 10380.730938/2017-31

- (iii) Cópia o ato concessivo, e aquele que convalidou os benefícios (SEFAZ); confirmando o adimplemento ao art. 30 da Lei nº 12.973/14 e cumprimento da LC nº 160 e CV nº 190 CONFAZ;
- (iv) Informar se o benefício fiscal está registrado como “Reserva de Lucro”, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/14;
- (v) Cópia do Livro Razão, a confirmar o lançamento das subvenções e das respectivas contrapartidas.

Cumpridas tais determinações, este processo deve ser devolvido a este órgão julgador para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira