



<b>Processo nº</b>	13116.722739/2015-13
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1401-004.124 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de janeiro de 2020
<b>Recorrente</b>	EMBALO EMBALAGENS LÓGICAS LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010, 2011

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

A nulidade do auto de infração somente se justifica diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUTUAÇÃO CONFISCATÓRIA.**

As instâncias administrativas não são competentes para apreciarem inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico.

**DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Em caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento do tributo, o direito de constituir o lançamento extingue quando transcorridos cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador; inexistindo pagamento ou em caso de dolo, fraude ou simulação, a decadência se dá a partir de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**NOTA FISCAL ELETRÔNICA. EFICÁCIA PROBATÓRIA. CANCELAMENTO NÃO CONFIRMADO.**

A NF-e é documento cabal e suficiente para a comprovação fiscal da venda de produtos ou serviços. A não confirmação do cancelamento enseja os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

**OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO PARA TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL.**

O valor da venda realizada e não escriturada deve ser acrescentado ao lucro real para efeito de tributação, sem se cogitar dos custos e despesas correspondentes, visto que deveriam constar da escrituração, realizada com observância das normas legais.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, PIS E COFINS.**

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS.**

Os créditos outorgados de ICMS, concedidos pelo Estado de Goiás, constituem receita tributável e devem integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins em razão da falta de comprovação do Recorrente (apesar de diligência nesse sentido) do cumprimento dos requisitos legais para caracterização como subvenção para investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e de decadência para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

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

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acordo proferido pela Delegacia Regional de Porto Alegre (RS) que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo recorrente tendo em vista as exigências tributárias relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cuja exigência total alcança R\$ 24.218.304,33, incluindo os tributos e seus consectários legais.

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso.

*Trata-se da impugnação apresentada pela interessada com objetivo de nulificar ou cancelar autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cuja exigência total alcança R\$ 24.218.304,33, incluindo os tributos e seus consectários legais.*

*Obrigada à tributação pelo lucro real nos períodos fiscalizados, em decorrência do montante da receita total, a contribuinte optou pela sistemática de apuração anual, mediante pagamento de estimativas mensais. A tributação de PIS e Cofins realizou-se pelo regime não cumulativo.*

*Apesar de auferir receitas superiores a R\$ 285 milhões e R\$ 252 milhões em 2010 e 2011, as escriturações contábeis digitais (ECD) transmitidas pela contribuinte para esses anos-calendários não registravam receitas de vendas. A fiscalização identificou também que as DIPJ estavam com todos os campos de valores zerados, as DCTF e os Dacon do primeiro período não foram apresentados e, em relação ao segundo, as DCTF somente continham informações de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e os Dacon traziam os valores zerados.*

*Iniciado o procedimento fiscal, a contribuinte foi instada reiteradamente a esclarecer e regularizar as inconsistências de sua contabilidade, assim como de suas declarações. Concluiu a apresentação dos livros e documentos solicitados no termo de início somente em 15/1/15, quando passados mais de 110 dias da abertura da ação fiscal. Segundo a fiscalização, a interessada ainda levou mais de três meses e meio para atender (parcialmente) intimação para comprovar despesas contabilizadas e para prestar esclarecimentos que pudessem subsidiar os trabalhos fiscais. Outras intimações se sucederam, visando à complementação do anteriormente solicitado e à apresentação de novos subsídios.*

*A autoridade fiscal formalizou as seguintes exigências em relação aos anos-calendários de 2010 e 2011, vinculadas a este processo:*

*A) IRPJ, CSLL, PIS e Cofins não pagos nem declarados em DCTF, sendo os dois primeiros incidentes sobre bases de cálculo registradas no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), coincidentes com DIPJ apresentadas depois do início do procedimento fiscal, e os últimos, calculados a partir dos valores informados em Dacon, também apresentados depois do início da ação fiscal;*

*B) IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre omissão de receitas de vendas decorrente da não contabilização de notas fiscais de vendas de 2011, cujos cancelamentos alegados (pela contribuinte) não foram homologados pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás (Sefaz/GO), considerando que os documentos seriam aptos a produzir efeitos jurídicos próprios junto a seus destinatários e terceiros, inclusive a fazenda pública;*

*C) IRPJ e CSLL por glosa no custo de produto vendido, contabilizado e não comprovado, vinculado a nota fiscal de R\$ 145.150,87, cancelada pelo emitente e cujo pagamento não foi comprovado; por reflexo, o valor da nota fiscal também foi descontado dos créditos utilizados na apuração não cumulativa de PIS e Cofins, relativamente ao mês de maio de 2011;*

*D) multas isoladas por insuficiência de recolhimentos sobre as bases de cálculo estimadas mensais, uma vez que as antecipações de IRPJ e CSLL foram substancialmente inferiores às apurados nos balancetes; e*

*E) PIS e Cofins decorrentes da desconsideração do desconto indevido de créditos outorgados de ICMS, não caracterizados como subvenções para investimento, uma vez que não se vinculavam à aplicação em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão de empreendimento econômico.*

*A fiscalização ressaltou que a decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação se dá em conformidade com o art. 173 do CTN, quando não há declaração ou recolhimento dos tributos.*

*O relatório fiscal também informa que os créditos excedentes do regime não cumulativo foram utilizados de ofício no próprio período de apuração ou em períodos de apuração subsequentes, para abatimentos dos débitos decorrentes das infrações constatadas. A alocação desses créditos foi priorizada para as infrações com maior percentual de multa.*

*Também foi dado semelhante aproveitamento em relação aos créditos de períodos anteriores a janeiro de 2010, conforme informados nos demonstrativos de cálculo apresentados pelo sujeito passivo e no Dacon de janeiro de 2010.*

*A multa de ofício no percentual qualificado de 150% foi aplicada às infrações acima referenciadas pelos itens “A” e “E” acima.*

*O autuante identificou outras infrações tributárias no decorrer do procedimento fiscal, referentes a despesas e devolução de vendas não comprovadas. Contudo, não as tratou neste processo, mas no de número 13116.722565/2015-81, uma vez que envolviam responsabilidade solidária do sócio administrador.*

*A contribuinte foi intimada dos autos de infração em 15/12/15 e apresentou impugnação em 14/1/16.*

*A impugnante aponta interrelação deste processo com o de número 13116.722565/2015-81 e, por isso, entende que ambos deveriam ser julgados simultaneamente.*

*A autuada pede a nulidade dos autos de infração em virtude de agressão aos direitos de ampla defesa e do contraditório, consumada por suposta violação aos incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72. Qualifica a descrição dos fatos como insuficiente e a descrição do dispositivo legal infringido como genérica.*

*A impugnante reclama que a fiscalização não teria relatado os argumentos expostos por ela quando intimada a prestar esclarecimentos e/ou justificativas sobre o procedimento contábil adotado. Igualmente não foram expressas, clara e concisamente, as razões para desconsiderar as informações consignadas em suas declarações. O auto de infração apenas menciona que houve omissão de receita sem justificar as razões para tanto. Teria havido supressão de etapa e desrespeito ao devido processo legal.*

*A defesa destaca que o artigo mencionado no auto de infração é genérico e representa vício formal insanável, por impossibilitar o exercício pleno do direito de defesa e contraditório.*

*A nulidade também é requerida sob a alegação de que o agente fiscal não teria respeitado os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, legalidade e segurança jurídica.*

*A contribuinte protesta pela decadência e extinção dos créditos tributários.*

*Afirma que, no caso de PIS e Cofins, relativamente às competências de janeiro a novembro de 2010, o direito de a Receita Federal expedir norma individual ou concreta visando à cobrança dos autos de infração estaria extinto pelo decurso de prazo.*

*Em relação ao mérito, no item relativo a custos e despesas não comprovados, a impugnante admite ter cometido erro contábil em relação à nota fiscal 0482325, no valor de R\$ 145.150,87 e reconhece seus efeitos fiscais. Entretanto, “impugna, pelas razões expostas no processo 13116.722565/2015-81, os demais créditos tributários lançados...”*

*A seguir são resumidos os demais argumentos da impugnante para justificar o cancelamento dos autos de infração:*

*a) as informações exigidas pela RFB, em especial na DIPJ e no Sped, só não foram prestadas tempestivamente porque o Sped apresentava crítica e erros que impediam a transmissão;*

*b) a impugnante optou por entregar as informações com saldo zero para afastar a incidência de multa expropriatória – procedimento que era alhures recomendado pela própria RFB para evitar penalidades decorrentes das sucessivas inconsistências e alterações do Sped;*

*c) a contribuinte cumpriu a intimação da fiscalização para apresentar as informações e corrigir os erros de sua escrita contábil e fiscal;*

*d) os lucros reais e bases de cálculo de CSLL dos exercícios 2010 e 2011 foram informados espontaneamente pela impugnante e homologados pela fiscalização; portanto, a multa de ofício e o agravamento são inaplicáveis;*

*e) a fiscalização contrariou a legislação ao considerar os valores das notas fiscais canceladas como receitas omitidas, sem deduzir os tributos, custos e despesas incidentes, pois tributou o faturamento e não o lucro;*

*f) a fiscalização não questionou se os controles de estoques e custos da impugnante retornaram ao ativo ou foram baixados, porquanto as notas foram canceladas e não produziram efeitos legais e contábeis;*

*g) a fiscalização não afirma que a Sefaz/Go indeferiu o pedido de cancelamento da nota fiscal, mas apenas que não recebeu o comando de cancelamento – o atraso se deve às dificuldades operacionais do Sped;*

*h) não basta a presunção da omissão de receitas, o fisco precisaria comprová-la, diligenciando junto aos compradores registrados nas notas fiscais canceladas, aos bancos, à*

*fazenda estadual e ao Coaf, a fim de comprovar a circulação das mercadorias e o efetivo pagamento;*

*i) se as vendas não foram canceladas e também não foram recebidas, haveria créditos incobráveis, o que consiste em despesas dedutíveis, o que não gera prejuízo ao fisco;*

*j) a falha da fiscalização é semelhante à falta de individualização dos depósitos ou falta de comprovação do pagamento de despesas incomprovadas;*

*k) os lançamentos de PIS e Cofins foram realizados com base em informações fornecidas pela contribuinte; sendo assim, é desarrazoada a multa agravada imposta;*

*l) a fiscalização lançou PIS e Cofins sem considerar que os créditos não utilizados em um mês podem reduzir os débitos dos meses subsequentes, em desconformidade com o art. 3º, § 4º, da Lei 10.637/02 e 10.833/03;*

*m) o crédito outorgado do Estado de Goiás substitui o direito de o contribuinte aproveitar em compensação os valores pagos nas operações de entrada de mercadorias e insumos; portanto, não há incidência de PIS e Cofins sobre ele, já que não é receita ou incentivo fiscal, mas a própria não-cumulatividade prevista nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 86/1996: o ICMS embutido nos preços de compra integra o custo das vendas, sendo reduzido pelo crédito outorgado;*

*n) o valor do ICMS destacado na nota fiscal deve ser diminuído da receita bruta, pois não caracteriza custo ou despesa, não revela capacidade contributiva e não incorpora nova riqueza a patrimônio existente; da mesma forma, o crédito presumido desse tributo também não deve representar aquisição de receita pela empresa, já que se destina unicamente a ressarcir o custo tributário para fomentar a atividade econômica;*

*o) a jurisprudência já se consolidou no sentido de que os créditos de ICMS não revelam capacidade contributiva, não podendo ser considerados como receita tributável;*

*p) o TRF da 4<sup>a</sup> Região já decidiu que incentivo fiscal concedido pelo Estado (no caso o Reintegra) não compõe a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins;*

*q) a Solução de Divergência Cosit 15/2003 reconheceu que incentivos dados por estados membros não têm natureza de receitas ou de resultados, mas configuram meras reduções de custos ou despesas;*

*r) a aplicação de penalidade deve ser proporcional ao ilícito cometido;*

*s) é ilegal a exigência da multa de 150%, da multa agravada e dos juros moratórios;*

*t) a multa que agride violentamente o patrimônio do cidadão caracteriza-se como confiscatória;*

*u) a fiscalização reconhece que a impugnante cumpriu todas as obrigações acessórias, após ser intimada, o que permitiu a apuração das supostas omissões; e*

v) as informações prestadas pela impugnante nos prazos assinados pela RFB, antes do lançamento de ofício, determinam a espontaneidade para os tributos declarados, sobre os quais incide a multa moratória, conforme o art. 138 do CTN.

A contribuinte pede também:

a) o reconhecimento de que não praticou atos que caracterizem conduta ilícita ou de embaraço à fiscalização, com a consequente redução das multas aplicadas, considerando que as omissões efetuadas decorrem de erros contábeis e de sistemas de processamento eletrônico de dados, sem intenção de fraudar ou dificultar a fiscalização;

b) supletivamente, a conversão do julgamento em diligência para apuração adequada da matéria tributável e lançamentos efetuados;

c) recálculo das multas e juros em face do não aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins nos meses subsequentes aos de sua apuração;

d) recálculo do lucro real, tendo em vista as alegações de não incidência tributária sobre créditos de ICMS;

e) análise dos argumentos trazidos para o imposto de renda para fins de desconstituir os lançamentos de CSLL.

Fim do relatório da Decisão da DRJ.

Analizando o caso a Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente a autuação.

O Acordão (10-57.388 - 1<sup>a</sup> Turma da DRJ/POA) ora recorrido recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

A nulidade do auto de infração somente se justifica diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA.**

O pedido de diligência que não atende aos requisitos exigidos pela legislação do processo administrativo-fiscal é considerado como não formulado.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**  
Ano-calendário: 2010, 2011

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUTUAÇÃO CONFISCATÓRIA.**

As instâncias administrativas não são competentes para apreciarem constitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico.

**DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Em caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento do tributo, o direito de constituir o lançamento extingue quando transcorridos cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador; inexistindo pagamento ou em caso de dolo, fraude ou simulação, a decadência se dá a partir de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**NOTA FISCAL ELETRÔNICA. EFICÁCIA PROBATÓRIA. CANCELAMENTO NÃO CONFIRMADO.**

A NF-e é documento cabal e suficiente para a comprovação fiscal da venda de produtos ou serviços. A não confirmação do cancelamento enseja os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

**OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO PARA TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL.**

O valor da venda realizada e não escriturada deve ser acrescentado ao lucro real para efeito de tributação, sem se cogitar dos custos e despesas correspondentes, visto que deveriam constar da escrituração, realizada com observância das normas legais.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, PIS E COFINS.**

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE**

**SOCIAL - COFINS**

**Ano-calendário: 2010, 2011 REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS.**

Os créditos outorgados de ICMS, concedidos pelo Estado de Goiás, constituem receita tributável e devem integrar a base de cálculo da Cofins.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**Ano-calendário: 2010, 2011 REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS.**

Os créditos outorgados de ICMS, concedidos pelo Estado de Goiás, constituem receita tributável e devem integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

**Impugnação Improcedente.**

**Crédito Tributário Mantido.**

Isto porque, conforme o entendimento da turma julgadora, “se a impugnante comprovasse que os créditos outorgados recebidos corresponderiam (parcial ou integralmente) aos créditos de entrada do regime de compensação normal do ICMS, seria razoável imaginar que, do ponto de vista econômico, poderia haver confusão entre valores coincidentes – isso porque as duas espécies são compensáveis com os débitos de ICMS. No entanto, tal interpretação iria de encontro à norma jurídica que determina que as subvenções componham as bases de cálculo de PIS e Cofins não cumulativos. A opção pelo benefício fiscal implica submissão às regras tributárias pertinentes. Não pode a interpretação econômica superar a orientação estabelecida pelo ordenamento jurídico”.

(...) “As instâncias administrativas não estão autorizadas a deixar de aplicar norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, salvo se os seus efeitos forem afastados por alguma das hipóteses previstas constitucionalmente”. A observância das normas legais e regulamentares é um dos deveres do servidor público, conforme previsto no art. 116, III, da Lei 8.112/90”.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 1684 dos autos no qual aduziu as seguintes razões de recurso:

1. Preliminar. Que o julgamento do presente recurso de veria ser realizado juntamente com o do processo n.º 13116.722565/2015-81, por tratarem-se do mesmo objeto de procedimento.
2. Preliminar. Decadência da constituição dos créditos. Que deve ser aplicada a norma do art. 150, parágrafo 4º do CTN e não a regra do art. 173, tendo em vista que não houve a comprovação de dolo, fraude ou simulação e foi demonstrada a existência dos pagamentos indevidos.
3. Preliminar de Nulidade. Alega que a descrição da infração foi genérica; Alega que a autoridade fiscal omitiu a argumentação do fiscalizado; Alega que não houve uma explicação adequada das infrações; Assim, dada a deficiência da explicitação, há de ser considerada nula a autuação.
4. Mérito. Não procedem as bases de cálculo de IRPJ, PIS e COFINS tendo em vista que a empresa apresentou DIPJ zerada enquanto não regularizava sua contabilidade junto ao SPED. Que a empresa estava tentando se regularizar quando foi surpreendida pela fiscalização. Que apresentou as apurações de IRPJ e CSLL, daí entender ser indevida a multa aplicada e qualificada.
5. Mérito. Da Suposta Omissão de Receita por Cancelamento de Notas Fiscais. Apresenta excertos de Parecer da Procuradoria do Estado de Goiás acerca de problemas no envio de informações de cancelamento de notas fiscais. Que a fiscalização não agiu com acerto, pois não procurou outros meios de prova. Apresenta precedentes judiciais para tentar fazer crer sua lógica.
6. Mérito. Concorda com o erro contábil da nota n.º 0482325 de R\$ 145.150,76, no entanto não quer receber os efeitos fiscais da falha nem a aplicação de multa.

7. Mérito. Prestação de Informações do PIS/COFINS. DACONS. Espontaneidade. Alega que apresentaou as informações de apuração do PIS/COFINS e que assim não cabe nem a autuação nem a qualificação da multa. Que não foram apurados os créditos para desconto nem considerados créditos que sobraram em um mês para desconto nos subsequentes. Da prescrição e Decadência. Apresenta as mesmas argumentações já delineadas em preliminar.

8. Não incidência do PIS e COFINS sobre os incentivos fiscais do Estado de Goiás. Alega que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás substitui o valor do ICMS pago na operação de compra como compensação do devido na venda. Assim, o crédito presumido não pode ser considerado receita tributável. Apresenta precedentes administrativos e judiciais a suportar essas alegações.

9. Inexistência de Base de Cálculo da CSLL. Apenas aduz neste ponto que s alegações apresentadas para cancelar o auto de IRPJ devem ser utilizadas para cancelar o da CSLL.

10. Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade e a indevida aplicação da multa qualificada de 150%. Neste ponto final, apresentar jurisprudência judicial e administrativa a tentar demonstrar que, em atendimento aos princípios citados, é incabível a aplicação de multa no percentual de 150% por não ser razoável nem proporcional aos fatos autuados. Não apresenta nenhuma outra razão de fato ou de direito para infirmar a aplicação da multa qualificada.

Às fls. 1800/1811 dos autos - Resolução n.º 1401000.621 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária- sobrestando o feito até 31/07/2019, diante das seguintes razões:

- a) Após debates entre os componentes do Colegiado, a maioria ponderou pelo sobrerestamento do processo até 29/12/2018, dia seguinte ao prazo para registro relativo à convalidação dos incentivos fiscais estaduais.
- b) Com efeito, a providência revela-se cautelosa, na medida em que a própria Lei Complementar n.º 160/2017 prevê a sua aplicação aos processos em curso.
- c) Assim, é razoável aguardar as providências pelos Estados da Federação para, desta forma, assegurar a aplicação regular das disposições da Lei Complementar e Convênio ICMS acima citados.
- d) A despeito da falta de previsão expressa para suspensão do processo administrativo no Decreto n.º 70.235/1972 e RICARF (Portaria MF 343/2015), o sobrerestamento é autorizado pelo Código de Processo Civil.
- e) Por tais razões, oriento meu voto pelo conhecimento do recurso e sobrerestamento até 31/07/2019, intimando-se o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup>

do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, com redação modificada pelo Convênio ICMS nº 51/18, com efeitos a partir de 16/07/2018.

Às fls. 1899 dos autos - TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA – onde o fiscal diligente atesta que depois de diversas intimações o Recorrente não comprovou os requisitos relativos à convalidação bem como os demais requisitos legais exigíveis para caracterização do benefício como subvenção para investimento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Preliminar de julgamento conjunto com o processo nº 13116.722565/2015-81.**

Em relação a esta primeira preliminar de que seja realizado o julgamento conjunto, analisando o conteúdo do outro processo mencionado pelo recorrente verificamos que, apesar de se tratarem de tributos que em tese seriam iguais e dos mesmos anos, na verdade a matéria tributária apresentada em um e no outro processo são diferentes.

Neste processo são tratadas glosas e omissões e os reflexos. No outro processo foram incluídos apenas os lançamentos de IRPJ que tiveram como reflexo o IRRF, assim, apesar de serem os mesmos tributos, a matéria a ser objeto de análise é diferente e, assim, não há obrigatoriedade de julgamento conjunto. Além disso, naquele processo foi imputada responsabilidade solidária ao administrador da empresa, objeto que não existe no presente processo.

Assim entendo que não há necessidade de julgamento conjunto dos dois processos, razão pela qual rejeito o pedido do recorrente.

### **Preliminar. Decadência da constituição dos créditos pela aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN.**

Em relação ao tema da decadência a decisão de Piso informa que só houve pagamentos em relação ao IRPJ e CSLL. Assim, como estes tributos são de apuração anual,

mesmo os créditos tributários relativos ao ano de 2010 não estariam decaídos posto que a decadência somente começaria a contar em 01/01/2011 e se encerraria em 31/12/2015, sendo que a autuação foi científica em 15/12/2015.

Com relação aos lançamentos de PIS/COFINS informa que não ocorreram os pagamentos e, assim, em relação a estes tributos aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, razão pela qual, mesmo em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 2010, o início do prazo decadencial seria em 01/01/2011 e, assim, também não estariam decaídos os lançamentos destes tributos.

Em seu recurso a empresa alega que não se pode aplicar a regra do art. 173, posto que estaria comprovado o pagamento antecipado dos tributos e, assim, incidiria a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Alega, ainda, que não foram comprovados dolo, fraude e simulação para impor a aplicação do art. 173.

Analizando o relatório fiscal às fl. 1360, verificamos que a empresa apresentou as DIPJ, DCTF e DACON com valores zerados relativos aos tributos objeto de lançamento. Somente foram localizados recolhimentos de IRPJ e CSLL. Com relação ao PIS e COFINS não foi realizado nenhum recolhimento nem informações na DCTF.

Ora, com base nas informações acima apresentadas relativas à autuação temos que, em relação ao IRPJ e CSLL, mesmo se considerando a existência de pagamentos a regra do art. 150, § 4º, do CTN aplicada, implica no início da contagem do prazo decadencial do IRPJ em 01/01/2011. Desta forma, não há que se falar em decadência posto que o lançamento foi científico dentro do prazo legal de homologação do autolançamento.

Com relação ao PIS e COFINS, inexistindo pagamento ou informação em declaração, implica a adoção da regra de decadência do art. 173, I, do CTN e, assim, o prazo decadencial para os tributos do ano de 2010, seriam iniciados em 01/01/2011, não se aplicando a decadência sobre os mesmos.

Por estes fundamentos, rejeito a preliminar de decadência.

#### **Preliminar de Nulidade. Falta de descrição correta da infração.**

Em relação a esta alegação a alegada nulidade da autuação prende-se ao fato de o contribuinte considerar insuficiente a descrição da autuação apresentada pela fiscalização e que, com base nos precedentes deste CARF, deveria ser integralmente anulado o lançamento.

A Delegacia de Julgamento considerou indevida a preliminar.

Consultando o relatório fiscal verificamos que a fiscalização apresentou, nas vinte páginas de relatório a descrição de cada uma das infrações que entendeu terem ocorrido e os motivos e os documentos utilizados para justificar seu entendimento. Além disso, o fundamento jurídico da autuação está adequadamente demonstrado, tanto no relatório, como no corpo do auto de infração.

Destaque-se, inclusive, que ao contrário de alguns autos de infração que tivemos a oportunidade de analisar neste CARF, pudemos constatar o zelo do fiscal autuante em indicar isoladamente cada infração para bem definir os atos tributáveis objeto do lançamento.

Mais ainda, científica da autuação a empresa apresentou impugnação bastante substancial, atacando cada um dos itens autuados, demonstrando que não há como se caracterizar a impossibilidade de exercer o direito de defesa quando não somente exerceu este direito como o fez de forma bastante fundamentada que seria, no mínimo, muito difícil caso a autuação fosse tão pouco fundamentada.

Neste sentido, entendo que não se caracterizou o alegado cerceamento do direito de defesa, razão pela qual rejeito a referida preliminar de nulidade.

**Mérito. Não procedem as bases de cálculo de IRPJ, PIS e COFINS tendo em vista que a empresa apresentou DIPJ zerada enquanto não regularizava sua contabilidade junto ao SPED. Que a empresa estava tentando se regularizar quando foi surpreendida pela fiscalização. Que apresentou as apurações de IRPJ e CSLL, daí entender ser indevida a multa aplicada e qualificada.**

Com relação a este ponto a Delegacia de Julgamento se pronunciou de acordo com o seguinte excerto desta parte do voto:

A justificativa da contribuinte de que o Sped impedia a transmissão da escrituração digital não merece acolhida. Não se tem notícia de que os sistemas informatizados tivessem impossibilitado a regularização de arquivos digitais por tanto tempo; afinal, os fatos ocorreram em 2010 e 2011 e o início do procedimento fiscal se verificou apenas em 25/09/14. Ademais, a impugnante não prova a existência e a duração da inconsistência que alega, bem como as providências que envidou para afastá-la. Sendo assim, ainda que os lucros reais e bases de cálculo tenham sido informados pela impugnante, a responsabilidade pela infração persiste, já que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores (art. 138 do CTN e art. 7º, § 1º, do Decreto 70.235/72). A multa de ofício é aplicável, com possibilidade de ser qualificada se existir hipótese prevista nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Não há reparos na decisão atacada. Não tem lógica o argumento de que a empresa estava tentando sanar as irregularidades quando foi surpreendida pela fiscalização e não pode realizar os acertos. Ora, a autuação refere-se aos anos de 2010 e 2011, enquanto que a fiscalização somente se iniciou em setembro de 2014. Assim, passados mais de dois anos e meio a empresa não conseguiu regularizar sua contabilidade nem apresentar suas declarações?

Pedindo a devida *venia* ao recorrente tal argumentação não guarda lógica alguma. Se uma empresa não consegue em mais de dois anos (em relação ao ano de 2010 três anos e meio) regularizar suas informações e demonstrativos contábeis então não sei o que pode fazer. Por maiores que sejam as dificuldades enfrentadas com a implantação do SPED, uma empresa que apresente seriedade em seus procedimentos não pode se conformar em manter sua contabilidade irregular por tanto tempo.

Não se pode aceitar como argumento de defesa a própria inação da empresa em proceder de modo adequado e em desobedecer sistematicamente todas as obrigações fiscais,

contábeis e societárias com prejuízos dos outros, o que, em verdade é isto que tenta argumentar o recorrente.

Por estas razões entendo que não assiste razão ao contribuinte neste ponto, motivo pelo qual nego provimento ao recurso.

**Mérito. Da Suposta Omissão de Receita por Cancelamento de Notas Fiscais.**  
**Apresenta excertos de Parecer da Procuradoria do Estado de Goiás acerca de problemas no envio de informações de cancelamento de notas fiscais. Que a fiscalização não agiu com acerto, pois não procurou outros meios de prova. Apresenta precedentes judiciais para tentar fazer crer sua lógica.**

Novamente neste ponto o contribuinte tenta transferir suas responsabilidades ao serviço de fiscalização. A autuação neste ponto é bastante simples e clara. Foram identificadas inúmeras notas registradas como notas fiscais eletrônicas emitidas e que não foram contabilizadas nem compuseram os valores tributáveis da empresa. Assim, a empresa foi intimada a comprovar o ocorrido.

Com a informação acima a empresa foi intimada. Neste ponto argumentou que teve problemas com o sistema de cancelamento das notas fiscais e que assim ficou impossibilitada de fazê-lo. Interessante notar que não adotou nenhuma outra medida. Não requereu ao fisco de Goiás o cancelamento, não adotou nenhuma outra medida administrativa neste sentido. Ou seja, não funcionando o sistema a empresa deixa de cumprir suas obrigações e nada mais acontece.

Pior, em seu recurso a recorrente argumenta que caberia ao fisco, diante da argumentação de sua impossibilidade de cancelar as notas fiscais, de realizar circularizações junto aos clientes para buscar saber se houve o não a entrega das mercadorias e o pagamento do preço à recorrente.

Mais ainda, além de tentar atribuir sua omissão e as consequentes autuações a um trabalho mal feito da fiscalização que não buscou a verdade que caberia à empresa apresentar ao fisco, é de difícil crença que o problema com o sistema de cancelamento das notas tenha perdurado por nove meses no ano de 2011. Convenhamos um problema deste nível deveria ter acontecido com todas as empresas do estado e seria de conhecimento público.

O que acontece neste item é que a presunção de omissão de receitas em face da existência de notas fiscais não escrituradas como receitas somente poderia ser ilidida pelo próprio contribuinte com a demonstração de que as operações efetivamente não tenham ocorrido. Assim, caberia à empresa e não ao fisco o dever de demonstrar a inexistência das operações para infirmar a existência das notas fiscais registradas no sistema e não tributadas.

Disso não cuidou em nenhum momento a empresa. Ao contrário, tenta inverter *onus probandi* ao fisco.

Não há como se aceitar este procedimento. À empresa cabe tributar as notas fiscais que foram emitidas. Sendo emitidas e não tributadas, a omissão caracterizada só pode se

infirmar pela demonstração do cancelamento das mesmas perante o órgão tributante que as autorizou ou, pelo menos, a demonstração junto com os clientes, de que as operações foram de fato canceladas ou inexistiram.

Acrescento por fim, que andou muito bem a decisão de Piso no que tange à análise deste ponto quando apresentou inclusive legislação estadual a respeito do tratamento das notas. Transcrevemos este trecho da decisão:

A impugnante imputa o não cancelamento de notas fiscais pela Sefaz/GO às dificuldades operacionais do Sped.

O Ato Cotepe/ICMS Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz 33, de 29/9/08, publicado no D.O.U. de 1/10/08, estabeleceu que o prazo máximo para cancelamento de nota fiscal eletrônica (NF-e) não poderia ultrapassar 168 horas, contado do momento em que concedida a autorização de uso da NF-e.

O cancelamento de NF-e no Estado de Goiás foi regulado pelo Decreto 6.602, de 15/3/07, cujas normas foram incorporadas ao seu Regulamento do Código Tributário (RCTE):

Art. 167-H. Após a concessão de Autorização de Uso da NF-e, o emitente pode solicitar o cancelamento da NF-e, desde que não tenha havido a circulação da respectiva mercadoria ou prestação de serviço, por meio do Pedido de Cancelamento de NF-e (Ajuste SINIEF 7/05, cláusulas décima segunda e décima terceira).

§ 1º O layout do Pedido de Cancelamento de NF-e é aquele estabelecido em Ato COTEPE.

§ 2º O Pedido de Cancelamento de NF-e deve ser assinado pelo emitente com assinatura digital certificada por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, contendo o CNPJ do estabelecimento emitente ou da matriz, a fim de garantir a autoria do documento digital.

§ 3º A transmissão do Pedido de Cancelamento de NF-e é efetivada via internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia e deve ser realizada por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária.

§ 4º A científicação do resultado do Pedido de Cancelamento de NF-e é feita por meio de protocolo de segurança ou criptografia transmitido ao emitente, via internet, contendo, conforme o caso, a 'chave de acesso', o número da NF-e, a data e a hora do recebimento da solicitação pela administração tributária do contribuinte e o número do protocolo, podendo ser autenticado mediante assinatura digital gerada com certificação digital da administração tributária ou outro mecanismo de confirmação de recebimento.

§ 5º Caso a NF-e objeto de cancelamento já tenha sido transmitida à qualquer entidade, a administração tributária deve transmitir-lhe o respectivo documento de Cancelamento de NF-e. (NR)

Em resposta a intimações, a contribuinte confirma que o cancelamento da NF-e objeto da autuação não ocorreu (fls. 723/734):

Foi feito o procedimento de cancelamento junto à SEFAZ em nosso sistema justamente na época em que a empresa estava trocando o programa. Sendo assim, ocorreu que a SEFAZ não recebeu o comando de cancelamento, não reconhecendo o cancelamento

das mesmas. Posteriormente, informamos para a contabilidade o cancelamento das notas fiscais.

No momento da solicitação do cancelamento, a SEFAZ não liberou documento algum comprovando o cancelamento.

Se as NF-e não foram canceladas e constam como ativas no sistema Sped/NF-E, a prova de que as operações não existiram e de que não teriam produzido eficácia jurídica transfere-se para a contribuinte. A NF-e eletrônica é documento bastante para a comprovação fiscal da venda de produtos ou serviços. Sua eficácia probatória independe da realização de outros procedimentos a cargo da fiscalização. Não é necessário que a autoridade fiscal realize auditoria na contabilidade da contribuinte, verificando controles de estoques e se os custos retornaram ao ativo ou foram baixados, ou realizando diligências junto aos compradores ou outros órgãos, como postula a impugnante.

O art. 43 do Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do imposto de renda como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de proventos de qualquer natureza (qualquer acréscimo patrimonial não compreendido como renda). Dessa forma, tendo a autuada optado pela tributação sobre o lucro real, a base de cálculo do imposto deve ser determinada a partir do lucro líquido do período de apuração, com observância dos preceitos da lei comercial, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (arts. 247 a 250 do RIR/99).

A escrituração da pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real deve abranger todas as operações do contribuinte (art. 251 do RIR/99). Assim, a identificação de notas fiscais emitidas sem o correspondente registro contábil configura, em princípio, omissão de receitas, já que tais resultados deveriam compor o lucro líquido e, por decorrência, o lucro real (art. 249, II, do RIR/99). Somente se as notas fiscais tivessem efetivamente sido canceladas – o que não é o caso – as respectivas vendas não integrariam a receita líquida (art. 280 do RIR/99).

A simples incorporação das receitas omitidas sem a recomposição de custos, despesas e tributos correspondentes, não constitui ilegalidade ou irregularidade em relação à apuração do lucro, como reclamado pela impugnante. Em se tratando de tributação pelo lucro real, a consideração desses elementos no lucro líquido teria lugar se eles estivessem regularmente escriturados, de acordo com as normas da legislação comercial e fiscal. A contribuinte tem o ônus de provar que os custos, despesas e tributos alegados existem e que não teriam constado na contabilidade.

O entendimento exposto encontra abrigo em diversas decisões administrativas, dentre as quais:

**LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. OUTROS CUSTOS E DESPESAS ALÉM DOS CONTABILIZADOS. PROVA. INEXISTÊNCIA.** Verificada omissão de receitas, e não se cogitando de arbitramento dos lucros, o lançamento deve ser feito de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período, no caso, o lucro real trimestral. A adição das receitas omitidas à base tributável não implica a desconsideração de custos e despesas, sendo certo que foram levadas em conta todas as despesas e custos contabilizados e declarados. A

hipotética existência de outros custos e despesas, não contabilizados, teria que ser provada pela interessada. Inexistente tal prova nos autos, nenhum reparo se faz ao lançamento. (Carf, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1302-001.612, de 3/2/15, relatado por Waldir Veiga Rocha)

**OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS ESCRITURADOS. INDEDUTIBILIDADE.**

É incabível, após o início da ação fiscal, a dedução de despesas e custos não escriturados e não declarados mesmo que vinculados a receitas omitidas incluídas, por meio de lançamento de ofício, na base de cálculo do imposto. (Carf, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1202-001.069, de 3/12/13, relatado por Geraldo Valentim Neto)

**OMISSÃO DE VENDAS E DEDUÇÃO DE CUSTOS** – A ilação de que para realizar vendas foi necessário adquirir matéria-prima igualmente não contabilizada não autoriza deduzir tais custos, presumidamente omitidos, da base de cálculo do tributo exigido de ofício, pois, se ocorrer de fato essas circunstância, é de se presumir também que essas compras, por não registradas na escrituração comercial, foram pagas com outras receitas omitidas anteriormente, em valor, pelo menos equivalente, anulando-se os efeitos aritméticos da operação. (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão 103-13.434, publicado no DOU de 16/2/95)

A omissão de receita também produz reflexos em relação a PIS e Cofins, conforme estabelece a Lei 9.249/95:

Art. 4. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

[...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

A defesa argumenta que a falta de contabilização das notas fiscais não geraria prejuízo ao fisco, porque, se as vendas não foram canceladas, também os pagamentos não teriam sido recebidos, do que resultariam créditos incobráveis e dedutíveis. A lógica do raciocínio não pode ser confirmada, uma vez que a premissa do não recebimento dos valores não foi provada pela impugnante.

Não tendo a empresa se desincumbido deste ônus, não há como se aceitar as argumentações apresentadas, razão pela qual nego provimento ao recurso neste ponto.

**Mérito. Concorda com o erro contábil da nota nº 0482325 de R\$ 145.150,76, no entanto não quer receber os efeitos fiscais da falha nem a aplicação de multa.**

Sinceramente difícil entender o que a empresa pretende neste ponto além de informar que as razões de defesa estão em outro processo. Assim não havendo maior argumentação a respeito e não podendo este julgador se valer de argumentos apresentados em outro processo para decidir questão vinculada ao presente processo, considero prejudicado este item de recurso.

**Mérito. Prestação de Informações do PIS/COFINS. DACONS.**

**Es spontaneidade. Alega que apresentou as informações de apuração do PIS/COFINS e que assim não cabe nem a autuação nem a qualificação da multa. Que não foram apurados os créditos para desconto nem considerados créditos que sobraram em um mês para desconto nos subsequentes. Da prescrição e Decadência. Apresenta as mesmas argumentações já delineadas em preliminar.**

Neste ponto assim se pronunciou a decisão de Piso a respeito:

A contribuinte alega que a fiscalização lançou PIS e Cofins sem considerar os créditos apurados em um mês, que poderiam ser utilizados em períodos subsequentes, conforme preconizam o art. 3º, § 4º, quer da Lei 10.637/02, como da Lei 10.833/03. Por isso, pede que os valores sejam revistos, assim como sejam recalculadas as multas e os juros.

A impugnante sequer especifica qual ou quais créditos teriam sido desconsiderados, deixando de evidenciar os motivos de fato e pontos de discordância, em dissonância com o determinado no art. 16, III, do Decreto 70.235/72. No entanto, verifica-se que, em tese, a afirmação não é verdadeira, pois os autos de infração aproveitaram os créditos inclusive em períodos posteriores. Cita-se, no caso do PIS, o saldo credor de R\$ 22.194,99, apurado conforme os dados fornecidos pela contribuinte em janeiro de 2011 (fls. 205 e 1.253), que foi utilizado para compensar débito do mesmo mês, de R\$ 7.240,41, derivado da omissão de receita, e débito de R\$ 14.954,58, apurado no mês seguinte (fls. 113/114). No caso da Cofins, identificam-se os créditos de R\$ 84.043,02 e R\$ 372.956,62, de setembro e outubro de 2011 (fls. 208 e 1.253), que foram aproveitados em setembro, outubro, novembro e dezembro de 2011 (fls. 83/86).

Veja-se que ao contrário do que alega o recorrente, a fiscalização realizou sim a apuração dos créditos de PIS/COFINS e os utilizou na dedução dos valores devidos. Por outro lado, novamente aqui o recorrente traz diversas alegações sem qualquer prova fática. Ou seja, no entender do recorrente a fiscalização precisa dizer e provar tudo enquanto que o contribuinte não precisa provar nada, basta alegar, mesmo sem qualquer fundamento.

Não é possível se acatar essa lógica de recurso, além de trazer custos ao processamento dos processos, traduz-se em falta de respeito processual à parte contrária no que apresenta argumentos desprovidos de sustentação fática.

Por isso, e de acordo com o que a Decisão de Piso já demonstrou, os créditos de PIS e COFINS foram sim apurados e utilizados pela fiscalização. Assim, em não havendo qualquer demonstração em contrário por parte do recorrente, não há como se lhe acatar o pleito.

Quanto às alegações de decadência esta já foram apreciadas em preliminar, razão pela qual deixo de me pronunciar neste ponto

Por estas razões nego provimento ao recurso neste ponto.

**Mérito. Não incidência do PIS e COFINS sobre os incentivos fiscais do Estado de Goiás. Alega que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás substitui o valor do ICMS pago na operação de compra como compensação do devido na venda. Assim, o crédito presumido não pode ser considerado receita tributável. Apresenta precedentes administrativos e judiciais a suportar essas alegações.**

Tal tema já foi objeto de análise por esta TO, a exemplo da manifestação feita pelo Conselheiro Carlos André Soares Nogueira por oportunidade da Resolução 1401-000.672 de 19 de setembro de 2019:

Em apertada síntese, conforme relatado, duas são as matérias de mérito devolvidas para apreciação da segunda instância de julgamento administrativo, a saber, (i) a caracterização dos créditos de ICMS como subvenções para investimento e (ii) o direito à redução do IRPJ conforme benefício fiscal relativo à SUDENE.

Subsidiariamente, a recorrente insurge-se contra a multa de ofício por ausência de culpa.

Entretanto, impende destacar que a matéria relativa aos créditos de ICMS não pode ser julgada de imediato, sendo necessário converter o presente julgamento em diligência, conforme passo a expor.

A Lei Complementar nº 160/2017, que é posterior à ocorrência dos fatos jurídicos tributários e aos lançamentos de ofício sob exame, trouxe forte inovação ao tratamento tributário dos incentivos concedidos pelos entes federados por meio de créditos de ICMS, no que diz respeito à apuração das bases de cálculo dos tributos de competência da União,

Para que se compreenda a inovação da lei complementar, basta dizer que ela fixou que todos os incentivos, benefício fiscais ou financeiros fiscais de ICMS passam a pertencer à classe das *subvenções para investimento*.

A meu sentir, o que fez a Lei Complementar foi impedir que a União, ao examinar as subvenções dadas pelos entes federados sob a forma de créditos de ICMS, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, analise se as condições e requisitos exigidos pelos entes configuram efetivamente, em seu entendimento, *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*.

Dito em outras palavras, o ente federado pode considerar de forma ampla o que seja *estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*. Portanto, não haveria mais a necessidade de a lei estadual dirigir os recursos exclusivamente para a aquisição de ativos permanentes (que irão produzir lucros no futuro).

Com essa alteração, as subvenções feitas pelos entes federados sob a forma de créditos presumidos de ICMS poderão afetar os lucros líquidos das pessoas jurídicas beneficiárias. Com isso, fica evidente o caráter isentivo da norma que exclui esses valores do lucro real e, portanto, da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Entretanto, a norma veiculada pela Lei Complementar nº 160/2017 não afasta a possibilidade de exame do fiel cumprimento, por parte da entidade beneficiária, dos requisitos e condições para o recebimento da subvenção de ICMS. Ou seja, caso a pessoa jurídica desvie e não utilize os créditos recebidos do Estado na *implantação ou*

*expansão do empreendimento econômico*, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado, não terá direito à fruição do benefício fiscal concedido pela União, em relação ao IRPJ e à CSLL.

Também não isenta a contribuinte de cumprir os requisitos para a fruição da isenção das subvenções para investimento conforme artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, que se encontrava em vigor na época dos fatos jurídicos tributários, *verbis*:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, é de se registrar que, na espécie, há mais uma condicionante para a fruição da isenção concedida pela União.

O artigo 10 da LC 160/2017 também incluiu na classe das subvenções para investimento os benefícios e incentivos 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. Salvo melhor juízo, este é o caso do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN.

Todavia, nesse caso, a fruição do benefício exige que o Estado cumpra os requisitos de publicação, registro e depósito de atos e documentos conforme artigos 3º e 10 do citado diploma legal:

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

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

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

[...]

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

Os prazos para os Estados, bem como o próprio CONFAZ, cumprirem as determinações do artigo 3º da LC 160/2017 estão estabelecidos no Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017. Portanto, para solucionar a lide ora submetida ao julgamento deste Conselho, é preciso verificar a implementação das exigências legais mencionadas.

No mesmo sentido, esta TO também se manifestou favorável ao acolhimento da tese recursal no Acórdão 1401-003.494 de 11 de junho de 2019, de relatoria do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, onde a decisão tomada por unanimidade recebeu a seguinte ementa:

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

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para

impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

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

#### TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

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

Veja portanto que, o ponto central de análise para acolhimento ou não da tese recursal está no cumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Entendo que o legislador deu um recado muito claro, e a redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 2017, é expressa. Ela inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes e inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Trata-se de vontade do legislador que não pode ser desrespeitada por este Conselho.

Assim, conforme pudemos constatar do acórdão nº 9101-004.108, proferido pela 1ª Turma da CSRF, a exigência foi afastada, em apertada síntese, por força da aplicação da Lei Complementar nº 160/2017, que teria inserido os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014; por sua vez, tais dispositivos determinam ser vedada a exigência de outros requisitos ou condições, além dos previstos no artigo 30, para se considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal como subvenções para investimento.

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

Entendo que cumpridos os requisitos 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 de Goiás, não mais

restariam exigíveis quaisquer outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

Com o advento da Lei Complementar nº 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 nº 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 o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76. Os requisitos afetos à contabilização e destinação/utilização, foram considerados como cumpridos em diligência fiscal.

Ocorre que, no presente caso, em que pese o processo tenha sido convertido em diligência para comprovação do cumprimento dos respectivos requisitos o Recorrente não os comprovou.

Assim é que, ausente a comprovação do cumprimento dos requisitos legais, em especial dos dispostos no art. 30 da Lei 12.97/2014, não é possível confirmar que o benefício fiscal ou financeiro-fiscal a que fez jus a Recorrente, relativos ao ICMS, são subvenções para investimentos.

Assim, face ao exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

**Mérito. Inexistência de Base de Cálculo da CSLL. Apenas aduz neste ponto que as alegações apresentadas para cancelar o auto de IRPJ devem ser utilizadas para cancelar o da CSLL.**

Não havendo alegações específicas neste ponto, as conclusões adotadas a título do recurso apresentado contra o lançamento do IRPJ reproduzem-se em relação ao lançamento da CSLL.

**Mérito. Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade e a indevida aplicação da multa qualificada de 150%. Neste ponto final, apresentar jurisprudência judicial e administrativa a tentar demonstrar que, em atendimento aos princípios citados, é incabível a aplicação de multa no percentual de 150% por não ser razoável nem proporcional aos fatos autuados. Não apresenta nenhuma outra razão de fato ou de direito para infirmar a aplicação da multa qualificada.**

Em relação a este aspecto, não cabe a este CARF fazer a apreciação subjetiva da razoabilidade e da proporcionalidade da aplicação da multa isolada ao caso concreto. Tal interpretação, conforme precedentes apresentados pela empresa, é de competência do Poder Judiciário vez que a Razoabilidade e proporcionalidade questionados decorrem da regular aplicação das normas legais e não de procedimento irregular da autoridade fiscal.

Assim, conforme já dito acima, não pode este Conselho incorrer na seara de interpretar a razoabilidade ou proporcionalidade na norma que obrigou a aplicação de penalidade contra a empresa, conforme determina a Súmula nº 02 deste mesmo CARF, abaixo transcrita:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim, não havendo alegações fáticas ou relativas à falhas na autuação a infirmar a aplicação das multas de algumas das autuações no percentual de 150%, não podemos analisar a aplicação de norma legal com base em princípios jurídicos pois, neste ponto, esta tarefa é restrita à seara de competência do Poder Judiciário.

Desta forma, nego provimento neste ponto.

Ao final, por todo o exposto e apresentado, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator