



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720585/2015-14
Recurso Voluntário
Resolução nº **1401-000.651 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de junho de 2019
Assunto IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS
Recorrente PROIMPORT BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Eduardo Morgado Rodrigues, Daniel Ribeiro Silva e Cláudio de Andrade Camerano.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício em face do Acórdão da DRJ/BHE que julgou improcedente a impugnação da recorrente.

Valho-me do relatório do acórdão da DRJ para descrever os fatos iniciais:

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração constantes das fls. 02 a 18, que exigem o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no montante de R\$ 20.116.712,53, relativo ao ano-calendário 2010.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do Relatório Fiscal de Verificação de Infração (fls. 19 a 36), a Autoridade Autuante apurou as seguintes infrações, relacionadas ao IRPJ e CSLL:

1 – Omissão de Receita Financeira – Leilões FUNDAP

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

2 – Despesas Indedutíveis

3 – Despesas não necessárias – despesas dos sócios

4 – Despesas desnecessárias – perdas de capital

5 – Exclusões indevidas – exonerações INVEST, COMPEX e PRODEPE

Em síntese, o fundamento para cada uma das infrações é o se segue:

1 – Omissão de Receita Financeira – Leilões FUNDAP

Receita financeira relativa à arrematação do lote 204 no leilão 119-1, operacionalizada pela ELGELL, cujo sócio-administrador e sócia são os mesmos da fiscalizada, de dívida com o BANDES no valor de R\$ 4.477.484,39, com deságio de 90%. A receita financeira advinda da arrematação com deságio no leilão FUNDAP, no valor de R\$ 4.029.735,98, foi considerada, de fato, da PROIMPORT.

2 – Despesas Indedutíveis

Explicou que o contribuinte contabiliza receitas financeiras decorrentes de benefícios fiscais das suas operações de importação, ou seja, FUNDAP e Invest (ES), Complex (SC) e Prodepe (PE) e que parte dos ganhos percebidos são repassados aos clientes e intitulados como descontos concedidos mark-up, descontos financeiros concedidos ou descontos comerciais, os quais não foram concedidos/registrados em documento fiscal (Notas Fiscais). Considerou que a concessão do benefício FUNDAP é personalíssima e o repasse do benefício aos clientes ocorreu por acordo entre eles e não por que fosse inerente, operacional e próprio ao serviço de importação por conta e ordem.

Concluiu que os repasses parciais dos benefícios estaduais funcionaram como transferências de receita, de uma empresa beneficiária que faz jus aos benefícios definidos em lei para outras que não cumprem os requisitos. Ao lançar os repasses dos benefícios como despesas financeira, o contribuinte indiretamente diminuiu a receita financeira obtida, ou "criou" uma despesa financeira, com estes mesmos benefícios fiscais, reduzindo o valor tributável para o IR e CSLL. Essas despesas não se enquadram na definição de despesas financeiras do art. 374 do RIR/1999.

3 - Despesas não necessárias – despesas dos sócios

Refere-se a despesas comerciais para as quais não foram apresentados esclarecimentos e tampouco documentos comprobatórios de sua natureza. Algumas delas continham no histórico dos lançamentos contábeis referência a pagamento de cartão de crédito pessoal dos sócios. Assim, concluiu que tais despesas não são necessárias à atividade da empresa, seja porque são pessoais dos sócios, seja porque não foram comprovadas quanto à sua natureza.

4 - Despesas desnecessárias – perdas de capital

Consistem em despesas de juros passivos e juros sobre empréstimos bancários que foram considerados pela Autoridade Autuante como desnecessárias por não se subsumir ao disposto no art. 299 do RIR/1999, já que a empresa empresta valores de forma não onerosa e, ao mesmo tempo, realiza empréstimos desnecessários a sua atividade fim e de forma onerosa. Considerou que a não concessão de empréstimos não onerosos, evitaria que a PROIMPORT demandasse empréstimos na mesma grandeza, e assim não teria integralmente as despesas financeiras de juros. Dessa forma, aplicou sobre o valor dos

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15586.720585/2015-14

empréstimos e financiamentos não onerosos concedidos a mesma taxa de juros determinada pela relação entre as despesas de juros e o valor captado, resultando no valor de R\$ 485.636,20, que foi lançado como despesa desnecessária.

5 – Exclusões indevidas – exonerações INVEST, COMPEX e PRODEPE

Constatou que havia exclusões de valores decorrentes de crédito presumido do ICMS e as classificou como subvenção para custeio, conforme art. 392, inciso I, do RIR.

Diante dessas infrações, o crédito tributário foi constituído mediante auto de infração, cuja ciência ocorreu no dia 11 de dezembro de 2015, conforme fl. 3810. Ainda, os Autos de Infração, Relatório Fiscal e Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal foram disponibilizados na caixa postal, cujo acesso ocorreu no dia no dia 14 de dezembro de 2015, conforme doc. de fls. 3808.

A impugnação foi apresentada no dia 12/01/2016, conforme solicitação de juntada de documento (fl. 4087), devidamente aceita, conforme fl. 4126. Em 13 de janeiro de 2016, foi protocolizada impugnação contra o Auto de Infração lavrado neste Processo Administrativo Fiscal, conforme fls. 3816 a 3853.

Em síntese são os seguintes os pontos impugnados e seus argumentos:

1 – Preliminar de Decadência

A impugnante pontua que em virtude de o IRPJ e a CSLL possuírem a natureza de tributos sujeitos à modalidade de apuração e lançamento por homologação, o auto de infração somente pode ser lavrado dentro do prazo estipulado no art. 150, § 4º do CTN, qual seja, 5 (cinco) anos a partir da ocorrência dos fatos geradores, já que houve pagamento antecipado e não se constatou dolo, fraude ou simulação.

Alega que a Fazenda Nacional decaiu do direito de realizar o lançamento quanto aos fatos geradores anteriores a 14 de dezembro de 2010, tendo em vista que a ciência da autuação se deu em 14 de dezembro de 2015.

2 – Da inexistência de omissão de receita financeira nos leilões Fundap

A Impugnante alega que os elementos apontados pela Fiscalização não são suficientes para infirmar a presunção de legitimidade dos atos praticados pela ELGELL e assim desqualificá-los com a conseqüente atribuição dos efeitos tributários à Impugnante.

Argumenta que a ELGELL é sua coligada e possui independência, autonomia jurídica, capacidade financeira e operacional próprias e que efetivamente realizou a arrematação de leilão de dívida da PROIMPORT.

Sustenta que a alegada ausência de sentido e propósito comercial aventada pela fiscalização sugere que o ato praticado pela ELGELL tenha sido praticado de forma simulada, circunstância que, para produzir os efeitos jurídicos correspondentes – inclusive o lançamento fiscal, exigiria a sua anulação.

Trata do conceito de simulação previsto no art. 167 do Código Civil e defende que a simulação pressupõe a realização de um negócio jurídico que não corresponda à vontade das partes, ou seja, os efeitos produzidos não consistem naqueles de fato pretendidos.

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

Alega que não basta a autoridade fiscal alegar a existência de um comportamento doloso e que é necessário que comprove que o contribuinte praticou um ato ilícito, consciente de que tal conduta resultaria em dano ao erário.

Afirma que no caso concreto a inoportunidade de fraude ou simulação é endossada com a existência efetiva de ambas as empresas, constituídas e em plena atividade na consecução dos seus objetos sociais, que atuam de forma independente e que o Fisco não arcou com o ônus da prova da ocorrência da ilegalidade.

Argumenta que o maior erro da Autoridade Fiscal foi a desconsideração do negócio jurídico, em desconformidade com o parágrafo único do art. 116 do CTN, já que, em sua visão, teria eficácia limitada, cuja regulamentação não existe. Assim, entende que a Autoridade Fiscal violou o princípio da estrita legalidade e da liberdade de contratar.

Afirma que ainda que a fiscalização se deparasse com um caso típico de simulação, não poderia desconsiderar os atos ou negócios praticados, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Cita doutrina e pontua que a desconsideração de ato ou negócio jurídico deve levar em conta, entre outras, a ocorrência de falta de propósito negocial e abuso de forma.

3 – Da dedutibilidade das despesas concernentes aos descontos financeiros e comerciais concedidos

A impugnante alega que diferentemente do que defende a fiscalização, os valores concernentes aos "repasses" de parte dos benefícios fiscais apurados pela Impugnante aos seus clientes, sob a forma de "descontos" financeiros, efetivamente não constituem receita financeira própria para efeitos tributários, e conclui que a desqualificação das deduções é manifestamente ilegítima.

Pontua que a própria fiscalização reconhece que a Impugnante efetuava o "repass" de uma parcela dos benefícios fiscais aos seus clientes, contabilizando tais valores como "outras receitas financeiras", como contas redutoras do lucro líquido e que tais valores substanciavam uma renúncia de receita pela Impugnante, registrada como despesa financeira.

Argumenta que a prática adotada pela Impugnante enquadra-se no conceito de desconto, afastado pela fiscalização ao argumento de que não houve o correspondente registro nas notas fiscais, e cita o art. 374, II, do RIR/1999, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 21 de novembro de 2013, que definiu os descontos condicionais e incondicionais. Cita também jurisprudência que considerou dedutíveis tanto os descontos comerciais quanto os financeiros, ressaltando que os últimos prescindem de destaque em nota fiscal.

Assim, a par desses fundamentos, sustenta que a prática adotada pela Impugnante, em favor dos seus clientes, trata de concessão de descontos "financeiros", ou mesmo "comerciais", por importar em inequívoca redução do preço de venda, sendo, portanto, dedutíveis da apuração do lucro real.

4 - Da dedutibilidade das despesas concernentes às perdas de capital

A impugnante pontua que a questão de fundo exige a discussão de terem as "despesas" sido geradas em benefício de terceiros e não da empresa.

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15586.720585/2015-14

Alega que os empréstimos contraídos foram efetivamente realizados no interesse da própria contribuinte, a fim de fazer frente aos seus próprios compromissos e obrigações e não a fim de atender interesses de terceiros ou mesmo de seus acionistas.

Argumenta que o art. 299 do RIR/1999 adotou caminho simples e direto: despesas da empresa, para a empresa, na manutenção da respectiva fonte produtora. Despesas incorridas por decisão e em benefício de acionistas, sócios controladores ou terceiros seriam, portanto, indedutíveis.

Defende que a regra é o ônus da prova ser das autoridades administrativas lançadoras as quais devem comprovar a ocorrência do fato gerador.

Pontua que os empréstimos realizados pela Impugnante no ano-calendário de 2010, cujo montante de R\$ 4.862.886,32, considerado “desnecessário” pela fiscalização, foi efetivamente destinado aos interesses da empresa, notadamente para lastrear as importações por encomenda realizadas pela empresa em favor de seu principal e maior cliente – a empresa BRASILUX IMPORTAÇÃO LTDA, relativamente à marca “Taschibra” no segmento de lâmpadas. Por essa razão, entende que não há que se falar em geração de despesas desnecessárias em benefício de terceiros, tampouco dos próprios acionistas da empresa.

Pugna pela correção do auto de infração para estornar do seu âmbito os juros de R\$ 485.636,20 atribuídos aos referidos empréstimos, vez que calcado o lançamento em meras presunções divorciadas de provas hábeis das alegações.

5 – Do cabimento das exclusões dos benefícios fiscais do ICMS da apuração do lucro real – impossibilidade de tributação pela união sob pena de invasão de competência constitucional

A Autoridade Autuante consignou que a Impugnante registrou exclusões no valor de R\$ 30.373.198,07, relativas a sistemas de incentivo fiscal Invest (ES), Compex (SC) e Prodepe (PE), consideradas subvenção para custeio, conforme art. 392 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

Pontuou que a PROIMPORT, em resposta à intimação para esclarecer a natureza das exclusões realizada no Lalur do ano 2010, argumentou que os valores são decorrentes de benefícios fiscais que promovem desonerações do ICMS e tem o condão de reduzir os custos de produção através da redução, suspensão, diferimento ou criação de crédito presumido de ICMS e que não se amoldam o créditos presumidos de ICMS ao conceito de receita ou faturamento.

Registrou que no caso concreto a receita decorrente do crédito presumido do ICMS está compreendida no conceito de subvenção, constituindo receita do período de apuração o valor desse crédito presumido que é deduzido do valor do ICMS a recolher, apurado conforme a sistemática de débito e crédito desse imposto. Embasou-se no Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978 e citou entendimento no mesmo sentido proferido na decisão do processo n.º 13502.000928/2006-89.

Por fim, considerou que na apuração do lucro real devem ser adicionadas as exclusões indevidas, pois se revestem da condição de subvenção para custeio, conforme art. 392, I, do RIR.

A Impugnante, por outro lado, explica que usufrui de incentivos fiscais concedidos pelos Estados onde se situam alguns de seus estabelecimentos, como é o caso do Espírito

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15586.720585/2015-14

Santo, Pernambuco e Santa Catarina, incentivos estes que atenuam a carga tributária do ICMS com o intuito de fomentar o desenvolvimento econômico e social.

Pontua que os incentivos fiscais foram instituídos no âmbito da competência atribuída pela Carta Magna aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, II, CF/88).

Explica que os benefícios fiscais concedidos na apuração do ICMS devido pelos estabelecimentos importares, nesse contexto, são implementados na forma de créditos escriturais, e impactam diretamente no valor a ser recolhido em favor dos Estados, sem, contudo, importar em qualquer ingresso de valores para a Impugnante, que apenas tem o seu custo tributário reduzido.

Argumenta que a autuação, ao considerar que os benefícios consistiram em receita da empresa, distorceu o conceito jurídico de receita extraído do art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, que independeria da classificação contábil e exigiria um ingresso financeiro para a pessoa jurídica e acréscimo patrimonial.

5.1 – Ausência de Subsunção do Crédito Presumido de ICMS ao conceito de Receita Bruta

A impugnante defende que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados do Espírito Santo (no âmbito do Programa INVEST II), de Santa Catarina (Programa COMPEX) e de Pernambuco (PRODEPE), não se subsumem ao conceito de receita e, por isso mesmo, não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, consequentemente, do IRPJ e da CSLL, já que não representam disponibilidade de renda ou acréscimo patrimonial.

Argumenta que muito antes da análise relativa à natureza do crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados como subvenção para investimento ou de custeio, a resposta quanto à incidência do IRPJ e da CSLL sobre aquele exige uma verificação do seu enquadramento como receita ou como subvenção para investimento.

Cita jurisprudência e doutrina e alega que não é possível enquadrar os créditos presumidos de ICMS outorgados pelo Estado de Santa Catarina no conceito de receita, na medida em que não revelam capacidade contributiva (ingresso de recursos financeiros como contraprestação da atividade empresarial) e, portanto, riqueza tributável, porquanto se trata de mera redução da despesa tributária. Representam meras reduções de custos ou despesas.

Discorre acerca do conceito jurídico de patrimônio, defendendo que seria o acréscimo inserido na hipótese de incidência do imposto de renda, e que não poderia ser extraído sem que fossem observadas as regras previstas no art. 109 e 110 do CTN. Nessa linha, o conceito de patrimônio seria aquele disposto no art. 91 do Código Civil, na universalidade de direito composta pelo “complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”. Assim, seria a mutação positiva dessa universalidade jurídica conceituada no art. 91 do Código Civil que permitiria a cobrança válida do tributo dentro da competência atribuída à União Federal pelo art. 153, inciso III, da Constituição Federal.

Defende que se tratando de premissa irrefutável que o crédito presumido de ICMS não se subsume ao conceito de receita adotado pela Constituição Federal, que pressupõe o ingresso de recursos financeiros como contraprestação pelo exercício da atividade empresarial, igualmente não pode ser base de cálculo IRPJ e da CSLL, já que, para ser renda (hipótese de incidência), antes precisa ser receita.

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

Alega que a renúncia fiscal feita pelos Estados da Federação, que resolveram abrir mão de parte da arrecadação do ICMS, com o objetivo de incentivar a expansão de empreendimentos de interesse regional, representa mera redução do custo tributário dos mesmos, não havendo que se falar em ingresso (elemento patrimonial novo) classificável como receita, conceito no qual a renda sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL necessariamente está embutida.

Argumenta, ainda, que ao tentar tributar o incentivo fiscal relativo ao ICMS, a União indevidamente invade a competência tributária dos Estados (art. 155, II, da CF/88), porquanto acaba anulando o próprio incentivo fiscal.

5.2 – Da qualificação do crédito presumido de ICMS como subvenção governamental para Investimento

Não obstante considerar que o crédito presumido de ICMS não se subsume ao conceito de receita, defende que também não se trata de uma subvenção governamental de custeio.

Alega que a concessão e a manutenção do benefício fiscal estavam condicionadas a vários requisitos, não se constituindo em mera liberalidade desprovida de contrapartidas.

Argumenta que de acordo com as normas internacionais de contabilidade, adotadas no Pronunciamento Técnico CPC 07 (Correlação às normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20 (IASB)), a classificação da subvenção governamental não exige uma correlação direta com investimentos em ativo permanente, mas, justamente, vincula-se à atividade operacional da empresa.

Cita entendimento de Nelson Eizirik sobre o qual assevera que as subvenções governamentais para investimento “não têm natureza de “receita”, pois não decorrem de atividades operacionais da companhia, mas de transferências patrimoniais do Governo, como incentivo a determinado empreendimento econômico”.

Cita jurisprudência do CARF e sustenta que o que interessa é a comprovação do interesse público no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, o que, no caso da Impugnante, restou reconhecido no objetivo do acordo firmado com o Estado de Santa Catarina, consistente na “expansão da atividade empresarial da EMPRESA, culminado com o aumento da utilização de mão de obra, de serviços e geração de renda no Estado de Santa Catarina”.

Defende que a lei aplicável ao IRPJ e à CSLL, em momento algum, vincula a classificação da subvenção “para investimento” à comprovação dos valores empregados no ativo da empresa ou na contraprestação exigida pelo Estado. A norma é bastante clara ao determinar que a redução de impostos deva ser concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos. Entende que o que interessa é a finalidade da subvenção para que se classifique como investimento, de tal modo que o Parecer Normativo CST nº 112/78, teria extrapolado o conteúdo da lei ao exigir a “aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos”, e, assim, “a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”.

Pontua que na hipótese do ato administrativo impugnado, o motivo, isto é, a situação fática que fundamentou o lançamento fiscal, foi a alegação de que o crédito presumido de ICMS não seria classificável como subvenção para investimento, por

Fl. 8 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

superar a margem de lucratividade da Impugnante, o que, de modo algum, corresponde ao critério legal para o seu enquadramento como subvenção de custeio.

Cita jurisprudência do TRF da 4ª Região que entende que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados com o objetivo de incentivar o desenvolvimento da atividade econômica, por consistirem em renúncia fiscal, não podem ser tributados pelo PIS/COFINS/IRPJ/CSLL.

Do pedido

Requer que a impugnação seja julgada totalmente procedente para:

1 – Preliminarmente, anular o lançamento em face da decadência;

2 – No mérito, anular o lançamento para:

2.1 – Expurgar da base de cálculo do IRPJ e CSLL o valor de R\$ 4.029.735,98, imputado como receita financeira;

2.2 – Admitir os descontos no valor de R\$ 14.241.317,33, como despesas dedutíveis na apuração do lucro real;

2.3 – Estornar do seu âmbito os juros de R\$ 485.636,20 atribuídos aos empréstimos concedidos pela Impugnante;

2.4 – Reconhecer a nulidade e improcedência da exigência do IRPJ e CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS concedidos.

Quando do julgamento pela DRJ, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA.

No caso de inexistência de dolo, fraude ou simulado e em havendo pagamento antecipado, o direito atribuído à Fazenda Nacional para a constituição do crédito tributário referente ao IRPJ extingue-se após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, contado do último dia do período de apuração.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. DESPESAS DOS SÓCIOS.

Considera-se não impugnada a matéria para a qual não haja expressa contestação pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESÁGIO NO PAGAMENTO ANTECIPADO DE DÍVIDA. LEILÃO FUNDAP. REAL BENEFICIÁRIO.

A arrematação de dívida em leilão com deságio de 90%, realizada por terceira empresa de mesma composição societária da devedora e com recursos transferidos pela devedora à arrematante traz para o pólo passivo da obrigação tributária a devedora, como real beneficiária, que se sujeita ao pagamento do IRPJ sobre a receita omitida.

Fl. 9 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. DESCONTOS QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO FINANCEIROS E NEM COMO COMERCIAIS. DESNECESSIDADE

Descontos incondicionais ou comerciais correspondem a parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos. Não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora. Descontos condicionais, também conhecidos como descontos financeiros, são aqueles que dependem de eventos posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Demais descontos que não se revestem dessas características ficam sujeitos à regra geral de dedutibilidade, qual seja, necessidade da despesa, que, se não confirmada, acarreta a sua glosa.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. PERDAS DE CAPITAL. DESNECESSIDADE

As despesas de juros aplicados sobre empréstimos não aplicados à atividade fim da empresa são desnecessárias.

EXCLUSÕES INDEVIDAS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. RECEITA. RENDA.

Os créditos presumidos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados são receitas e, por isso, causam modificação no patrimônio líquido dos contribuintes, subsumindo-se ao conceito de renda para efeitos de tributação pelo IRPJ. As exclusões da base de cálculo do referido tributo são somente as permitidas pela legislação fiscal.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.

Caracterizam as subvenções para investimento: a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré aprovado e vinculação pela dos recursos. A falta de apresentação do projeto para comprovar a aplicação dos recursos em investimentos impede a aceitação da subvenção como de investimento e caracteriza receita tributável do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

DECORRÊNCIA.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ, a contribuinte apresentou o competente recurso voluntário, reforçando os argumentos trazidos em primeira instância.

Esse é o Relatório.

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

VOTO

Conselheiro Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

O recurso interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Pois bem, antes de adentrar no mérito de toda autuação que comporta várias infrações, necessário se faz ater na questão da exclusão de receitas que foram consideradas pelo fisco como sendo subvenções para custeio, ou no entendimento da recorrente, subvenções para investimentos.

A DRJ manteve o auto de infração no que computou na apuração do lucro real as importâncias anteriormente excluídas de sua base de cálculo no valor de R\$ 30.373.198,07 à título de subvenção, sob o fundamento de que exclusões, relativas a sistemas de incentivo fiscal Invest (ES), Compex (SC) e Prodepe (PE), consideradas subvenção para custeio, conforme art. 392 do Decreto nº 3.000, de 1999. ou seja, não cumpririam os requisitos para ser considerado uma subvenção para investimento.

Contudo, entrou em vigor a Lei Complementar 160/2017, que a título de resolver a guerra fiscal do ICMS tratou de resolver questão antiga relativa à dedutibilidade dos benefícios concedidos ilegalmente pelos Estados:

“Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

‘Art. 30. (...)

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

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.’ (NR)

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.”

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

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

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

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

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

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

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

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

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

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

O art. 3 da Lei Complementar 160/2017 dispõe que:

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

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720585/2015-14

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.

Nessa perspectiva, o fundamento adotado pela r. DRJ perde sua razão de ser, uma vez que estão presentes os requisitos previstos nos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017.

As regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, tem efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-000.651 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15586.720585/2015-14

subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem a exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

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

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

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

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII cabe à lei complementar: (...)

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

Por tais razões, reputa-se necessário que o julgamento seja convertido em diligência a juntada dos mencionados compromissos firmados para que não seja impedida a recorrente de exercer o contraditório.

Ademais, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) prorrogou o prazo da convalidação dos incentivos fiscais para 31/07/2019. O prazo anterior terminou em 28/12. Com isso, os estados terão mais tempo para concluir esse processo relativo aos incentivos vigentes em 08/08/2017.

Conclusão

Pelo exposto, conduzo para meu voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que seja oportunizado à Contribuinte para comprovar o cumprimento dos requisitos previstos nas Cláusulas 2ª, 3ª 4ª do Convênio ICMS 190 em relação aos benefícios fiscais do ES (Invest II), Pernambuco (PRODEPE) e Santa Catarina (Compex).

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga