



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.722530/2017-67
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-004.221 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2020
Recorrentes VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE. SUPERAÇÃO. MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

IRPJ E CSLL. DESPESAS COM RATEIO. REQUISITOS.

Para que seja admitido o aproveitamento de despesas rateadas entre empresas coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, devem ser cumpridos e comprovados pela entidade (i) que as despesas correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas ou incorridas; (ii) que os critérios de rateio sejam razoáveis e objetivos, devendo estar alinhados com o preço real do serviço prestado; (iii) que o rateio seja previamente formalizado entre as partes, através de instrumento contratual, em que reste previsto expressamente os critérios, formas de remuneração e justificativas para que as despesas sejam rateadas; (iv) que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe; (v) que a empresa descentralizada, beneficiária dos bens e serviços, aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe, de acordo com o critério de rateio; e (vi) que a contabilidade das entidades envolvidas reflita de forma fidedigna as operações. Não sendo comprovado algum destes requisitos, correta é a glosa da despesa pela fiscalização.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §§ 4º E 5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. APLICAÇÃO DE RECURSOS.

Subvenção para investimento é a transferência de recursos destinados à aplicação em bens e direitos visando implantar e expandir empreendimentos econômicos.

Com a promulgação e vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu os §§ 4º e 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, definiu - se legislativamente que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos e que tal entendimento

se aplica inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, cabendo ao ente federativo, na forma prevista no Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017 providenciar a publicação, registro e depósito do incentivo perante o CONFAZ.

Atendida pelo Estado da Bahia tal exigência, tendo a contribuinte feitos seus registros contábeis consoante previsto no caput do artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014 e considerando a desnecessidade de atendimento a quaisquer outros requisitos legais para o reconhecimento da subvenção para investimento além dos enumerados no dispositivo acima referido, esta se consolida e, por isso, fica ao largo da tributação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE CABÍVEL. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO INAPLICÁVEL.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada, com cominação específica, incide sobre valor não recolhido de estimativa mensal independentemente de tributo devido no ajuste anual.

Já a multa de ofício incide acerca da falta ou insuficiência de pagamento do tributo devido.

São duas materialidades distintas: aquela, refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado (violação do dever legal de antecipar pagamento de tributo) e, esta, pelo não pagamento de tributo devido, ajuste anual, em face da redução indevida da base de cálculo tributável (glosa de custos/despesas deduzidos indevidamente).

Em qualquer caso, a aplicação das penalidades decorre de atividade repressiva de fiscalização.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem materialidades e penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas.

Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário dar parcial provimento para afastar as exigências de IRPJ e seus reflexos, relativas à glosa de exclusões de receitas de subvenções. Por voto de qualidade negar provimento ao recurso em relação à concomitância da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelso Kichel.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Em análise o Recurso Voluntário e de Ofício, interposto contra o Acórdão 08-43.706 - 3ª Turma da DRJ/FOR, que por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento exonerando parcialmente o crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em virtude da decadência quanto aos fatos geradores relativos aos meses de janeiro a abril de 2012.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório do acórdão de primeira instância:

"Trata-se de impugnação contra auto de infração lavrado em 04/04/2017 em face da pessoa jurídica VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A, doravante denominada VOTORANTIM, para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cujos fatos geradores ocorreram no período de 01/01/2012 a 31/12/2013. O montante do crédito tributário constituído foi de R\$ 215.672.655,27, conforme discriminado nas

tabelas de fls. 1.010 e 1.011, constantes do item “123” do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 979/1.012).

Reproduz-se, do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal (fls. 1.014/1.015), a tabela abaixo, detalhando os valores lançados de ofício por tributo:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10480-722.530/2017-67	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 127.444.092,34
10480-722.530/2017-67	Auto de Infração	CSLL	R\$ 39.289.011,85
10480-722.530/2017-67	Auto de Infração	CSLL	R\$ 9.042.255,05
10480-722.530/2017-67	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 7.116.814,70
10480-722.530/2017-67	Auto de Infração	COFINS	R\$ 32.780.481,33
Total do Crédito Tributário			R\$ 215.672.655,27

I. Do procedimento fiscal

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, o procedimento fiscal teve por objetivo verificar a regularidade da interessada contribuinte em relação aos seguintes tributos, nos AC de 2012 e 2013:

i. IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

ii. IOF.

iii. Contribuições para a Previdência Social e para Outras Entidades e Fundos (Senar), incidentes sobre a comercialização de produção rural própria e adquirida de terceiros;

iv. Contribuição Previdenciária da Empresa/Empregador; e

v. Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Terceiros).

Até a data da emissão do referido Relatório, haviam sido encerrados os trabalhos de auditoria referentes ao IOF, com lavratura de auto de infração constante do processo administrativo fiscal n.º 10480.730388/2016-411, e os trabalhos de auditoria referentes à Contribuição Previdenciária (AC 2012), com lavratura de autos de no âmbito do processo n.º 10480.720577/2017-962.

A ação fiscal foi iniciada em 30/03/2016, através da ciência eletrônica do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 574/576), oportunidade em que a empresa foi intimada a apresentar diversos documentos necessários à análise da sua regularidade fiscal.

Em 20/04/2016, compareceu à Delegacia da Receita Federal em Recife o Sr. Phelippe Falbo Di Cavalcanti Mello - OAB/PE n.º 24.635, apresentando-se como procurador da empresa, para entregar parte da documentação solicitada (itens 1, 2, 20 e 27 do TIF), bem como requerimento da empresa solicitando prorrogação de prazo por mais 30 (trinta) dias para fins de atendimento dos demais itens, no que foi atendida.

Em 27/04/2016, a Fiscalizada apresentou arquivos digitais referentes ao Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), AC 2012 e 2013.

Em 11/05/2016, a Fiscalizada compareceu à DRF Recife para apresentar os itens 5, 7, 12, 15 e 16 do TIF, bem como requerer a prorrogação de prazo por mais 20 (vinte) dias para a apresentação dos demais documentos solicitados naquele Termo, no que foi atendida.

Em 17/05/2016, a fiscalizada tomou ciência do Termo de Intimação n.º 01, para que prestasse diversos esclarecimentos, concernentes à natureza jurídica de contas contábeis e comprovações de valores objeto de lançamento na ECD.

Assim prossegue o Relatório de Auditoria Fiscal:

17. Em 31/05/2016, a Fiscalizada compareceu à DRF Recife para apresentar os itens 6, 11 e 19 do TIF, e solicitou prorrogação de prazo por mais 20 (vinte) dias para apresentar os documentos ainda pendentes, no que foi atendida.

18. Em 06/06/2016, a Fiscalizada apresentou parte da documentação solicitada no item 5 do Termo de Intimação n.º 01, solicitando nova prorrogação de prazo para demais documentos ainda pendentes, por mais 20 (vinte) dias.

19. Em 20/06/2016, a Fiscalizada apresentou os documentos relativos aos itens 6,10 e 17 do Termo de Início da Fiscalização, e solicitou prorrogação de prazo, por mais 20 (vinte) dias para as demais pendências.

20. Em 27/06/2016, o sujeito passivo apresentou resposta ao Termo de Intimação n.º 01, referente aos itens 01, 02 e 06, daquele Termo, requerendo prazo de 20 (vinte) dias para os demais elementos/esclarecimentos ainda não apresentados.

21. Em 11/07/2016, a Fiscalizada apresentou documentos relacionados aos itens 10, 19 e 22 do Termo de Início da Fiscalização, bem como esclarecimentos sobre os itens 18 e 20 daquele mesmo Termo, requerendo ainda a prorrogação de prazo por mais 20 (vinte) dias para os demais elementos ainda não fornecidos.

22. Em 18/07/2016, apresentou resposta aos itens 03 e 04 do Termo de Intimação Fiscal n.º 01, solicitando, ainda, a prorrogação de prazo para apresentação de demais documentos/esclarecimentos por mais 20 (vinte) dias.

23. Em 01/08/2016, a Fiscalizada apresentou resposta complementar ao item 10 do TIF, e 24 do mesmo Termo, e solicitou prorrogação de prazo, por mais 20 (vinte) dias para apresentação dos documentos pendentes.

24. Em 08/08/2016, o sujeito passivo apresentou, mais uma vez, pedido de prorrogação de prazo para atendimento das pendências relacionadas ao Termo de Intimação n.º 01, item 4.

25. Em 22/08/2016, a Fiscalizada requereu prorrogação de prazo por mais 20 (vinte) dias para apresentação dos elementos ainda pendentes relacionados ao Termo de Início da Fiscalização.

26. Em 29/08/2016 e em 12/09/2016, a empresa apresentou esclarecimentos relacionados ao Termo de Intimação n.º 01.

27. Em 31/10/2016 a empresa foi cientificada, via ciência eletrônica, dos Termos de Intimações n.º 02 e 0314, ambos relacionados a pedidos de esclarecimentos sobre rubricas das folhas de pagamentos apresentadas à Fiscalização e suas contabilizações, além de pedidos de apresentação de documentos referentes aos

lançamentos contábeis realizados, tendo sido apresentadas respostas a estes Termos de Intimações em 08/11/2016, 18/11/2016, 28/11/2016 e 15/12/2016, para o Termo de Intimação Fiscal n.º 02 e 21/11/2016, 01/12/2016 e 15/12/2016, para o Termo de Intimação Fiscal n.º 03.

28. Em 04/11/2016, a Fiscalizada foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 0415, relacionado à apresentação de demonstrativos de incentivos fiscais, tendo a Fiscalizada apresentado respostas em 17/11/2016 e 28/11/2016 e 15/12/2016.

29. Também foi recebido [sic] pela Fiscalizada, Termos de Prorrogação, em 17/11/2016 e 02/12/2016, tendo sido concedidos os pedidos de prorrogações apresentados pela empresa.

30. Em 21/12/2016, a Fiscalizada foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 05, em que se requereu a apresentação de diversos documentos relativos às contribuições previdenciárias.

31. Em 06/02/2017, a Fiscalizada foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 06, em que se requereu novos esclarecimentos.

32. Em 09/02/2017, a Fiscalizada foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 07, tendo sido requeridos o total de receitas por estabelecimento, bem como os contratos de prestação de serviços em que a Fiscalizada foi a Contratada.

33. Em 20/03/2017, a Fiscalizada foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 08, tendo sido requerido que a mesma apresentasse Detalhamento Mensal referente às receitas de Incentivos Fiscais de ICMS de cada um dos Programas/Estados de que a mesma deteve benefícios fiscais (PROMARANHÃO - Maranhão, FDI - Ceará, PRODIC - Rondônia, PROINDÚSTRIA - Tocantins e PSDI - Sergipe), apontando, inclusive o lançamento contábil correspondente.

34. Em 27/03/2017, a Fiscalizada apresentou planilha contendo o resumo mensal das receitas decorrentes de incentivos fiscais de ICMS, bem como planilha apontando o lançamento contábil correspondente.

35. Anexa-se ao presente Relatório de Auditoria, extrato resumo das DCTF do período de 2012 e 2013, relacionando os tributos lançados pelo sujeito passivo, que foram considerados por esta Fiscalização. Os pagamentos referentes estão discriminados nos extratos DARF dos períodos de 2012 e 2013, extraído a partir dos sistemas da Secretaria de Receita Federal do Brasil - RFB.

A autoridade autuante explicitou, ainda, as infrações apuradas, apresentando a fundamentação para cada uma delas, nos seguintes termos:

1) DEDUÇÃO INDEVIDA DE GASTOS OPERACIONAIS – SERVIÇOS COMPARTILHADOS. Tributação do IRPJ/CSLL (Anos-calendário de 2012 e 2013).

36. Nas análises das contabilidades da empresa dos anos de 2012 e 2013, identificou-se que esta escriturou na conta do Grupo 42 (Gastos Operacionais), subgrupo 4211 (Custos e Despesas Comerciais e Administrativas), subgrupo 421107 (Serviços de Terceiros), conta-analítica 0033107140 (Serviços Compartilhados), nos valores de R\$ 2.602.573,41 e R\$ 3.714.669,17, respectivamente; que foram deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL dos respectivos anos.

(...)

41. Esta auditoria considerou as explicações oferecidas incompletas e insatisfatórias para justificar e comprovar a dedutibilidade de tais despesas à luz da legislação fiscal pertinente.

42. Intimada, a Fiscalizada não apresentou qualquer composição das origens das despesas contabilizadas provenientes de "rateio de despesas de terceiros", também não apresentou nenhuma documentação comprobatória dos referidos gastos. Deixou ainda de apresentar contrato(s) de compartilhamento de despesas.

43. Sobre o tema "gastos compartilhados", deve-se observar que, para a dedutibilidade de custos e despesas compartilhados entre unidades de um mesmo grupo empresarial, não basta comprovar que esses custos/despesas foram contratados, assumidos e pagos. É necessário comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos; que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais às atividades das empresas (art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda -Decreto n.º 3.000/1999) e que o rateio dos custos/despesas seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustado, mediante contrato firmado entre as partes envolvidas.

44. No caso sob análise, não ficou comprovado os gastos compartilhados [sic], nem o montante que deveria ser atribuído ao sujeito passivo, por rateio entre empresas do grupo.

45. Ressalte-se que, de maneira alguma se discute a possibilidade e licitude da repartição de despesas e/ou custos entre empresas do mesmo grupo. Incontestavelmente, a jurisprudência administrativa é pacífica a esse respeito, bem como, a sua admissibilidade pela Fiscalização tributária; desde que, fique demonstrado: que os gastos são necessários, normais e usuais; que sejam justificados os critérios de rateio (objetivos e previamente ajustados) e que seja demonstrada e comprovada a efetividade dos dispêndios.

46. Logo, a questão se restringe à prova de que esses requisitos foram observados pela Fiscalizada. Fato que, conforme narrado acima, não ocorreu na presente situação.

47. De fato, quando intimada, a Fiscalizada não logrou "explicar", tão pouco "compor" e muito menos comprovar com documentação hábil e idônea os lançamentos que constituíram redução do resultado do exercício relativo aos serviços compartilhados. Apenas, apresentou uma cópia do livro Razão com a abertura dos valores apurados no período em questão.

48. Nos casos de gastos compartilhados, além da comprovação documental das despesas/custos, é indispensável que o rateio se faça com base em contrato previamente ajustado (com a intenção de afastar a possibilidade de manipulação dos resultados), segundo critérios de rateio claros e objetivos (a fim de possibilitar a averiguação, pela Fiscalização, de sua observância), e definição dos gastos compartilhados de forma clara e objetiva (igualmente, para possibilitar a averiguação de sua normalidade e necessidade para a empresa que as assumiu).

49. Ademais ressalte-se que, nos termos do art. 221 do Código Civil, mesmo que o contribuinte houvesse apresentado contrato; este, por si só, não faria provaperante terceiros (no caso, a Fazenda Pública), a menos que estivesse corroborado com outros elementos de prova hábeis.

50. Conforme supramencionado, a Fiscalizada simplesmente não apresenta qualquer instrumento previamente acordado que justificasse o rateio desses gastos, fato que conduz tranquilamente à plena certeza de que esse critério, tão relevante para o tema, foi completamente negligenciado.

51. Destaque-se que, mesmo que houvesse o(s) contrato(s) de rateio previamente acordado(s), a dedutibilidade ainda ficaria condicionada à prova da normalidade e efetividade das despesas e a observância dos contratados critérios de rateio; tudo o que também não foi apresentado pela Fiscalizada.

52. Por tudo aqui devidamente circunstanciado, tem-se que:

(i) Não foi apresentado contrato prévio para o rateio das despesas;

(ii) Não foram apresentados documentos que comprovassem a efetividade das despesas; e,

(iii) Não foi formalmente demonstrada mediante documentação comprobatória a vinculação dos gastos com a atividade exercida e a correspondente vinculação ao objeto social.

53. Assim, conclui-se que as despesas registradas pela fiscalizada, na conta-analítica 0033107140 (Serviços Compartilhados), nos anos de 2012 e 2013, respectivamente, nos valores de R\$ 2.602.573,41 e R\$ 3.177.094,95, não são admitidas como dedutíveis das bases de tributação do IRPJ e da CSLL; portanto, serão adicionadas, por esta Fiscalização, ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL desses períodos de apuração, conforme Tabela Resumo a seguir:

Glosa - Gastos Compartilhados	
Mês/Ano	Valor Mensal /Glosa
Jan/2013	263.816,67
Fev/2013	263.816,67
Mar/2013	263.816,67
Abr/2013	268.104,61
Mai/2013	263.816,67
Jun/2013	259.976,83
Jul/2013	266.425,67
Ago/2013	263.938,85
Set/2013	265.820,87
Out/2013	263.816,67
Nov/2013	263.816,67
Dez/2013	269.928,10
Total 2013	3.177.094,95

Glosa - Gastos Compartilhados	
Mês/Ano	Valor Mensal /Glosa
Jan/2013	263.816,67
Fev/2013	263.816,67
Mar/2013	263.816,67
Abr/2013	268.104,61
Mai/2013	263.816,67
Jun/2013	259.976,83
Jul/2013	266.425,67
Ago/2013	263.938,85
Set/2013	265.820,87
Out/2013	263.816,67
Nov/2013	263.816,67
Dez/2013	269.928,10
Total 2013	3.177.094,95

54. Assim, procede-se ao lançamento do IRPJ e da CSLL dele decorrente. (grifou-se)

2) EXCLUSÃO INDEVIDA DAS RECEITAS DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – RECEITAS CONTABILIZADAS COMO SUBVENÇÃO PARA

INVESTIMENTO. Tributação do IRPJ/CSLL/Cofins/PIS (Anos-calendário de 2012 e 2013).

55. Nos anos-calendário objeto desta Fiscalização (2012 e 2013), a empresa auferiu receitas a título de subvenções de incentivos fiscais do ICMS, dos programas FDI (do Estado do Ceará), PROINDÚSTRIA (do Estado do Tocantins), PROMARANHÃO (do Estado do Maranhão), PRODIC (do Estado de Rondônia) e PSDI (do Estado de Sergipe), contabilizadas em sua conta contábil "0047101560 - Benefícios Fiscais", nos valores totais de R\$ 91.350.885,55 para o ano-calendário de 2012 e R\$ 98.838.800,11, para o ano calendário de 2013; e as excluiu na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

(...)

60. Contudo, não houve apresentação de maiores informações ou documentos que atendessem ao objeto da intimação. Foram apresentados os demonstrativos dos incentivos apontando, na contabilidade da Fiscalizada as contas contábeis em que se encontravam, nos anos calendários de 2012 e 2013, os lançamentos correspondentes aos incentivos fiscais. Também foram apresentados os Termos de Acordo que deram origem a esses.

61. Até o presente momento, não foram apresentados os projetos relativos aos benefícios fiscais de subvenção para investimentos, nem a destinação dada às receitas dos benefícios fiscais recebidos ("aquisição de bens e direitos vinculados a cada projeto para expansão ou modernização do empreendimento do qual a empresa foi beneficiária e a documentação comprobatória da aplicação efetiva e específica nesses bens e direitos).

62. Intimada através do Termo de Intimação Fiscal n.º 08, a Fiscalizada apresentou resumo mensal das receitas decorrentes de subvenções decorrentes de incentivos fiscais de ICMS, conforme Quadro abaixo:

MÊS	2012					
	FDI		PRO INDÚSTRIA	PRO MARANHÃO	PRODIC	PSDI
	Fábrica Poço Rede	Fábrica Solara	Fábrica Xambá	Fábrica São Luiz	Fábrica Porto Velho	Fábrica Laranjeira
1	0,00	1.107.305,40	1.684.777,11	0,00	1.648.602,40	724.752,14
2	0,00	3.108.348,42	2.605.981,61	291.790,35	3.431.876,27	4.243.779,88
3	0,00	275.249,78	1.125.424,22	8.213,38	435.476,54	1.754.933,65
4	88.363,32	5.065.978,22	1.540.854,01	778.205,37	0,00	579.782,00
5	42.242,20	2.465.413,89	1.980.927,34	1.468.565,92	2.732.709,52	1.009.350,28
6	120.783,88	206.338,80	1.778.487,14	1.179.780,85	2.223.607,83	1.637.568,00
7	75.791,69	2.154.599,44	1.422.381,02	1.197.767,71	2.008.338,99	231.953,97
8	140.436,93	1.240.953,89	1.349.022,64	578.812,82	3.807.616,24	0,00
9	240.681,54	1.750.883,23	1.830.549,89	1.199.832,28	2.640.029,30	477.996,75
10	334.282,91	1.750.227,95	910.208,27	406.478,62	2.695.763,12	1.818.100,82

11	336.943,37	1.598.724,77	1.321.355,48	1.209.006,20	1.887.043,80	2.231.237,71
12	0,00	427.399,46	444.855,48	1.374.056,80	1.546.691,80	1.873.333,32
TOTAL	1.279.232,84	21.113.607,78	28.194.824,87	9.355.289,11	25.785.833,68	13.581.886,54
TOTAL						91.350.885,55

MÊS	2013					
	FDI		PRO INDÚSTRIA	PRO MARANHÃO	PRODIC	PSDI
	Fábrica Poço Rede	Fábrica Solara	Fábrica Xambá	Fábrica São Luiz	Fábrica Porto Velho	Fábrica Laranjeira
1	57.169,80	1.689.658,69	1.211.362,97	1.897.815,46	2.182.568,23	3.770.324,23
2	233.062,75	981.842,27	1.384.984,88	775.285,02	2.095.961,86	2.778.882,99
3	56.634,64	1.654.345,31	1.172.757,77	870.751,91	1.822.112,83	4.993.883,59
4	278.077,67	831.364,63	1.214.973,98	862.964,13	1.456.216,14	1.864.138,16
5	286.829,70	3.043.815,80	1.968.848,09	804.068,87	2.187.509,35	2.338.478,02
6	219.323,51	1.168.825,68	1.485.483,45	911.735,44	1.235.243,28	2.964.858,64
7	296.184,81	1.164.281,21	1.206.848,67	1.020.789,20	1.855.262,38	2.149.885,47
8	0,00	1.355.378,71	1.114.459,48	1.301.449,21	2.403.339,87	3.697.521,23
9	282.733,13	2.052.123,50	557.643,68	1.461.980,85	1.657.144,39	3.853.235,08
10	439.854,85	1.938.354,12	796.418,36	1.587.904,64	1.264.842,88	2.974.582,70
11	487.793,63	1.634.378,99	588.535,78	1.595.330,16	899.779,81	3.933.671,08
12	295.088,04	1.438.671,64	1.040.260,35	1.474.648,68	47.948,73	2.078.926,25
TOTAL	3.883.964,51	27.884.608,87	21.803.681,27	13.403.862,97	19.644.518,27	33.642.637,87
TOTAL						98.838.800,11

63. As subvenções recebidas por empresas, mediante a transferência de recursos por pessoas jurídicas de direito público, podem ter duas aplicações distintas: financiarem o custeio da atividade operacional, ou financiarem investimentos de implantação ou expansão do empreendimento empresarial. Podem, ainda, contemplar a ambas as finalidades.

64. No entanto, essas destinações dos valores recebidos por subvenção estatal são bem distintas entre si e caracterizam as suas classificações fiscais.

65. Conforme está especificado na legislação, as subvenções correntes, para custeio ou operação, enquadram-se como outras receitas operacionais, e como tal, compõem o lucro operacional das empresas, e estão previstas no art. 44, inciso IV, da Lei 4.506, de 1964.

66. No Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99), as subvenções correntes são referidas no art. 392, a saber:

(...)

67. As subvenções para investimento também são receitas tributáveis, classificadas no rol das receitas não operacionais das empresas (até 2007). No entanto, estas, por sua vez, podem ser excluídas do Lucro Real nas condições estabelecidas no art. 38, § 2º, do Decreto-Lei 1.598/77 e no art. 1º, inciso VIII, do Decreto-Lei 1.730/79.

68. Estes dispositivos legais estão reproduzidos no art. 443 do RIR/99, a saber:

(...)

70. Por seu turno, o referencial normativo a ser seguido por toda administração tributária federal quanto à classificação fiscal das subvenções estatais, bem como o seu tratamento fiscal, está edificado no Parecer Normativo (PN) CST n.º 112/78 da Secretaria Receita Federal do Brasil.

71. Nesse sentir, para melhor compreensão e esclarecimento do tema, transcreve-se aqui as partes deste Parecer Normativo que estabelece as características essenciais das subvenções para custeio e para investimento, e explicita os seus reflexos tributários:

(...)

72. As alterações na legislação societária trazidas pelas Leis n.ºs 11.638/2007 e 11.941/2009, com relação às doações ou subvenções para investimentos, em nada altera as suas características conceituais essenciais; vindo apenas tratar sobre métodos e critérios de contabilização desses benefícios e se repetir com relação à necessidade de sua não destinação diversa a do empreendimento beneficiado.

(...)

76. Continuando a discorrer sobre as interpretações emanadas pelo Parecer Normativo CST 112/78, temos que este, ao seu final, sintetiza o tratamento tributário a ser dados às subvenções, nos seguintes termos:

7- CONCLUSÃO

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra "b" do Decreto-lei n.º 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I- As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não-operacional;

II- SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III- As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

(Grifos desta Fiscalização)

77. Conforme o PN CST n.º 112/78, a correta interpretação para a expressão "subvenção para investimento" deve se caracterizar quando existirem acumuladas as seguintes condições:

i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, e que

iii) o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

78. A essência da concessão de benefícios fiscais está dentro da lógica de que tais benefícios devem gerar ganhos socioeconômicos superiores aos que poderiam ser gerados se os recursos fossem aplicados em inversões públicas diretas; ou seja, aceitar uma interpretação diferente, da que está produzida pelo Parecer Normativo significaria tão somente uma tentativa de beneficiar o poder econômico empresarial em detrimento do conjunto da sociedade.

79. Deve-se ainda registrar aqui, com o devido realce, é que o único dispositivo legal válido para disciplinar, no âmbito federal, o tema das subvenções fiscais é o Parecer Normativo CST n.º 112/78.

(...)

82. A Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017, em seu art. 198, § 7º, deixa claro que a subvenção recebida do Poder Público, em decorrência de benefício fiscal,

para que possa ser excluída da apuração do lucro real, não pode ter seus recursos livremente movimentados na pessoa jurídica detentora do benefício.

83. Fica evidente que quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. (...)

(...)

103. Como se verifica da análise perfunctória, os Programas de Incentivos Industriais instituídos pelas unidades federadas visam estimular o desenvolvimento do Estado seja através de aplicações em ativos fixos, seja através do custeio da atividade da empresa. Pode-se concluir, sem sombra de dúvidas, que existem equívocos conceituais quanto a sua classificação de subvenção estatal; qual seja:

a) apesar desses normativos usarem a expressão "subvenções para investimentos", não o fazem na sua forma estrita (ou técnica), quando afirmam que serão consideradas subvenções para investimentos quando o benefício financeiro for aplicado no funcionamento da empresa, ou seja, no capital de giro, em contradição às características essenciais emanadas pelo PN ao classificar a subvenção para fins de tratamento fiscal; e

b) apesar de ter como finalidade atrair e fomentar investimentos para o Estado do Ceará, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, não exige a destinação dos recursos ofertados para investimentos fixos nas empresas beneficiadas, de forma restrita, ou seja, não é a intenção do subvencionador de destinar os valores subvencionados para investimento na forma específica a que se refere o PN CST n.º 112/78; pois, para tanto exigiria que tais recursos fosse investido [sic] unicamente em bens e direitos, que redundassem em implantação, ampliação ou revitalização desses empreendimentos.

104. No entendimento do PN CST n.º 112/78, a possibilidade de inversão dos recursos da subvenção em capital de giro por si só já a caracteriza a subvenção como sendo para custeio, ou seja, aquela que tem por finalidade financiar o fluxo de pagamento de despesas e custos da atividade operacional da empresa.

105. Ademais, até onde se pode pesquisar junto às legislações dos Estados acima descritos, dentro dos seus programas de incentivos fiscais do ICMS inexistem acompanhamentos quanto às efetivas destinações dadas aos recursos oferecidos aos seus contribuintes, por conta dos programas; ou seja, inexistem quaisquer mecanismos de vinculação entre os valores auferidos com os benefícios fiscais do ICMS e as aplicações efetivas e específicas desses recursos em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico beneficiado.

106. Em conclusão, no que se refere à intenção do órgão subvencionador de destiná-los para investimento, os benefícios fiscais emanados dos programas não podem ser considerados subvenções para investimentos, haja vista que os recursos originados pelos não pagamentos do ICMS podem ser utilizados como convier à beneficiária, investimento fixo e/ou capital de giro, não havendo a intenção do subvencionador na destinação do benefício como para investimento ou custeio.

107. Resta, portanto, afastada a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes dos benefícios fiscais estaduais do ICMS utilizados pela Fiscalizada, nos anos de 2012 e 2013, na apuração do IRPJ e da CSLL.

108. Na análise acima, fica claro que duas das condições para exclusão das subvenções para investimento para apuração do lucro real não foram cumpridas no caso em comento: a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento (entendendo-se como tal aplicação em inversões fixas) e a efetiva e específica aplicação desta subvenção, pela Fiscalizada, nos investimentos previstos no projeto (não foram apresentados documentos referentes a este item).

109. Assim, procede-se à glosa dessa Exclusão utilizada para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme consubstanciado na tabela a seguir: (grifou-se)

Incentivos Fiscais – ICMS	
Mês / Ano	Valor (R\$)
Janeiro/2012	5.165.435,77
Fevereiro/2012	13.921.766,23
Março/2012	3.600.291,39
Abril/2012	9.443.005,64
Maió/2012	9.638.609,39
Junho/2012	7.086.556,59
Julho/2012	7.050.812,82
Agosto/2012	7.176.842,54
Setembro/2012	8.099.973,00
Outubro/2012	7.717.059,69
Novembro/2012	8.737.312,93
Dezembro/2012	7.624.191,66
Total	95.261.857,65

Incentivos Fiscais – ICMS	
Mês / Ano	Valor (R\$)
Janeiro/2013	9.838.901,70
Fevereiro/2013	8.241.308,15
Março/2013	9.670.503,25
Abril/2013	6.528.358,71
Maió/2013	8.711.325,79
Junho/2013	7.155.366,10
Julho/2013	7.633.423,74
Agosto/2013	9.276.169,52
Setembro/2013	9.034.320,43
Outubro/2013	8.957.959,55
Novembro/2013	7.518.489,43
Dezembro/2013	6.368.573,79
Total	98.934.700,16

3) PAGAMENTO A MENOR DE ESTIMATIVA MENSAL DO IRPJ E DA CSLL – MULTA ISOLADA PELA FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DEVIDA. Tributação do IRPJ/CSLL (Anos-calendário de 2012 e 2013).

110. Nos anos-calendário de 2012 e 2013 a empresa foi tributada pelo IRPJ com base no lucro real anual, sujeita ao pagamento das estimativas mensais desse tributo.

111. Com as adições das despesas consideradas não dedutíveis do IRPJ, referidas no item acima, tem-se que a empresa, além do pagamento a menor do IRPJ, vem incorrer, também, em pagamentos a menor das estimativas mensais dos meses de janeiro a dezembro/2012 e janeiro a novembro/2013, quando optou pelo pagamento da estimativa mensal com base no balanço/balancete de suspensão/redução.

112. A falta do pagamento do IRPJ devido mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007), que diz:

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

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

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

113. Assim é que, apresenta-se o Quadro Resumo abaixo, com os valores das multas devidas pelo não pagamento das estimativas mensais, que estão detalhados no "Demonstrativo de Apuração do IRPJ - Quadro A - Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada por Falta de Pagamento" e estão apresentados abaixo:

Multa pelo não pagamento da Estimativa Mensal do IRPJ	
Mês / Ano	Valor (R\$)
Janeiro/2012	645.679,47
Fevereiro/2012	1.740.220,78
Março/2012	460.036,42
Abril/2012	1.180.375,71
Maior/2012	1.204.826,18
Junho/2012	888.819,57
Julho/2012	881.351,61
Agosto/2012	897.105,32
Setembro/2012	1.012.496,62
Outubro/2012	964.632,46
Novembro/2012	1.092.164,11
Dezembro/2012	12.270.329,56

Multa pelo não pagamento da Estimativa Mensal do IRPJ	
Mês / Ano	Valor (R\$)
Janeiro/2013	1.329.862,71
Fevereiro/2013	2.328.738,59
Março/2013	1.208.812,91
Abril/2013	816.044,84
Maior/2013	1.089.378,59
Junho/2013	896.472,30
Julho/2013	954.177,97
Agosto/2013	1.169.621,19
Setembro/2013	1.133.833,60
Outubro/2013	1.119.744,95
Novembro/2013	942.901,11
Dezembro/2013	11.933.161,58

115. Com as adições das despesas consideradas não dedutíveis também da CSLL, referidas acima, tem-se que a empresa, além do pagamento a menor da CSLL, vem incorrer em pagamentos a menor das estimativas mensais durante os meses dos anos de 2012 e 2013.

117. Os valores das multas devidas pelo não pagamento das estimativas mensais estão detalhados no nosso "Demonstrativo de Apuração da CSLL - Quadro A - Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada por Falta de Pagamento" e estão apresentados abaixo:

Multa pelo não pagamento da Estimativa Mensal de CSLL	
Mês / Ano	Valor da Multa Isolada (R\$)
Jan/2013	442.750,58
Fev/2013	395.469,97
Mar/2013	435.172,65
Abr/2013	293.776,14
Mai/2013	392.009,66
Jun/2013	323.216,95
Jul/2013	343.504,07
Ago/2013	417.427,63
Set/2013	410.295,26
Out/2013	403.108,18
Nov/2013	340.942,48
Dez/2013	405.553,30

Multa pelo não pagamento da Estimativa Mensal de CSLL	
Mês / Ano	Valor da Multa Isolada (R\$)
Jan/2013	442.750,58
Fev/2013	395.469,97
Mar/2013	435.172,65
Abr/2013	293.776,14
Mai/2013	392.009,66
Jun/2013	323.216,95
Jul/2013	343.504,07
Ago/2013	417.427,63
Set/2013	410.295,26
Out/2013	403.108,18
Nov/2013	340.942,48
Dez/2013	405.553,30

4) DEDUÇÃO INDEVIDA NO AJUSTE ANUAL DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (A TÍTULO DE IR FONTE E ESTIMATIVAS MENSAS PAGAS). Tributação do IRPJ (Ano-Calendarário de 2013).

118. Conforme se pode observar pela análise do quadro C do demonstrativo de apuração do IRPJ do ano calendário de 2013, elaborado por esta Fiscalização a partir dos dados informados pelo contribuinte em sua declaração IRPJ, o contribuinte se utilizou de uma dedução do IRPJ devido no ajuste anual de 2013, quando se considera as deduções a título de IR Fonte e estimativas mensais pagas, em valor de R\$ 19.595,34 acima do que lhe era de direito.

119. Tal constatação decorre dos seguintes fatos:

1) Como está informado na Ficha 57 - Demonstrativo do Imposto de Renda, CSLL e Contribuição Previdenciária Retidos na Fonte, no ano de 2013 a empresa sofreu retenção a título de IR Fonte no montante de R\$ 11.124.011,06;

2) Desse valor de IR Fonte, a empresa se utilizou de um total de R\$ 28.672.230,71 para pagar estimativas mensais e está deduzindo um total de R\$ 11.049.367,56 na linha 17 da Ficha 12 a título de IR Fonte.

3) Assim, a Fiscalizada estaria pleiteando uma dedução total de IR Fonte de R\$ 11.049.367,56 (ou seja, R\$ 327.297,39 acima do que sofre de retenção no ano, que seria de R\$ 10.722.070,17).

4) No entanto, como o contribuinte está pleiteando uma dedução, na linha 21, da Ficha 12, a título de estimativa paga no valor de R\$ 28.672.230,71, quando considerando as informações das Ficha 11 (Estimativas) o valor de direito seria R\$ 28.979.932,76, tem-se aí informado um valor a menor de R\$ 307.702,05.

5) A soma algébrica do que está sendo pleiteado a maior na linha 17 e a menor na linha 21, resulta numa dedução a maior do IRPJ no ajuste anual de R\$ 19.595,34.

120. Dessa forma, procede-se ao lançamento de IRPJ no valor de R\$ 19.595,34 utilizados indevidamente pela Fiscalizada a título de dedução de imposto de renda no ajuste anual do ano-calendarário de 2013:

Dedução Indevida do Retido na Fonte informado em DIPJ	
Mês / Ano	Valor do Tributo (R\$)
Dezembro 2013	19.395,34

5) DEDUÇÃO INDEVIDA DE CSLL RECOLHIDA POR ESTIMATIVA INFORMADO EM DIPJ (AJUSTE ANUAL). Tributação da CSLL (Ano-Calendarário de 2013).

121. Como se verifica na DIPJ 2014 do ano-calendarário 2013 apresentada pelo sujeito passivo, foi informado o valor de R\$ 34.665.528,42 (Ficha 17/Linha 92) a título de CSLL Mensal paga por Estimativa, quando, somando-se as retenções na fonte da CSLL utilizadas nos pagamentos das estimativas mensais informados nas fichas 16 dessa DIPJ, com os valores efetivamente pagos ou compensados a título de estimativas mensais, conforme informados nas DCTF, estes somar o valor de apenas R\$ 34.649.136,02 (vide informações apuradas nos demonstrativo de apuração da CSLL do ano calendarário de 2013, elaborado por esta Fiscalização - DOCUMENTO 19).

122. Dessa forma, foi utilizada indevidamente como dedução da CSLL R\$ 16.392,41, ora objeto do presente lançamento:

Dedução Indevida de CSLL paga por Estimativa no Ajuste Anual	
Mês / Ano	Valor do Tributo (R\$)
Dezembro 2013	16.392,41

Apreciada a impugnação onde se requereu o cancelamento das exigências dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL (e reflexos de PIS e COFINS), na medida em que (i) efetivamente ocorreram gastos operacionais que foram regularmente compartilhados e (ii) está-se diante de incentivos fiscais de ICMS que devem ser considerados como "subvenções para investimento", o lançamento foi mantido em parte, exonerando parcialmente o crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em virtude da decadência quanto aos fatos geradores relativos aos meses de janeiro a abril de 2012.

A decisão recorrida, restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendarário: 2012, 2013

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

O recurso subvencionado por Estado-Membro que não possua vinculação com a aplicação exclusiva e específica em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracteriza como subvenção para investimentos, devendo ser computado na determinação do lucro real.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DE EXPLORAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

O gozo da isenção ou redução do imposto sobre a renda como incentivos ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados.

Por disposição expressa da legislação tributária, é vedada a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento de ofício para fins de novo cálculo dos referidos incentivos.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada incidente sobre a diferença não recolhida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). LANÇAMENTO REFLEXO. É dispensável a emissão de novo MPF, ou de MPF complementar, quando as infrações apuradas, em relação ao tributo contido no MPF-F, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, hipótese em que estes são considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa. LANÇAMENTOS POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O direito de a Fazenda Pública rever lançamento efetivado por homologação, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir da data em que é considerado ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, quando existir o pagamento antecipado do tributo e não restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012, 2013 DECISÕES ADMINISTRATIVAS COLACIONADAS. EFEITOS. Decisões administrativas emanadas de outros órgãos do contencioso, ainda que proferidas pela segunda instância administrativa, exceção feita àquelas pautadas em Súmulas chanceladas pelo Ministro da Fazenda, não ostentam efeito vinculante perante as DRJs.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada com a decisão retro, a Recorrente protocolou recurso voluntário, onde apresenta sua inconformidade em relação ao acórdão proferido, calcado nas mesmas razões já deduzidas na sua impugnação: 1. que a partilha das despesas não é razoável, e que o contrato de partilha seria fundamental para convalidar o procedimento do contribuinte, caberia à autoridade fiscal, ao invés de simplesmente glosar a totalidade das despesas, admitir que os elementos fáticos postos à disposição, por conterem vícios, erros ou deficiências, não permitiriam a

apuração do lucro real, e, com isto, arbitrar o lucro (art. 530 e ss. Regulamento do Imposto de Renda), o que não foi feito; 2. Que todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, a ser considerado uma subvenção para investimento; 3 – impossibilidade da concomitância entre a multa isolada e a de ofício; 4 - jamais poderia haver exigência de PIS e de COFINS sobre tais valores, pela simples razão de que tais importâncias não configuram receita, de qualquer espécie.

Por Resolução, a Tuma votou pelo sobrestamento do processo, com a conversão do julgamento em diligência, para a remessa do presente processo à Unidade de Origem para que a Contribuinte seja intimada, a partir do dia 01/08/2019, a comprovar o cumprimento, por parte dos Estados do Ceará, Tocantins, Maranhão, Rondônia e Sergipe, dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, bem como o CONFAZ afim de que demonstre que houve por parte dos Estados envolvidos o depósito dos requisitos.

Intimado sobre o resultado do julgamento, a Recorrente trouxe aos autos a comprovação solicitada, juntando aos autos cópias das páginas do DOU onde foram publicados os Decretos Estaduais, em que os Estados do Ceará, Tocantins, Maranhão, Rondônia e Sergipe consolidaram os atos normativos de benefícios fiscais por ele concedidos, dentre os quais encontra-se o benefício objeto desta demanda; e os respectivos Certificados de registro e depósito, no qual, demonstra o depósito no CONFAZ a planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, atendendo ao previsto na cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017, conforme tabela abaixo reproduzida:

Estado	Benefício	Legislação	Atendimento LC 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017	Depósito CONFAZ
Ceará	FDI/PROVIN	Lei 10367/79	Decreto Estadual 32563/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 12/2018
Tocantins	PROINDÚSTRIA	Lei 1385/03	Decreto Estadual 5793/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 11/2018
Maranhão	PROMARANHÃO	Lei 9121/10 (Lei 10259/15)	Portaria GABIN 84/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 38/2019
Rondônia	PRODIC	Lei 1558/05	Decreto Estadual 22699/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 34/2018
Sergipe	PSDI	Lei 3140/91 e Decreto 15970/96	Decreto Estadual 30992/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 13/2018

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

Os Recursos Voluntário e de Ofício são tempestivos e suas matérias se enquadram na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

DO RECURSO DE OFÍCIO.

Decadência.

Trata-se o Recurso de Ofício de devolução à análise deste colegiado da parcela do crédito exonerada em razão do Acórdão “a quo” ter reconhecido a decadência de parte do crédito originalmente lançado, no que diz respeito ao período de janeiro a abril de 2012.

Isto porque, conforme decisão de piso a contribuinte alegou a decadência do direito de lançar o crédito tributário referente ao período de janeiro a abril de 2012, já que somente foi intimada da lavratura dos autos de infração em abril de 2017, pleiteando a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, pelo que deve ser reconhecida a decadência em relação aos fatos havidos no período acima especificado, já que a ciência dos lançamentos se deu no dia 05/04/2017.

O entendimento na origem foi no sentido de que o IRPJ, a CSLL, a Contribuição para PIS/Pasep e a Cofins são exigidos pela modalidade de lançamento prevista no art. 150 do CTN (lançamento por homologação), em que a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa. Nessa modalidade, a regra para contagem do prazo decadencial a ser observada, a princípio, é a estabelecida no § 4º do referido art. 150, do CTN.

Nessa modalidade de lançamento, tendo o sujeito passivo efetuado o recolhimento do tributo, cabe à Fazenda Pública homologá-lo ou proceder ao lançamento de ofício, caso o montante pago não extinga totalmente a dívida. Transcorrido o prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, sem que o fisco tenha se pronunciado, ocorre a chamada homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, não tendo o contribuinte efetuado o recolhimento do tributo, ou se tratando de dolo, fraude ou simulação, em conformidade com interpretação extraída da combinação do art. 149, inciso V, com o art. 173, inciso I, ambos do CTN, o termo inicial do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesses termos, apenas o não pagamento antecipado ou a comprovada prática de dolo, fraude ou simulação tem o condão de postergar o termo inicial do lustro decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que seria possível o lançamento, em consonância com o entendimento exarado pelo STJ no julgamento do REsp nº 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 473-C do antigo CPC, e com a Resolução STJ nº 08/2008.

No caso em apreço, como já bem observado na origem, não se verificou nenhuma das duas hipóteses capazes de deslocar o termo inicial do prazo decadencial, pois houve

pagamento antecipado dos tributos objeto de lançamento de ofício (fls. 745/804) e não restou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Isso posto, para os tributos lançados o termo inicial do prazo decadencial será a data da ocorrência dos fatos geradores. Como a ciência das autuações ocorreu em 05/04/2017, deu-se em uma data em que já se encontrava configurada a decadência do direito de lançar para as competências janeiro a abril de 2012.

Portanto, acata-se a prejudicial de decadência parcial do crédito tributário, tal qual já deferida no Acórdão recorrido, o qual não merece reformas no que diz respeito ao reconhecimento da decadência referente ao períodos de janeiro a abril de 2012.

Neste seguir, NEGO provimento ao Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

DO RATEIO DE DESPESAS.

No que diz respeito ao rateio de despesas, nos termos do acórdão DRJ, a pretensão da Recorrente restou negada, ante a seguinte fundamentação:

Do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 7.202/7.209 elaborado pela unidade de origem, extrai-se que os percentuais de rateio são aplicados ao orçamento de acordo com os serviços utilizados por cada empresa do Grupo, definidos no “Acordo de Níveis de Atividades – ANA”, o qual sequer é assinado, pois suas aprovações são realizadas por controllers responsáveis pelo orçamento das unidades, via e-mail.

Considerando que o compartilhamento das despesas pelo Grupo não segue critérios formais, é possível incluir ou excluir despesas nesse rateio, inclusive de modo retroativo, mediante decisões tomadas entre as partes e com simples “trocas de e-mails”.

Tal procedimento adotado pela autuada vai de encontro ao teor da Solução de Divergência Cosit n.º 23, de 2013 (parcialmente reproduzida no Relatório de Diligência), a cujo entendimento este órgão julgador se vincula por força do art. 9º da IN RFB n.º 1.396, de 2013. De acordo com o aludido ato normativo, como visto, o rateio deve se dar através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes.

Não tendo sido cumprido o referido requisito, portanto, rejeita-se o argumento posto pela pessoa jurídica interessada.

Nota-se que, mesmo após alertada quanto a necessidade de trazer para os autos o instrumento que fora firmado entre as partes intervenientes no compartilhamento das despesas pelo grupo, apontando quais os critérios e objetivos do compartilhamento, em sede de Recurso Voluntário, ela permaneceu insistindo pura e simplesmente na demonstração da efetividade das despesas, quando a prova a ser demonstrada era outra, qual seja, justamente a prova do compartilhamento da despesa existente e as suas condições.

Não se trata aqui de criar obrigação não prevista em lei, como quer fazer crer a Recorrente, quando discorre a respeito do princípio da legalidade, mas sim de empregar eficácia e veracidade ao procedimento que ela diz ter cumprido ao optar pelo compartilhamento de despesas.

De modo que há falta de melhores elementos probatórios a instruir a demonstração dos critérios e objetivos do compartilhamento de despesas que a Recorrente alega ter empreendido, mantenho a glosa, tal qual a decisão de piso, a qual mantenho, em relação a esse item, por seus próprios e acertados fundamentos.

EXCLUSÃO INDEVIDA DAS RECEITAS DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – RECEITAS CONTABILIZADAS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

Observa-se que uma das matérias em julgamento diz respeito à exclusão indevida das receitas de incentivos fiscais do ICMS na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, receitas contabilizadas como subvenção para investimento.

Isto porque, no Termo de Verificação Fiscal embasou a autuação, restou descrito que nos anos-calendário objeto desta Fiscalização (2012 e 2013), a empresa auferiu receitas a título de subvenções de incentivos fiscais do ICMS, dos programas FDI (do Estado do Ceará), PROINDÚSTRIA (do Estado do Tocantins), PROMARANHÃO (do Estado do Maranhão), PRODIC (do Estado de Rondônia) e PSDI (do Estado de Sergipe), contabilizadas em sua conta contábil “0047101560 – Benefícios Fiscais”, nos valores totais de R\$ 91.350.885,55 para o ano-calendário de 2012 e R\$ 98.838.800,11, para o ano calendário de 2013; e as excluiu na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Os benefícios fiscais restaram regulamentados pelas seguintes legislações:

1) – FDI (Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará) (Estado do Ceará)

Lei nº 10.367 de 07/12/1979 que criou o fundo de Desenvolvimento industrial do Ceará – FDI. Examinando a Lei, observa-se, já no caput do seu art. 2º que a finalidade do mencionado programa é de desenvolvimento econômico do Ceará.

Art. 2º. O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, conforme disposto em regulamento, poderá assegurar às sociedades empresárias e cooperativas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento econômico do Estado, incentivos para implantação, funcionamento, realocação, ampliação, modernização, diversificação ou recuperação, sob as formas de incentivos fiscais e financeiros, subscrição de ações, participações societárias, empréstimos, inclusive com subsídios sobre o principal e encargos financeiros, prestações de garantias, aquisição de debêntures e subsídios de tarifas de água e esgoto. (Redação dada ao caput pela Lei nº 13.377, de 29.09.2003, DOE CE de 29.09.2003, com efeitos a partir de 11.09.2003)

No seu art. 5º, declara que a atração e fomento desses investimentos devem materializar-se, nas hipóteses de implantação, funcionamento, realocação, ampliação, modernização diversificação ou recuperação. Da leitura do dispositivo, fácil concluir que a destinação do incentivo é não apenas de investimento fixo, mas também de capital de giro.

2) – PROINDÚSTRIA (Estado do Tocantins)

O PROINDÚSTRIA é um programa do Governo do Estado do Tocantins, criado pela Lei Estadual n.º 1.385 de 09/07/2003, visando estimular a instalação de indústrias no Estado do Tocantins.

Art. 1º. É instituído o Programa de Industrialização Direcionada – PROINDÚSTRIA com vistas a estimular a instalação de indústrias no Estado do Tocantins. (Redação dada ao caput pela Lei n.º 1.392, de 22.08.2003, DOE TO de 01.09.2003)

(...)

Art. 7º. O Poder Executivo poderá:

I - instituir programas de apoio ao PROINDÚSTRIA, com vistas ao financiamento de capital de giro e investimentos fixos, inclusive infra-estrutura necessária aos empreendimentos incentivados na forma desta Lei; (Redação dada ao inciso pela Lei n.º 1.762, de 02.01.2007, DOE TO de 04.01.2007)

Através desse programa, o governo do Estado do Tocantins deixou claro que o programa de incentivos fiscais criado para estimular a instalação de indústrias no Estado visa ao financiamento de capital de giro e de investimentos fixos.

Oferecer benefícios pecuniários com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista, claro concorrerá na melhoria das atividades econômicas dos beneficiários e da região, mas, na medida em que não há exigência e condicionante de investir os recursos em ativos fixos, não se pode afirmar que houve a vontade do órgão subvencionador para a destinação dos recursos em investimento; eis que, o subvencionado pode dar a destinação a esses recursos que melhor entender – inclusive, unicamente para o seu custeio.

Logo, com relação ao programa de incentivo fiscal PROMARANHÃO, não se identificou a existência de efetiva intenção de que os recursos oriundos desses benefícios devam ser destinados unicamente a investimentos, de forma a que essa subvenção possa ser classificada como “subvenção para investimentos”, na interpretação dada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/78.

3) – PROMARANHÃO (Estado do Maranhão)

O PROMARANHÃO, através da Lei Estadual n.º 9.121, de 04 de março de 2010, criou o Programa de Incentivo às atividades industriais e tecnológicas no Estado do Maranhão. Veja-se transcrito seu art. 1º:

Art. 1º. Fica criado o Programa de Incentivo às Atividades Industriais e Tecnológicas no Estado do Maranhão (*PROMARANHÃO*) com o objetivo de:

I - incentivar a:

a) *implantação de novas indústrias e agroindústrias;*

b) *ampliação, realocização e reativação das indústrias e agroindústrias sediadas no Estado do Maranhão;*

II - fomentar o desenvolvimento da indústria e agroindústria de pequeno porte a ser definida em regulamento. (NR) (Redação dada ao inciso pela Lei n.º 9.391, de 06.06.2011, DOE MA de 10.06.2011, conversão da Medida Provisória n.º 94, de 28.04.2011, DOE MA de 02.05.2011)

No Ofício Circular n.º 14/2011-GAB/SEDINC, da Secretaria de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio do Maranhão³⁰, restou claro que o objetivo do programa não é o investimento unicamente em bens e direitos, in verbis:

Prezado Senhor,

O Governo do Estado do Maranhão, por meio da Secretaria do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, em parceria com a Federação das Indústrias do Estado do Maranhão, realiza o Programa de Desenvolvimento dos Fornecedores, que conta com apoio da Alumar, Cemar, Consórcio Ceste, MPX

Energia, Grupo Renosa e Vale.

Implantado em outubro de 1999, o Programa desenvolve ações voltadas para capacitação gerencial e certificação, com o objetivo de melhorar a gestão e competitividade, contribuindo para a inserção das empresas locais na cadeia de fornecimento de bens e serviços das grandes empresas que operam ou que venham a se instalar no Estado.

Quando da autorização para a VOTORANTIM usufruir dos incentivos fiscais previstos na Lei Estadual n.º 9.121/2010 (PROMARANHÃO) foi firmado Termo de Compromisso quanto à participação da empresa como indutora da qualificação dos fornecedores locais.

Desta forma, encaminhamos anexo cópias do Termo de Compromisso e do Convênio de Cooperação Técnica e Financeira para sua apreciação e adesão da VOTORANTIM ao programa como empresa apoiadora.

Atenciosamente,

José Maurício de Macedo Santos

Secretário de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio

No Termo de Compromisso firmado entre Estado e empresa, esta ficou de participar do Programa de Desenvolvimento de Fornecedores como empresa indutora da qualificação de fornecedores. Também ficou de apresentar plano de apoio a programas sócio-culturais e educacionais priorizados pelo Governo do Estado do Maranhão.

Como se denota, não há, no programa de benefícios fiscais criado pelo Governo do Estado do Maranhão, qualquer obrigação de aplicação dos benefícios em investimentos fixos. Aqui, mais uma vez, não se identifica a existência de efetiva intenção de que os recursos oriundos desses benefícios devam ser destinados unicamente a investimentos, de forma a que essa subvenção possa ser classificada como “*subvenção para investimentos*”, na interpretação dada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/78.

4) – PRODIC (Estado de Rondônia)

No Estado de Rondônia, a Política de Incentivos ao Desenvolvimento do Estado de Rondônia foi instituída pela Lei Complementar Estadual nº 61, de 21 de julho de 1992, através de seu art. 1º:

Lei Complementar nº 61, de 21 de julho de 1992

CAPÍTULO I - DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. A Política de Incentivos ao Desenvolvimento do Estado de Rondônia será executada mediante a aplicação dos mecanismos e instrumentos previstos nesta Lei Complementar e tem por objetivo incentivar a implantação, a ampliação, a modernização e o aumento da competitividade dos sistemas produtivos no Estado de Rondônia.

Parágrafo único. A Política de Incentivos ao Desenvolvimento do Estado de Rondônia será desenvolvida por meio dos seguintes mecanismos:

I - Programa de Desenvolvimento Industrial, Comercial e Mineral do Estado de Rondônia - PRODIC;

II - Programa de Desenvolvimento Agropecuário e Florestal do Estado de Rondônia - PRODEAGRI.

Art. 2º Fica criado o Programa de Desenvolvimento Industrial, Comercial e Mineral do Estado de

Rondônia - PRODIC que terá por objetivo:

I - incrementar a implantação, a ampliação e a modernização das atividades de produção e de comercialização de bens e serviços, objetivando o desenvolvimento harmônico e sustentado do Estado;

II - estimular o beneficiamento e a transformação em maior escala, das matérias-primas regionais, fortalecendo segmentos potenciais e criando condições para o surgimento de novos investimentos;

III - elevar a capacidade competitiva dos produtos de Rondônia, pela melhoria dos padrões de qualidade, produtividade e pela expansão de seus mercados;

IV - promover a interiorização do desenvolvimento em consonância com o zoneamento sócio-econômicoecológico, através do ordenamento especial das atividades produtivas, estimulando o surgimento de polos microregionais dinâmicos;

V - promover e estimular a criação de centros integrados de produção.

A Lei Estadual nº 1.558, de 26 de dezembro de 2005, autoriza o CONDER a conceder incentivo tributário a estabelecimentos industriais localizados em Rondônia:

Art. 1º. Fica o Conselho de Desenvolvimento do Estado de Rondônia – CONDER autorizado a conceder incentivo tributário a estabelecimentos industriais localizados no estado de Rondônia cuja atividade principal seja:

(...)

Em análise ao Ato Concessório n.º 017/08/CONDER (Conselho de Desenvolvimento do Estado de Rondônia), não se verifica qualquer limitação à utilização deste benefício fiscal para a aquisição de bens para o Ativo Fixo da empresa.

Ato Concessório n.º 017/08/CONDER

O Presidente do CONDER, na forma do inciso III, do art. 11, da Lei Complementar n.º 061, de 21 de julho de 1992, e artigo 35, inciso VI, do Regimento Interno do CONDER e, em decisão tomada na 25ª Reunião Ordinária do Conselho de Desenvolvimento do Estado de Rondônia – CONDER, realizada em 19 de maio de 2008, referente ao processo n.º 010/2008/CONSIC/CONDER.

CONCEDE

O incentivo tributário previsto na Lei n.º 1558, de 26 de dezembro de 2005, que consiste na outorga de crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS devido no período e declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS Mensal – GIAM, restrito aos produtos aprovados, conforme projeto e relatório de análise da CONSIC/CONSIT/CONDER a ser utilizado no prazo de 120 meses, a contar da data de 1º de junho de 2008, pela empresa VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A, CNPJ n.º 10.656.452/0074-35, Inscrição Estadual n.º 1709194 no município de Porto Velho.

Também foi editado, pelo Estado de Rondônia, o Decreto Estadual n.º 12.988, de 13 de julho de 2007, que aprovou o regulamento de incentivo tributário a estabelecimentos industriais localizados no Estado de Rondônia, instituído através da Lei n.º 1.558, de 26 de dezembro de 2005. O Decreto prevê:

Decreto n.º 12.988, de 13/07/2007

(...)

Seção II - Dos Objetivos

Art. 5º. Para a concessão do incentivo tributário levar-se-ão em conta os seguintes objetivos:

I - atrair novos investimentos industriais e agroindustriais para o Estado de Rondônia;

II - estimular a geração de emprego e renda nos setores produtivos;

III - estimular a modernização tecnológica dos processos produtivos e equipamentos industriais;

IV - elevar os níveis da receita bruta estadual;

V - promover a interiorização do desenvolvimento em consonância com o zoneamento sócio-econômico e ecológico, através do ordenamento espacial das atividades produtivas, visando ao surgimento de pólos microrregionais dinâmicos;

VI - estimular a absorção de matéria-prima, material secundário e insumos em geral produzidos no Estado, em substituição aos produtos importados do exterior e de outras Unidades da Federação.

Como se verifica, não há, na legislação estadual, nenhuma obrigatoriedade de aquisição de inversões fixas para a empresa, permitindo, assim, que a Fiscalizada aplique o

benefício no custeio de suas atividades, afastando-se, portanto, a dedutibilidade do mesmo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

5) – PSDI (Estado de Sergipe)

No Estado de Sergipe, foi a Lei Estadual n.º 3.140, de 23 de dezembro de 1991, que instituiu o Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial – PSDI, in verbis:

LEI Nº 3.140, DE 23 DE DEZEMBRO DE 1991.

Art. 1º Fica instituído o Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial – PSDI, no âmbito da Secretaria de Estado da Indústria e do Comércio – SEIC. (NR)

Parágrafo único. O PSDI será administrado pela Secretaria de Estado da Indústria e do Comércio, e terá, como órgão consultivo e normativo superior, o Conselho de Desenvolvimento Industrial – CDI. (NR)

Art. 2º. O Programa Sergipano de Desenvolvimento Industrial – PSDI, tem por objetivo incentivar e estimular o desenvolvimento sócio-econômico estadual, mediante a concessão de Apoio Financeiro, Creditício, Locacional, Fiscal e/ou de Infra-Estrutura (NR)

§ 1º. Para fins de Apoio Financeiro, Creditício, Locacional, Fiscal e/ou de Infra-Estrutura, conforme estabelece o “caput” deste artigo, os empreendimentos devem ser considerados necessários e prioritários para o desenvolvimento do Estado de Sergipe, nos termos desta Lei. (NR)

Art. 3º. O Apoio Financeiro, Creditício, Locacional, Fiscal e/ou de Infra-Estrutura, de que trata o art. 2º desta Lei, poderá ser concedido através de participação acionária, aquisição de debêntures conversíveis ou não em ações, financiamento, cessão de terrenos ou de galpões em áreas ou distritos industriais, estímulos na área fiscal e execução de obras de infra-estrutura, assim entendidos: (NR)

IV – Apoio Fiscal:

a) Diferimento do ICMS nas importações, do exterior, de bens de capital, bem como do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais pertinentes aos referidos bens de capital novos, feitas por empreendimentos industriais novos, ou por empresas industriais em funcionamento; (NR)

b) Recolhimento do ICMS devido, nas condições do disposto no § 5º deste artigo; (NR)

c) Diferimento do ICMS nas importações de matérias primas, material secundário e de embalagem, utilizados exclusivamente na produção dos bens incentivados, nas bases dispostas nos parágrafos 13 e 14 deste artigo. (NR)

Em uma análise perfunctória do dispositivo legal, assim como nos demais programas instituídos pelos Estados de Rondônia, Maranhão, Tocantins e Ceará, não se verifica qualquer vinculação entre o benefício fiscal e sua aplicabilidade em aquisição de bens integrantes do ativo fixo da empresa. Fica muito claro que o incentivo visa o estímulo do desenvolvimento do Estado, sem qualquer limitação de aplicação do dinheiro.

O Decreto Estadual n.º 21.523, de 27 de dezembro de 2002, em seus arts. 5º e 9º, prevê:

Art. 5º - Poderão usufruir dos incentivos e estímulos os empreendimentos industriais novos, ou os já instalados e em funcionamento, considerados pelo Conselho de

Desenvolvimento Industrial – CDI, no que couber, como necessários e prioritários para o desenvolvimento do Estado.

Parágrafo Único. Entende-se como necessário e prioritário, o empreendimento industrial, da iniciativa privada, que proporcione ou contribua para:

- a) a elevação do nível de emprego e renda;
- b) a descentralização econômica e espacial das atividades produtivas;
- c) a modernização tecnológica do parque industrial;
- d) a preservação do meio ambiente.

(...)

SEÇÃO I

DA APLICAÇÃO

Art. 9º. Os recursos depositados em nome do FAI, no BANESE, serão aplicados em inversões fixas ou

mistas diretamente vinculadas ao processo produtivo.

§ 1º. Consideram-se inversões fixas:

I – Construções civis destinadas a implantação, realocização ou melhoria de condições de funcionamento;

II – Máquinas, aparelhos e equipamentos novos destinados a implantação, ampliação, substituição ou

complementação, e que contribuam para a modernização tecnológica industrial;

III – Terrenos destinados a implantação, realocização e/ou ampliação;

IV – Veículos novos destinados exclusivamente ao suprimento de matérias primas e escoamento da

produção;

V – Móveis e utensílios novos;

VI – Implantação, ampliação ou reforma das instalações elétricas, hidráulicas e sanitárias;

VII – Equipamentos novos destinados a prevenção, diminuição ou eliminação da poluição gerada pela

empresa industrial;

VIII – Equipamentos novos destinados a aumentar a segurança do trabalho e das instalações.

§ 2º. Consideram-se inversões mistas, os investimentos previstos no parágrafo primeiro agregado ao capital de giro necessário ao processo produtivo das empresas.

§ 3º. A parcela destinada ao capital de giro será definida pelo CDI, de acordo com as características do empreendimento, não podendo extrapolar ao limite máximo de 40% (quarenta por cento) no total das inversões.

(Grifos desta Fiscalização)

Ocorre que, como consta da Resoluções n.º **9101-000.039, 9101-000.042 e 9101-000.043**, foi recentemente aprovada a Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 160, de 2017)

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar n.º 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 de 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.

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. (destacamos)

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

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

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

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de

Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante de tais exigências, foi editado o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, recentemente prorrogado, conforme Conv. ICMS 51/18, que estabelecem os efeitos a partir de 26.07.18, que estabelece procedimento para reconhecimento dos benefícios fiscais:

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

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

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

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

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

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

O prazo para o atendimento aos requisitos está tratado pelas Cláusulas Terceira e Quarta do Convênio, foi recentemente prorrogado, conforme Conv. ICMS 51/18, efeitos a partir de 26.07.18 e :

Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até **31 de julho de 2019**, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, inclusive os correspondentes atos normativos, de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - **31 de agosto de 2018**, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - **31 de julho de 2019**, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 27 de dezembro de 2019, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Após a publicação dos atos normativos no diário oficial do Estado, como prevê o inciso I, da Cláusula Segunda, e o registro destas normas perante o CONFAZ, como estabelece o inciso II, a publicação será disponibilizada pelo próprio Portal Nacional da Transparência Tributária no prazo de 30 dias, como estabelece a Cláusula Quinta:

Cláusula quinta A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.

Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado. Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

Isto porque, temos que foi publicado Decreto Estadual n.º 32.438 de 8 de dezembro de 2017, pelo Estado do Ceará para regulamentar e consolidar a legislação do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), que culminou por revogar o conteúdo do Decreto 29.183/2008, que tratava do benefício em discussão nestes autos.

Fato, portanto, atesta o cumprimento do requisito tratado pelo artigo 3º, I, da Lei Complementar, reafirmado pela Cláusula segunda, inciso I, do Convênio ICMS 190/2017.

Não obstante isso, não restou comprovado nos autos – até o presente momento – o cumprimento do artigo 3º, II, da Lei Complementar n.º 160, isto é, o *“registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo”*.

A exigência do registro foi também reproduzida na Cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017, havendo prazo para tanto até 31 de julho de 2019, conforme prorrogação prevista no Conv. ICMS 51/18, conforme cláusula quarta acima reproduzida.

Com efeito, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso, condicionadas ao registro perante o CONFAZ até 31/07/2019, considerada a prorrogação dos prazos.

Como bem considerado pelo I. Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves no voto do Acórdão 1401-003.494 de 11 de junho de 2019:

Com efeito, com o advento da Lei Complementar n.º 160/2017, quis o legislador, para além de resolver inúmeros problemas gerados pela chamada "guerra fiscal" entre as unidades da federação brasileira, dar um ponto final à discussão acerca da natureza aos incentivos, isenções e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. São inúmeros os processos em tramitação neste Tribunal Administrativo que versam sobre a real natureza de tais benefícios (lato sensu), se subvenção para investimento ou para custeio. A partir do novel dispositivo legal, essa discussão foi soterrada, haja vista que a opção legislativa foi de considerá-los como subvenção para investimento. Daí em

diante, a discussão se restringirá aos requisitos que continuaram a ser exigidos pelo art. 30 da Lei n.º 12.973/2014:

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 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.

Verifica-se, portanto, que a norma exige tão somente que a subvenção seja concedida como estímulo para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que se verificou no caso destes autos também.

Conforme já mencionado, as quatro autuações versaram sobre os mesmos elementos fáticos e jurídicos, inclusive um único Termo de Verificação Fiscal embasou os dois processos administrativos fiscais, que trataram do julgamento de subvenções recebidas pela recorrente dos Estados do Ceará, Tocantins, Maranhão, Rondônia e Sergipe consolidaram os atos normativos de benefícios fiscais por ele concedidos, dentre os quais encontra-se o benefício objeto desta demanda; e os respectivos Certificados de registro e depósito, no qual, demonstra o depósito no CONFAZ a planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, atendendo ao previsto na cláusula segunda, inciso II, do Convênio ICMS 190/2017.

No que diz respeito à identificação nos presentes autos, da questão relativa às exigências de registro e depósito dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos

benefícios fiscais ou financeiro-fiscais objetos de discussão nos presentes autos, perante o CONFAZ, por parte do Estado do Ceará, Tocantins, Maranhão, Rondônia e Sergipe conforme o disposto nos arts. 3º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no Convênio ICMS 190/2017, temos que conforme tais documentos foram cumpridos os requisitos legais para reconhecimento do incentivo.

No que se refere ao atendimento, por parte do Governo do Estado do Ceará, Tocantins, Maranhão, Rondônia e Sergipe dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, inciso II, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, tem-se em cumprimento ao determinado em Diligência Fiscal, o contribuinte junta, neste ato, os seguintes documentos:

Estado	Benefício	Legislação	Atendimento IC 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017	Depósito CONFAZ
Ceará	FDI/PROVIN	Lei 10367/79	Decreto Estadual 32563/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 12/2018
Tocantins	PROINDÚSTRIA	Lei 1385/03	Decreto Estadual 5793/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 11/2018
Maranhão	PROMARANHÃO	Lei 9121/10 (Lei 10259/15)	Portaria GABIN 84/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 38/2018
Rondônia	PRODIC	Lei 1538/05	Decreto Estadual 22698/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 34/2018
Sergipe	PSDI	Lei 3240/91 e Decreto 15970/96	Decreto Estadual 30952/2018	Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 13/2018

Verifica-se que, com tais publicações, o Estado do Ceará, Tocantins, Maranhão, Rondônia e Sergipe cumpriram com os prazos de publicação dos atos normativos relativos aos incentivos fiscais vigentes e não vigentes em 07 de agosto de 2017, conforme previsto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 190/2017.

Feitos estes esclarecimentos, dou provimento ao recurso voluntário em relação a esse item.

DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Em relação ao pedido subsidiário em quanto a ilegalidade da concomitância entre as multas isolada e de ofício, voto no sentido de dar procedência a este recurso quanto a impossibilidade de aplicação cumulada de ambas as multas.

O auto de infração consigna aplicação da multa de ofício de 75% e mais multa isolada de 50%, alegando-se a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, citando como embasamento legal os artigos 222 e 843 do RIR/99 e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96. Ou seja, há cobrança cumulada das duas multas sobre o mesmo evento.

Aqui entendo haver sim situação de concomitância ao passo que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, assim a primeira conduta é meio de execução da segunda.

Assim, quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Neste sentido, sigo entendimento manifestado pela 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 910101.455 de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias em 15 de agosto de 2012.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.
Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Feitos estes esclarecimentos, voto no sentido de acolher o argumento subsidiário da contribuinte no que diz respeito à impossibilidade da exigência concomitante das multas isolada e de ofício.

Por todo o exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e DAR parcial provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

(documento assinado digitalmente)

Fl. 36 do Acórdão n.º 1401-004.221 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.722530/2017-67

Voto Vencedor

Conselheiro Nelso Kichel - Redator Designado.

Discordo da nobre Relatora na parte que afastou a exigência da multa isolada - por falta de antecipação de pagamento de tributo com base em estimativa mensal - com base na tese de vedação de exigência concomitante com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo devido - ajuste anual.

No caso as multas isoladas referem-se aos anos-calendário 2012 e 2013 - falta de antecipação pagamento de estimativas mensais.

Cabível, no caso, a exigência das multas isoladas por falta de antecipação de pagamentos de estimativas mensais dos AC 2012 e 2013 concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento - ajuste anual anos-calendário 2012 e 2013 - pois incidem, respectivamente, acerca de materialidades distintas.

Da Multa Isolada até o Advento da Medida Provisória n.º 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada, de forma concomitante com a multa de ofício, foi aprovada súmula CARF, impedindo sua cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, Lei n.º 9.430/96.

Verbete da Súmula CARF n.º 105, *in verbis*:

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

A Medida Provisória n.º 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 - foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007) e inaugurou novo tratamento jurídico.

Apenas as multas isoladas, cujos recolhimentos de estimativa mensal deveriam ter sido realizados antes da sua edição, devem ser exoneradas.

Ou seja:

Como o vencimento para pagamento da estimativa mensal é o último dia útil do mês subsequente, ficam extintas as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2006 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

Contudo, no caso concreto objeto dos presentes autos, os fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP n.º 351/2007, legislação que passo a analisar.

Da Multa Isolada após o Advento da Medida Provisória n.º 351/2007

Com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento jurídico, como já dito.

No caso concreto houve lançamento relativo às estimativas não recolhidas atinentes aos anos-calendário 2012 e 2013, com fulcro no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF n.º 105.

Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

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

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;

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

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

(...)

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta.

A Lei n.º 9.430, de 1996, em seu art. 1.º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral.

Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 transcrito antes: uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses “de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. Essa penalidade está valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei n.º 9.430, de 1996) não são definitivos (caráter de mera antecipação de pagamento do devido no ajuste anual), porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário.

Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração.

E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final do período de apuração anual e a multa isolada. A base de cálculo da multa isolada é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido antecipadamente com base na receita bruta ou com base em balancete de suspensão/redução mensal.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas.

Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

Observa-se que os critérios material e temporal são completamente distintos para cada espécie das multas citadas..

O tributo não pago (IRPJ e/ou CSLL), decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei n.º

9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de suspensão/redução, submetem-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento §§ 1º e 2º do art. 44).

No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa mensal apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, condutas ou infrações diversas.

Alega a recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75% e cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida à sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa.

Veja.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento (antecipação de pagamento) de estimativas mensais está cominada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei em sentido formal, aprovada pelas Casas do Congresso Nacional.

Quanto à não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício financeiro respectivo, diversamente do alegado pela recorrente, isso sim implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente”.

Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas.

Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável, pois tornaria a lei “letra morta”. A lei não tem palavras inúteis.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, assim não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007, em relação à redação vigente anteriormente, afastou-se o caráter de *bis in idem*, pois a multa isolada e a multa de ofício passaram a ter base de cálculo distintas e percentuais distintos.

A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%).

Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP n.º 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva.

Tal conclusão decorre da constatação de que se está perante materialidades e penalidades distintas, com objeto jurídico tutelado diverso, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diversas e distintas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

O princípio da consunção (da absorção) não se aplica, a partir do art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007, pois não existe relação de subordinação entre os objetos jurídicos tutelados. Não há relação de meio e fim. Também não se trata de mero descumprimento de dever instrumental na falta de antecipação de pagamento de estimativa mensal.

A violação do dever de antecipar pagamento de estimativa mensal subsiste ainda que inexistente tributo devido no ajuste anual.

Embora a matéria seja polêmica neste CARF, colaciono precedentes pela exigência concomitante das citadas penalidades:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício pro-porcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que se tornou devida a estimativa.

(Acórdão n.º 9101-002.777, Sessão de 6 de abril de 2017).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão n.º 9101-003.597 Sessão de 10 de maio de 2018).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem.

A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

A partir do advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. (Acórdão n.º 9101-003.611 Sessão de 5 de junho de 2018).

Por tudo que foi exposto, voto pela exigência concomitante das multas isoladas com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel