



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 10580.721996/2014-74 |
| ACÓRDÃO | 1002-003.805 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 18 de julho de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

ARGUIÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa.

REEXAME DA MATÉRIA NUM MESMO EXERCÍCIO. FALTA DE AUTORIZAÇÃO ESCRITA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA

Não configura reexame do período na forma preconizada pelo artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, quando o procedimento fiscal anterior decorre de mera auditoria interna de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ou verse sobre tributos diversos da nova ação de fiscal de fiscalização.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2010

DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. NOVO DISCIPLINAMENTO LEGAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

As subvenções governamentais relativas ao ICMs concedidas pelos Estados e DF são consideradas subvenções para investimento, não sendo, por isso, computadas na determinação do lucro real, sendo vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.974/2014.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento decorrente a mesma decisão do principal, eis que ambos tratam de mesma matéria fática e não há aspectos específicos a serem apreciados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Impugnação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/BEL.

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 03-12, relativos a:

Multa Exigida Isoladamente, decorrente da falta de recolhimento de estimativas mensais de Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2011, com crédito total apurado no valor de R\$ 350.970,64;

Ajustes na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ano-calendário 2010, sem constituição de crédito tributário (redução da base de cálculo do tributo).

Os ajustes decorrem de exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL

Também integra os Autos de Infração o Termo de Verificação Fiscal nº 4 (fls. 13-15) e Anexos 01 e 02 (fls. 16-17).

Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera:

[...]

10 - Das análises da documentação apresentada e das ECD 2010 - 1, 2010 - 2 e 2011, verifica-se através dos balanços/balancetes mensais lucros nos períodos de janeiro de 2011 a março de 2011, acarretando estimativas do IRPJ e da CSLL nos períodos considerados.

11 - Apuradas as estimativas mensais, conforme Demonstrativo de Apuração IRPJ Estimativa Mensal, c Demonstrativo de Apuração CSLL Estimativa Mensal - anexo 01 e anexo 02 respectivamente, resultando na falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada.

12 - Constatada a falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, efetuamos o lançamento de ofício das multas isoladas no valor de 50% das estimativas mensais não recolhidas conforme apuração em Demonstrativos - anexo 01 e anexo 02 já citados c parte integrante e indissociável deste Termo de Verificação Fiscal, através do Auto de Infração do IRPJ e do Auto de Infração da CSLL.

13 - Da análise do LALUR 2011 verificou-se exclusão de RS 866.848,77 a título de doações na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Através do termo de Intimação Fiscal nº 09 o contribuinte foi intimado a apresentar documentação que justificassem a exclusão processada. Em resposta prestada no dia 27/03/2014 esclarece que o valor excluído corresponde ao benefício fiscal -Desenvolve e que a descrição correta no LALUR seria "Doações c Subvenções para Investimentos" Acrescenta informando que a ECD 2010-2 c a ECD 2011 já se encontravam autenticadas.

14 - Novamente intimado pelo Termo de Intimação Fiscal nº 10 a apresentar a fundamentação legal que autorizasse a exclusão pleiteada na apuração do IRPJ e da CSLL, apresentou em 16/04/2014 "várias perguntas e respostas" para justificar ao solicitado.

15 - Constatamos que na resposta apresentada pelo contribuinte o mesmo demonstra entendimento de que os créditos fiscais do ICMS concedidos pelo Estado da Bahia - DESENVOLVE caracterizam-se como Subvenções para Investimentos, porém não apresenta a fundamentação legal da concessão destes créditos do ICMS.

16 - Constatamos infrações a legislação do IRPJ e da CSLL relativas as exclusões na apuração do IRPJ e da CSLL no ano 2011 relativa aos créditos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia no Programa Desenvolve.

17 - Analisando a Lei do Estado da Bahia nº 7.980/01 - 7.980/02 criadora do Programa Desenvolve, verificamos que esta Lei não estabelece vinculação do crédito presumido a investimentos. Também o Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002 do Estado da Bahia que regulamenta Lei Estadual em comento, não estabelece vinculação do benefício a uma destinação (investimentos). [...]

18 - Em nenhum momento a Lei, e também o Decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação de projetos ou expansão. Os incentivos obtidos pela empresa não constituem transferência de recursos de fora para a pessoa jurídica, o crédito presumido se evidencia pelo não desembolso financeiro, integra o capital de giro e dele dispõe o beneficiário como bem lhe aprouver. Assim, tal benefício se subvenção fosse se enquadraria no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. [...]

20 - Determinado o caráter da subvenção anulamos os efeitos das exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real c da base de cálculo da CSLL e reduzimos o prejuízo fiscal do período c da base de cálculo negativa da CSLL. Os demonstrativos de apuração c a fundamentação legal da infração, consta no corpo do Auto de Infração do IRPJ e do Auto de Infração da CSLL.

[...]

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 25/04/2014 (fls. 3 e 8) e apresentou sua impugnação em 27/05/2014 (fls. 399-417), na qual alegou em síntese que:

Do cerceamento da defesa

1. O lançamento é nulo por cerceamento do direito de defesa, vez que não foi conferido tempo hábil par os esclarecimentos relativos as compensações realizadas;

Da nulidade do procedimento fiscal

2. Houve reexame do período fiscalizado sem autorização expressa para um segundo exame;

3. Sua escrita já havia sido auditada por ocasião da análise dos processos nº 10580.722813/2011-95 e 10580.725883/2011-03. O próprio Agente Fiscal reconhece o valor já inscrito em dívida ativa da União decorrente de auditoria anterior para abater do valor lançado no mês de março de 2011 (vide Anexo II ao auto de infração: DEMONSTRATIVO - APURAÇÃO DE IPI - ESTABELECIMENTO 0001 - VALORES EM REAIS);

4. Na forma do art. 906 do RIR/99, a autorização expressa e motivada se faz necessária para reexame do período.

5. O MPF não substitui a ordem expressa de reexame do período. Nesse sentido, julgados do CARF às folhas 404-406;

Das estimativas mensais

6. A cobrança da multa isolada é indevida posto que a Procuradoria da Fazenda Nacional entende que as estimativas mensais são meras antecipações do imposto, não podendo ser inscritas em dívida ativa;

7. O CARF vincula a cobrança da multa à existência de imposto devido ao final do período;

8. Idêntico raciocínio aplica-se à CSLL;

9. A cobrança do PIS padece de inconstitucionalidade;

Da multa qualificada

10. Não houve dolo que justificasse a aplicação da multa qualificada;

11. Não há débitos de IPI, vez que os referidos créditos foram utilizados para compensação de outros tributos.

A Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/BEL, conforme acórdão n. **01-31.793**, de 26 de março de 2015 (e-fls. 470), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e da a ampla defesa.

REEXAME DO PERÍODO. INOCORRÊNCIA Não há reexame do período, na forma preconizada pelo artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda

de 1999, quando o procedimento fiscal anterior decorre de mera auditoria interna de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ou verse sobre tributos diversos da nova ação de fiscal de fiscalização.

FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. A legislação tributária determina expressamente a aplicação de multa isolada em caso de falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais do imposto, ainda que haja apuração de prejuízo fiscal ao final do período, não podendo a autoridade fiscal dela se escusar, sob pena de responsabilização funcional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas em casos concretos não se constituem em normas gerais. Inaplicável, portanto, a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.

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

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso (e-fls. 487), no qual repete e reafirma argumentos e fundamentos expressos na impugnação, acrescentando outros, resumidamente descritos a seguir (destaques do original).

Diz que “...não haveria que se falar em débitos de IRPF e CSLL, uma vez que os referidos créditos foram excluídos da base de cálculo a título de doações e subvenções para investimento decorrentes de créditos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado da Bahia através do benefício DESENVOLVE.”

Aduz que “...os valores recebidos a título de subvenção para investimento foram contemplados pelo art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”, que “Essa matéria foi disciplinada pelos arts. 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999” e que “as subvenções são doações ou benefícios relacionados com um objetivo de ordem pública, concedidos pelo Poder Público para incentivar determinada região ou atividade.”

Relata que o “...Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/2001, tem como objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial, com formação e adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia, de forma que qualquer operação que extrapole o objetivo do Programa não serão alcançadas pelos benefícios fiscais ali previstos” e que “A concessão dos incentivos de dilação do prazo de pagamento do saldo devedor mensal do ICMS, bem como o benefício do diferimento do imposto devido visam difundir a implantação de projetos ou expansão das empresas.”

Afirma que “A partir disso, verifica-se que a Recorrente ao excluir os créditos fiscais do ICMS decorrentes do benefício DESENVOLVE adequa-se ao conceito de subvenção para investimento dado pela administração tributária corresponde a uma transferência de recurso do poder público para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na aplicação em bens e direitos para implantar ou expandir seus empreendimentos.”

Assevera que “...o benefício outorgado a Recorrente, ainda que sob a forma de desoneração do imposto estadual concedidos em sede de incentivos fiscais (redução do valor a pagar de ICMS), constitui subvenção para investimento, uma vez que os valores tem o cunho de implantação ou à ampliação da unidade industrial” e que “Esse conceito deve ser aplicado para fatos ocorridos antes ou depois da Lei 11.638/2007, visto que referida lei não alterou o aspecto tributário da subvenção de investimento, alterando, apenas, a nosso ver, a forma de contabilizar referidas subvenções como meio de evidenciar que se trata de capital e que não é objeto de tributação.”

Consigna que “Uma vez mantido o tratamento correto para o incentivo fiscal governamental, em restando configurada a subvenção para investimento, deixa de existir a causa da glosa e, conseqüentemente, a falta de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, não ensejando a aplicação da multa de ofício isolada.”

Quanto à multa de ofício aplicada, argui que a “...multa qualificada não ficou demonstrada a sua legalidade, pois a falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ não ocorreu, tendo em vista se tratar de mera antecipação do imposto devido ao final do período, incapaz de se constituir em crédito fiscal em momento algum que houve fraude por parte da Recorrente, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64.”

Ao final, requer:

- o acolhimento das preliminares e a declaração de nulidade do auto de infração gerreado;

- o provimento do recurso, caso não seja acolhida a preliminar arguida;

É o relatório do necessário

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

Da Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Da delimitação da lide

Conforme mostra o recorte de imagem seguinte, duas foram as infrações consignadas no auto de infração lavrado:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS

Descrição dos fatos conforme Termo de Verificação Fiscal nº 04 lavrado nesta mesma data e parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
|--------------|---------------------|-----------|
| 31/12/2010 | 866.848,77 | 75,00 |

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/11/2010 e 31/12/2010:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247 e 250 do RIR/99

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Descrição dos fatos conforme Termo de Verificação Fiscal nº 04 lavrado nesta mesma data e parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

| Fato Gerador | Multa |
|--------------|------------|
| 31/01/2011 | 188.702,46 |
| 28/02/2011 | 12.823,20 |
| 31/03/2011 | 55.746,87 |

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/03/2011:
Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

A infração nº 02, relativa à falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, não foi objeto do recurso, motivo por que nossa análise ficará restrita ao item nº 01, concernente às exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real.

Da preliminar de nulidade do auto de infração

O Recorrente suscita a nulidade do auto de infração por suposto cerceamento do seu direito de defesa.

Quanto ao tema, é de se registrar que a matéria foi pormenorizadamente enfrentada pela instância *a quo* e, diante da consistência da argumentação e percuciente análise, com as quais concordo, adoto, desde já, como razões de decidir, os fundamentos e apontamentos ali consignados, valendo-me do disposto no §12 do artigo 114 da Portaria 1.634/2023 (RICARF), pedindo vênias para reproduzi-los na sequência:

“2 Do contraditório e da ampla defesa

A recorrente suscita a nulidade do lançamento por cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa.

O direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é uma garantia do processo administrativo, isto é, da fase litigiosa do procedimento fiscal, que se inicia, nos termos do art. 14 do Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972, com a impugnação da exigência fiscal.

Desta forma, o procedimento de fiscalização, que antecede a fase litigiosa, é um procedimento inquisitório, cuja participação do contribuinte se limita ao fornecimento de informações, quando requisitado pela autoridade fiscal. A contestação das informações contidas no auto de infração, dos documentos juntados ou até mesmo de eventuais irregularidades somente pode ser realizada em momento posterior, com a apresentação da impugnação, iniciando o devido processo administrativo.

O lançamento é ato administrativo vinculado e obrigatório realizado pela autoridade fiscal com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante devido e, se for o caso, aplicar a penalidade devida.

Nesse sentido, pacífico o entendimento do CARF:

‘Acórdão 106-17155 (Sessão de 06/11/2008)

Trecho de Ementa: NULIDADE. AUSÊNCIA DE RESPOSTA DA AUTORIDADE AUTUANTE À PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA. Estando a autoridade autuante convencida da materialidade e da autoria da infração tributária, não fica adstrita ou obrigada a responder a qualquer questionamento do contribuinte, podendo encerrar o procedimento fiscal, já que os princípios do contraditório e da ampla defesa somente podem ser invocados quando da instauração da lide tributária, a qual tem início com a impugnação tempestiva.

Acórdão 101-96975 (Sessão de 16/10/2008)

Trecho de Ementa: NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL.VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. Ao dever de investigar do Fisco correspondem amplos poderes investigatórios, inclusive mediante utilização de informações obtidas junto a terceiros, que têm o dever de colaborar. O princípio do

contraditório e ampla defesa preside a fase processual a partir da instauração do litígio com a impugnação. A fase de fiscalização, é presidida pelo princípio inquisitorial.

Acórdão 201-81498 (Sessão de 10/10/2908)

Trecho de Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Preliminar. nulidade, cerceamento DO DIREITO de defesa. As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório.'

Entrementes, o direito ao contraditório e a ampla defesa se exerce com a exata compreensão de todos elementos que identificam e provam o ilícito aventado e com o oferecimento do prazo legalmente constituído para recurso.

Verifica-se nos autos do processo que o Auto de Infração é integrado pelo Termo de Verificação Fiscal Nº 04 (fls. 13-17). Ver quadro abaixo.

| | | | |
|------|--|----------------------------|------------------|
| 0001 | EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS | | |
| | Descrição dos fatos conforme Termo de Verificação Fiscal nº 04 lavrado nesta mesma data e parte integrante e indissociável deste Auto de Infração. | | |
| | Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
| | 31/12/2010 | 866.848,77 | 75,00 |
| | Enquadramento Legal | | |
| | Fatos geradores ocorridos entre 01/11/2010 e 31/12/2010: | | |
| | art. 3º da Lei nº 9.249/95. | | |
| | Arts. 247 e 250 do RIR/99 | | |
| 0002 | MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA | | |
| | Descrição dos fatos conforme Termo de Verificação Fiscal nº 04 lavrado nesta mesma data e parte integrante e indissociável deste Auto de Infração. | | |

O Termo de Verificação Fiscal, por sua vez, descreve, de maneira pormenorizada, os fatos verificados no curso da ação fiscal, a fundamentação da infração, a base de cálculo do tributo e o cálculo da multa isolada.

O Auto de Infração repete a base de calculo e o valor exigível, e faz referência expressa do enquadramento legal das infrações verificadas, bem como convoca o sujeito passivo pagar ou impugnar o débito constituído para com a Fazenda Nacional, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do lançamento.

Razões pelas quais descabida a tese de cerceamento do direito de defesa e de falta de motivação do lançamento.

Quanto ao prazo para esclarecimento das compensações, observe-se que o tema (compensação) não é matéria do lançamento. No mais, a recorrente apenas alega genericamente um exíguo prazo para esclarecimentos, contudo não demonstra a situação no caso concreto, menos ainda comprova o suposto prejuízo causado.

3 Da nulidade do procedimento fiscal

A recorrente alega nulidade do procedimento fiscal, e conseqüentemente do lançamento, em razão de um suposto reexame fiscal do período sem a autorização expressa da autoridade competente. Para tanto, aduz que o período já fora auditado por ocasião dos processos nº 10580.722813/2011-95 e 10580.725883/2011-03.

Rejeita-se de antemão o argumento posto que não há reexame no período, na forma preconizada pelo art. 906 do RIR/99. A uma porque os processos nº 10580.722813/2011-95 e 10580.725883/2011-03 não versam ou decorrem de procedimentos de fiscalização, mas de mera auditoria interna de DCTF. A duas, aqueles processos versam sobre tributos (IPI, PIS e COFINS) distintos do lançamento (IRPJ e CSLL).

‘Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).’ ”

Face ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Mérito

O cerne da questão debatida nos autos diz respeito ao exame da legitimidade das exclusões de créditos fiscais recebidos a título de subvenção governamental na apuração do lucro real do contribuinte, de que resultou aumento indevido do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do período-base encerrado em 31/12/2010.

De início, cabe esclarecer que subvenções governamentais são instrumentos de políticas públicas utilizados pelo Estado para viabilizar e fomentar o desenvolvimento de atividades de interesse público pelo setor privado, seja por meio de transferência direta de recursos, ou indireta, através de isenção ou redução de impostos.

Dado que a legislação regulatória da matéria foi sendo sucessivamente modificada ao longo dos anos, convém fazer um esboço histórico dessas alterações de modo a facilitar a compreensão e solução da lide.

O tratamento tributário das subvenções governamentais foi primariamente regulado pelo artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (revogado pela Lei nº 14.789/2023), *in verbis* (*destaques deste relator*):

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I- (...)

§ 1º (...)

§ 2º - **As subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730,1979)

a) **registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social**, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730,1979)

b) **feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

O texto legal foi modificado pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, o qual teve nova redação dada pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2017 e foi também revogado pela Lei nº 14.789/2023. Confira-se o texto do mencionado artigo 30 aplicável à presente lide e vigente à época de ocorrência dos fatos (destaques deste relator):

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:

(...)

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

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

Da leitura do texto legal, dois pontos merecem destaque: o primeiro é que as subvenções governamentais relativas ao ICMs concedidas pelos Estados e DF são consideradas subvenções para investimento, sendo vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no mencionado artigo 30; o segundo refere-se ao fato de que o novo dispositivo teria

efeito retroativo aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados, abrangendo, portanto, a presente lide.

Cabe destacar, ainda, que o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017, c/c o seu artigo 3º, reconheceu a aplicabilidade das regras dos §§ 4º e 5º, do artigo 30, também aos benefícios anteriormente concedidos em desacordo com o referido artigo 155, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados. Confira-se:

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

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

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

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

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

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

I 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades

agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

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

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

IV 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e 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.

Apresentado o quadro fático e delimitado o arcabouço normativo aplicável ao caso, resta agora verificar o enquadramento do Recorrente às prescrições legislativas retro transcritas.

A descrição da materialidade da infração consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 13), conforme segue (destaques deste relator):

“(…)

13 - Da análise do LALUR 2011 verificou-se exclusão de R\$ 866.848,77 a título de doações na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Através do termo de Intimação Fiscal nº 09 o contribuinte foi intimado a apresentar documentação que justificassem a exclusão processada. Em resposta prestada no dia 27/03/2014 esclarece que o valor excluído corresponde ao benefício fiscal - Desenvolve e que a descrição correta no LALUR seria "Doações e Subvenções para Investimentos". Acrescenta informando que a ECD 2010 - 2 e a ECD 2011 já se encontravam autenticadas.

14 - Novamente intimado pelo Termo de Intimação Fiscal nº 10 a apresentar a fundamentação legal que autorizasse a exclusão pleiteada na apuração do IRPJ e da CSLL, apresentou em 16/04/2014 "várias perguntas e respostas" para justificar ao solicitado.

15 - Constatamos que **na resposta apresentada pelo contribuinte o mesmo demonstra entendimento de que os créditos fiscais do ICMS concedidos pelo Estado da Bahia – DESENVOLVE caracterizam-se como Subvenções para Investimentos, porém não apresenta a fundamentação legal da concessão destes créditos do ICMS.**

16 - **Constatamos infrações a legislação do IRPJ e da CSLL relativas as exclusões na apuração do IRPJ e da CSLL no ano 2011 relativa aos créditos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia no Programa Desenvolve.**

17 - **Analisando a Lei do Estado da Bahia nº 7.980/01 - 7.980/02 criadora do Programa Desenvolve, verificamos que esta Lei não estabelece vinculação do crédito presumido a investimentos.** Também o Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002 do Estado da Bahia que regulamenta a Lei Estadual em comento, não estabelece vinculação do benefício a uma destinação (investimentos). **Pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 as subvenções para investimentos devem apresentar características referentes a intenção do subvencionador de destiná-las a investimentos e a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.** A autoridade administrativa tributária está vinculada às leis e às normas complementares das leis, elencadas no artigo 100 do CTN, dentre as quais estão os atos normativos, expedidos pelas autoridades administrativas, a exemplo do Parecer Normativo CST nº 112/78, o que significa que deve agir estritamente de acordo com eles, não podendo deixar de aplicá-los.

18 - **Em nenhum momento a Lei, e também o Decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação de projetos ou expansão.** Os incentivos obtidos pela empresa não constituem transferência de recursos de fora para a pessoa jurídica, o crédito presumido se evidencia pelo não desembolso financeiro, integra o capital de giro e dele dispõe o beneficiário como bem lhe aprouver. **Assim, tal benefício se subvenção fosse se enquadraria no conceito de subvenção para custeio ou operação, não de subvenção para investimento. O artigo 392 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.**

19 - Várias Soluções de Consulta tratam do tema Subvenções, entre elas: SC nº 28 da 5a RF de 30/06/2003, SC nº 02 da 5a RF de 09/01/2004, SC nº 15 da 5a RF de 22/06/1998, SC nº 47 da 5a RF de 06/12/2002, SC nº 32 da 5a RF de 17/08/2011 e SC nº 41 da 5a RF de 01/10/2012.

20 - **Determinado o caráter da subvenção anulamos os efeitos das exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e reduzimos o prejuízo fiscal do período da base de cálculo negativa da CSLL.** Os demonstrativos de apuração e a fundamentação legal da infração, consta no corpo do Auto de Infração do IRPJ e do Auto de Infração da CSLL.

(...)"

Como se observa dos destaques, a fiscalização considerou a subvenção em questão como de custeio e, por consequência, anulou os efeitos das exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, reduzindo o prejuízo fiscal do período e a base de cálculo negativa da CSLL, em síntese, sob o argumento de que "em nenhum momento a Lei, e também o Decreto regulador, estipula a vinculação do incentivo com a aplicação em implantação de projetos ou expansão."

Ora, como se viu, o §4º do artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017, com efeitos retroativos, reza que **os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.**

A nova redação deste dispositivo legal, portanto, ao vedar a exigência de outros requisitos ou condições que não os previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para o fim de qualificar juridicamente os créditos fiscais recebidos dos Estados como subvenção para investimento, retirou o fundamento de validade da acusação fiscal quanto ao ponto examinado, segundo a qual a subvenção classificar-se-ia como de custeio por não haver estipulação, na Lei e

no Decreto regulador, da vinculação do incentivo à aplicação em implantação de projetos ou expansão.

A propósito, a única condição estabelecida pelo artigo para que as doações em questão **não fossem computadas na determinação do lucro real era a de que fossem registradas em reserva de lucros** a que se refere o art. 195 A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Entretanto, como visto, a acusação fiscal ficou delimitada à falta de vinculação do incentivo fiscal com a aplicação em implantação de projetos ou expansão, não fazendo qualquer alusão ao registro ou não dos créditos fiscais em reserva de lucros. Por este motivo, não cabe ao colegiado, neste momento processual, prescrutar sobre o cumprimento ou não daquela e de outras condições estipuladas em Lei, eis que isto configuraria extrapolação dos limites da lide ou emenda do lançamento, redundando, ainda, numa eventual *reformatio in pejus*, prática rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Disso se conclui pela improcedência da glosa perpetrada no auto de infração guerreado.

Nesse quadro, o provimento do recurso é medida que se impõe ao colegiado, no sentido de que são legítimas as exclusões em questão para efeito de determinação do lucro real do período-base, posto que configuram subvenção para investimentos à luz do disciplinamento legal sobre a matéria.

Dispositivo

Por todo o exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva