



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13501.720170/2017-61
ACÓRDÃO	1201-007.086 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA FERBASA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE SOB PREMISSE EQUIVOCADA ESCLARECIDA PELO CONTRIBUINTE.

A análise do direito creditório sob premissa equivocada aclarada pelo contribuinte no curso do processo administrativo justifica a emissão de despacho decisório complementar superando os óbices impostos pelo Acórdão Recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, nos termos do voto do relator, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual. Vencido o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, que dava provimento ao recurso. O Conselheiro Renato Rodrigues Gomes manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto.

RELATÓRIO

O presente processo trata da DCOMP nº 12093.96973.221216.1.3.02-9109 transmitida relativamente ao direito creditório de Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2011 originalmente vindicado por meio do PER de que trata o processo nº 13501.720169/2017-37.

O pedido foi indeferido sob o fundamento de que o saldo negativo já teria sido utilizado na DCOMP nº 02790.04451.200215.1.7.02-9887, já examinada, de cujo exame resultou despacho decisório definitivo na esfera administrativa.

A DCOMP ora sob comento, por sua vez, foi objeto de dois despachos decisórios, sendo que o primeiro considerou a compensação não declarada e o segundo, Revisor, emitido após manifestação do Contribuinte, considerou-a declarada compreendendo que tratava-se de saldo negativo complementar. De todo modo, deixou de homologar a compensação e suspendeu a exigibilidade do débito que se pretendeu compensar até a decisão definitiva a ser proferida nos autos do processo nº 13501.720.169/2017-37.

A recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando que revisou a escrituração contábil do ano base 2011 e verificou a necessidade de retificação dos cálculos do IRPJ e da CSLL. A retificação repercutiu no valor do saldo negativo que havia sido objeto da DCOMP 02790.04451.200215.1.7.02-9887, elevando-o.

O novo valor do saldo negativo exigia que se retificasse o PER/DCOMP já enviado. Porém, o PER/DCOMP que tinha por objeto o saldo negativo de IRPJ de 2011 se encontrava no *status* “retificado” e com “despacho decisório emitido”, obstando, assim, a transmissão de PER/DCOMP retificador.

Portanto, para pedir restituição da diferença de crédito, a requerente transmitiu o PER objeto do processo nº 13501.720.169/2017-37 e a DCOMP ora sob questão, ambos visando à reivindicação de saldo negativo em caráter complementar. Ao final, reiterou a existência do direito.

O Acórdão Recorrido reconheceu a suspensão da exigibilidade do débito que se pretendeu compensar enquanto não transitado em julgado o processo administrativo em questão. Sobre o mérito, especificamente, alegou que não haveria elementos capazes de viabilizar o provimento do pleito.

Em Recurso Voluntário, o Contribuinte esclareceu que a retificação na apuração do IRPJ do ano-calendário de 2011 decorreu da interpretação de que a subvenção para investimento

outorgada pelo Estado da Bahia por meio do programa “Desenvolve” deveria ser excluída da base de cálculo do IRPJ, o que não foi considerado na DIPJ original.

Anexa ao Recurso Voluntário documentação vasta mediante cuja análise o contribuinte pretendeu demonstrar o funcionamento do programa “Desenvolve” para comprovar que os incentivos fiscais de ICMS fornecidos em seu bojo deveriam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ. Esclareceu os termos do programa e buscou demonstrar o cumprimento de seus requisitos.

Asseverou que:

- A análise do funcionamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, instituído pela Lei Estadual nº 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002, permite verificar que o programa concede incentivos fiscais de ICMS para fomentar a diversificação da matriz industrial e agroindustrial do Estado.
- O principal incentivo em questão consiste no diferimento de até 90%, pelo prazo de até 72 meses, do saldo devedor mensal de ICMS do contribuinte relativo a operações próprias, gerado em virtude de investimentos em projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.
- O Contribuinte deve informar mensalmente à SEFAZ estadual o valor das deduções, que deverão ser registradas no livro de registro de apuração de ICMS. Caso opte o contribuinte pela liquidação antecipada do ICMS diferido, o Estado da Bahia outorga-lhe um desconto de 90% que representa renúncia fiscal.

Esse é o funcionamento, em síntese, do benefício fiscal excluído da base de cálculo do IRPJ pelo contribuinte.

A Recorrente esclareceu que o Estado da Bahia, observando os procedimentos estabelecidos pelo Convênio ICMS nº 190/2017 para fins de observância da LC 160/2017, convalidou o incentivo fiscal em questão por meio do Decreto BA nº 18.270/2018.

Demonstrou sua habilitação no programa Desenvolve.

Trouxe o Livro de Registro e Apuração de ICMS para demonstrar que os valores excluídos foram escriturados adequadamente, preenchendo as condições para fazer jus ao desconto de ICMS, conforme demonstrariam os comprovantes de pagamento acostados aos autos, em que demonstra ter pago exatamente 10% do valor total do valor cujo prazo de pagamento fora dilatado.

Assevera que contabilizou as receitas com a redução do imposto na sua conta de receita “314101 - ICMS s/ Faturamento” do Livro Razão inerente à Escrituração Contábil Digital - ECD da Contribuinte se encontra anexo, afirmando que os lançamentos contábeis pertinentes são descritos como “Apropriação do ICMS desenvolve”.

Demonstrou o impacto na apuração do IRPJ e demonstrou o efeito comparando-se a DIPJ original com a Retificadora em que se reapurou o IRPJ do período, e que foi recepcionada, processada e “liberada” pela RFB.

Pleiteou também que o processo de nº 1350.290.0035/2016-15 que trata da CSLL do mesmo período seja distribuída a este mesmo colegiado por tratar-se de processo conexo.

É a síntese do necessário.

VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

2 – PRELIMINAR - PEDIDO DE CONEXÃO COM O PROCESSO 13501.720169/2017-37

O presente processo trata da DCOMP transmitida relativamente ao direito creditório originalmente vindicado por meio do PER de que trata o processo nº 13501.720169/2017-37.

Como ambos foram distribuídos ao presente relator, o pleito de reunião sob a alegação de conexão encontra-se prejudicado.

3 - MÉRITO

No mérito, debate-se a existência de prova hábil a justificar a reapuração do IRPJ do ano-calendário de 2011 e a possibilidade de exclusão de sua base de cálculo dos incentivos fiscais de ICMS outorgados pelo Estado da Bahia por meio do programa “Desenvolve”.

A matéria, embora controvertida, encontra solução por maioria na atual jurisprudência da CSRF, conforme nos revela o Acórdão nº 9101-005.850 de 2021,

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 E 10. BENEFÍCIO E INCENTIVO DE ICMS. REQUISITOS E CONDIÇÕES DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/14. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. CANCELAMENTO INTEGRAL DA EXAÇÃO.

O disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos *atos geradores*. Após tal alteração legislativa, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências trazidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda. Dessa forma, a existência de *sincronia* e de *vinculação* entre o recebimento da benesse estatal e a sua *aplicação* nos empreendimentos privados não mais é elemento oponível aos contribuintes para fundamentar e manter exações de IRPJ e CSLL.

A Lei Complementar nº 160/17 subtraiu a competência das Autoridades de Fiscalização tributária federal e dos próprios Julgadores do contencioso tributário de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de *decidir* se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de *subvenção de custeio* ou de *investimento*.

A maior Autoridade do Poder Executivo, por meio de ato oficial, formal e público, dirigido ao Poder Legislativo, atestou, expressamente, que os arts. 9 e 10 da Lei Complementar, se promulgados fossem, iriam *equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento*. Após a efetiva promulgação de tais dispositivo, sem qualquer alteração ou adição ao seu texto - em razão da deliberada derrubada do veto presidencial - é necessário observar a mesma conclusão antes alcançada e dar o correspondente tratamento, como *previsto*, sendo tal consequência a legítima vontade do Legislador.

Assim, à luz do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14, veiculado pela Lei Complementar nº 160/17, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como *subvenção de investimento* bastaria a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias.

Tratando-se de subvenção, efetivada por benefício de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do *registro* e do *depósito* abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta também atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17."

Os requisitos para a exclusão de benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, portanto, foram alterados pelo art. 9º da LC nº 160/2017, que inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os parágrafos 4 e 5º.

“§ 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)”

E para os incentivos fiscal concedidos à Revelia do CONFAZ, previu-se na mesma LC nº 160/2017 mecanismo de regularização que garante o gozo do benefício:

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

O art. 3º por sua vez, traz os requisitos para registro e depósito perante o CONFAZ em seu inciso II:

“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.”

O Convênio CONFAZ que regulamentou os mecanismos de regularização dos benefícios unilaterais ocultos foi o de nº 190/2017, conceituando os atos de registro e depósito em sua Cláusula Primeira, § 2º, III, previu que:

“§ 2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:

(...)

III - registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.”

Os requisitos a serem preenchidos para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL são, portanto:

- 1) Ser subvenção para investimento, presumindo-se tal natureza para os incentivos fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS;
- 2) Escrituração do benefício como reserva de lucros, que somente poderá ser usada nos termos do art. 30, da lei nº 12.973/2014; e
- 3) Publicação em seus diários oficiais da lista com os atos normativos concessores dos incentivos fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS, procedendo ao Registro e Depósito dos atos normativos concessivos de benefício outorgado unilateralmente em desrespeito o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, perante o CONFAZ, conforme Convênio Confaz nº 190/2017 editado para regulamentar o procedimento de registro e depósito.

Tais requisitos foram confirmados pelo STJ ao julgar o Repetitivo de Tema nº 1.182, cuja tese firmada a seguir se transcreve:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei** (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30,

da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

A redação do item nº 3 da tese firmada pode causar alguma dúvida, mas a leitura do § 2º e do Acórdão proferido no julgamento do REsp Nº 1945110 – RS deixa clarividente que a ressalva permite tão somente a verificação de eventual desvio dos recursos para destino aos sócios, viabilizada ou com controle facilitado, por exemplo, pela falta da escrituração de tais valores na conta de reserva de lucros.

Avaliando-se então os requisitos postos acima, temos o seguinte.

O requisito nº 1 a meu ver encontra-se comprovado.

O Requisito nº 3, também está comprovado. O DECRETO Nº 18.270 DE 16 DE MARÇO DE 2018 muito embora prove apenas a publicação em diário oficial do Estado, dos atos normativos concessivos de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos unilateralmente que estejam em vigor, elencando o programa Desenvolve, não comprova o **registro e depósito** perante o CONFAZ. Contudo a consulta ao portal eletrônico do CONFAZ permite a superação deste óbice, já que pelo link https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1/bahia/2018/sei_mf-0887024-certificado-de-registro-e-deposito-20-18.pdf pode-se consultar o certificado de registro e depósito “das PLANILHAS DOS ATOS NORMATIVOS E DOS ATOS CONCESSIVOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E DA CORRESPONDENTE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 18.270, de 16 de março de 2018, alterado pelo Decreto nº 18.288, de 27 de março de 2018, publicados no DOE nos dias 17 de março de 2018 e 28 de março de 2018, respectivamente.”

Entretanto, o Requisito nº 2 a meu ver não foi adequadamente comprovado, já que não se trouxe aos autos a escrituração relativa à conta de Reserva de Lucros para demonstrar o preenchimento da exigência contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Verifico, contudo, que a evolução probatória promovida pelo contribuinte foi abissal se comparado o estado atual das provas e debates ao teor do despacho decisório, que fiou-se na premissa de que haveria pleito de saldo negativo em duplicidade, já analisado anteriormente.

Em Manifestação de Inconformidade o Contribuinte esclareceu o equívoco de premissa do Despacho Decisório emitido no processo que trata do PER, trazendo a DIPJ retificadora para fazer prova do Saldo Negativo complementar vindicado.

Considerada a DIPJ insuficiente pelo Acórdão Recorrido, o contribuinte promoveu evolução probatória substancial esclarecendo a causa da reapuração do Saldo Negativo e trazendo elementos robustos a seu favor, como Livro Razão, instrumentos legislativos relativos à concessão do benefício fiscal de ICMS, Livro de Registro e Apuração de ICMS, guias de recolhimento, dentre outros, mas insuficientes à comprovação do preenchimento do requisito elencado acima sob os nº 2 para fazer jus ao direito creditório.

4 - DISPOSITIVO

Pelo exposto voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, determinar retorno do processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que emita despacho decisório complementar apreciando o pedido do contribuinte com a superação dos óbices impostos pelo Acórdão Recorrido e considerando a correta natureza do direito creditório, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah