



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.720585/2019-27
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1301-001.140 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de junho de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrentes IMMA - INDUSTRIA METALURGICA E MECANICA DA AMAZONIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os Recursos de Ofício e Voluntário. Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, tendo acompanhado a Relatora pelas conclusões os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz de Macedo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto quanto à diligência o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros

Relatório

Trata-se de autos de infração para a exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros, referentes ao ano-calendário de 2014, em razão da suposta prática das seguintes infrações: (i) apuração incorreta de resultados em contrato com prazo de execução superior a um ano (“primeira infração”); e (ii) exclusões indevidas do lucro líquido relacionadas a crédito presumido de ICMS (“segunda infração”).

Com relação à primeira infração, em síntese, a Autoridade Fiscal verificou que a IMMA - INDUSTRIA METALURGICA E MECANICA DA AMAZONIA LTDA (“IMMA”) supostamente teria apurado a receita decorrente de seis contratos de longo prazo vigentes à época com base na receita líquida (receita bruta diminuída dos tributos incidentes sobre as vendas),

Fl. 2 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejl/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

enquanto a Instrução Normativa SRF 21/79 determina o cálculo com base na receita bruta de vendas e serviços. Disso resultou a apuração da seguinte divergência:

RESULTADO DOS CONTRATOS DE LONGO PRAZO							
Contrato	IMMA – apuração			FISCALIZAÇÃO – apuração			Resultado lançado no AI (B-A)
	Receita Reconhecida	Custo incorrido	Resultado do Contrato (A)	Receita Reconhecida	Custo incorrido	Resultado do Contrato (B)	
CONTRATO IMMA X SAE	23.179.634,90	21.545.995,12	1.633.639,78	151.207.170,54	21.545.995,12	129.661.175,42	128.027.535,64
CONTRATO IMMA X BM	47.836.424,45	49.301.447,37	-1.465.022,92	62.658.310,55	49.301.447,37	13.356.863,18	14.821.886,10
CONTRATO IMMA X TP	13.993.060,25	15.710.637,21	-1.717.576,96	29.135.674,17	15.710.637,21	13.425.036,96	15.142.613,92
CONTRATO IMMA X SAJ	4.061.236,81	6.444.326,08	-2.383.089,27	11.008.488,09	6.444.326,08	4.564.162,01	6.947.251,28
CONTRATO IMMA X CC	16.141.055,98	15.645.452,86	495.603,12	19.715.762,04	15.645.452,86	4.070.309,18	3.574.706,06
CONTRATO IMMA X PDB	-121.450,14	0,00	-121.450,14	2.374.911,64	0,00	2.374.911,64	2.496.361,78
TOTAL 2014	105.089.962,25	108.647.858,64	-3.557.896,39	276.100.317,03	108.647.858,64	167.452.458,39	171.010.354,78

No que se refere à segunda infração, a Autoridade Fiscal adicionou ao lucro líquido os valores excluídos pela empresa a título de crédito presumido de ICMS concedido pelo Governo do Estado de Rondônia, com base na Lei Estadual nº 1.558/2005, por entender que o benefício não se enquadra como subvenção para investimento ou para custeio, mas “*mero benefício fiscal, visto que, segundo a Lei Estadual nº 1.558/2005, a outorga do benefício não está condicionada a apresentação de projeto de implantação do empreendimento, assim como sua manutenção não está condicionada a efetiva aplicação do recurso à finalidade porventura proposta, ou seja, constitui um benefício fiscal que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor*” (fl. 69).

Acrescenta, aplicando o entendimento contido na Solução de Consulta Cosit nº 32/2016, que não teria sido possível extrair da Lei 1558/2005 e dos documentos apresentados pela empresa, “*a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento, mais especificamente, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*” e “*a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado*” (fl. 73).

Por fim, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, apesar de dispor de despacho decisório expedido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Velho, reconhecendo o direito à redução de 75% do imposto, inclusive adicional, sobre os resultados calculados com base no lucro da exploração, a IMMA não usufruiu do benefício no ano-calendário de 2014, uma vez que, inicialmente, havia apurado base de cálculo negativa para o lucro da exploração. Entretanto, a Autoridade Fiscal deixou de proceder à recomposição do lucro de exploração, por disposição expressa da Instrução Normativa SRF nº 267/2002.

Foram considerados responsáveis tributários solidários BARDELLA SA INDUSTRIAS MECANICAS (“BARDELLA”) e GE ENERGIAS RENOVAVEIS LTDA. (“GE”), em razão de suposto interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, nos termos do inciso I, do art. 124, do CTN.

Intimados, IMMA e GE apresentaram impugnação. Em sua impugnação, sustenta, IMMA, em resumo, que: (i) a metodologia adotada pela Autoridade Fiscal para apuração das receitas dos contratos de longo prazo em tela foi equivocada, tendo em vista que se utilizou da receita bruta da empresa acumulada até o período-base, dela subtraindo a receita líquida acumulada até o período-base anterior, quando o correto seria a comparação da receita bruta acumulada até o ano-base com a receita bruta acumulada até o ano-base anterior; (ii) os

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

requisitos do Parecer Normativo CST 112/1978 não têm mais relevância, considerando que a Lei Complementar 160/2017 expressamente dispôs que os benefícios fiscais de ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, têm natureza de subvenção para investimento; (iii) a nova redação do art. 30 da Lei 12.973/2014 exige apenas que o contribuinte registre as receitas de subvenção em reserva de incentivos fiscais e que não as distribua aos sócios da empresa, para que o benefício se qualifique como subvenção para investimento; (iv) o benefício fiscal em discussão, concedido pelo Estado de Rondônia, é uma subvenção de investimento, seja pelo fato de que o Estado cumprir com as exigências veiculadas na LC 160/2017, seja porque foi concedido para viabilizar a implantação de empreendimento econômico, mediante a apresentação do Projeto; (v) há necessidade de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em razão do lucro da exploração; e (vi) é ilegal a incidência de juros Selic sobre multa. GE, por sua vez, alega, em síntese, erro de identificação do sujeito passivo tendo em vista o equívoco na responsabilização solidária da empresa com base no art. 124, I, do CTN.

Em 18.12.2018, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE proferiu despacho determinando o encaminhamento do processo à unidade de origem para:

“a) verificar com exatidão a receita bruta acumulada até o ano-calendário de 2013, oriunda de contratos de longo prazo relativos às usinas hidrelétricas de Santo Antônio, Belo Monte, de Teles Pires, de Santo Antônio do Jarí, Cachoeira Caldeirão e Pointe Du Bois;

b) se for o caso, identificar e calcular eventuais efeitos nos demonstrativos de apuração de cada contrato (fls. 40, 48, 53, 59, 63 e 65), inclusive na tabela de consolidação geral dos contratos (fl. 66), esclarecendo se há repercussão nos resultados totais encontrados pela interessada (R\$ -3.557.896,39) e pela fiscalização (R\$ 167.452.458,39)”.

Intimada, IMMA apresentou os documentos e esclarecimentos solicitados pela Autoridade Fiscal e, em seguida, foi proferido Relatório de Diligência Fiscal, no qual se concluiu que:

“17. Com relação a questionada ‘Receita proporcional acumulada até 2013’, a mesma foi tratada como receita bruta acumulada no período de 2009 a 2013, segundo determina os referidos normativos, sendo que o montante acumulado foi obtido através dos Controles Específicos, por equívoco, pelo somatório dos valores preenchidos na coluna ‘Receita Líquida acumulada’, visto não haver em suas planilhas a informação da receita bruta acumulada”.

Em razão disso, a Autoridade Fiscal refez os cálculos referentes à receita bruta supostamente apurada pela IMMA em 2014.

Novamente intimada, IMMA apresentou manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, alegando que: (i) a Autoridade Fiscal sugeriu, em diversas passagens do relatório, que o equívoco na apuração somente teria ocorrido em face da ausência de apresentação de certos documentos pela empresa, no entanto, tais documentos em nada alteraram o procedimento fiscal e a nova apuração teve por base o SPED/ECD, portanto, descabida a tentativa da Autoridade Fiscal de transferir para a empresa a culpa pelo equívoco cometido no lançamento; (ii) o lançamento é nulo por vício material reconhecido pelo próprio Relatório de Diligência Fiscal, tendo em vista a ocorrência de erro na escolha dos elementos que deveriam compor a fórmula indicada pela legislação (receita bruta vs. receita líquida), implicando em nítido equívoco na metodologia utilizada pela Autoridade Fiscal; (iii) os tributos que a Autoridade Fiscal, em sede

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

de diligência, entendeu como devidos foram calculados sobre uma nova base de cálculo, 99,13% menor e totalmente distinta daquela utilizada nos autos de infração originais, o que macula a essência do lançamento e o fulmina por vício insanável; (iv) o vício material não pode ser corrigido em sede de diligência; e (v) o total das receitas apuradas em sede de diligência são menores do que as receitas efetivamente reconhecidas pela IMMA, assim, como não se paga IRPJ e CSLL sobre o objeto de cada contrato individualmente, mas sobre o lucro real e sobre o resultado ajustado do período, não há qualquer valor a ser lançado.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo, em parte, o crédito tributário, nos termos da ementa abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PRELIMINAR DE NULIDADE. REJEIÇÃO.

Constatado que o lançamento cumpre os requisitos estabelecidos na legislação de regência, proporcionando todos os meios para que o contribuinte manifeste suas razões de defesa, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE LIDE.

Juros sobre multa de ofício não integram o lançamento originalmente formalizado, referem-se a momento posterior relativo à cobrança do crédito tributário. Sendo assim, não há litígio instaurado quanto a referido aspecto, motivo pelo qual não cabe pronunciamento dos órgãos administrativos de julgamento acerca do tema.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS A SEREM PRODUZIDOS. APURAÇÃO DE RESULTADOS. RECEITA BRUTA.

Independentemente do critério de avaliação selecionado, deve ser considerada a receita bruta para fins de cálculo dos resultados de contratos de longo prazo relativos à construção por empreitada ou fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

As subvenções para investimento, relativas a incentivos fiscais do ICMS, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros de incentivos fiscais, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social, na forma e condições impostas pela legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. ATO

ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. CONDIÇÕES.

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

Não é qualquer interesse comum que enseja a responsabilização. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário.

Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário não é suficiente para caracterizar a responsabilização solidária.

O ato ilícito relativo a grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica”.

Em razão do montante exonerado, bem como do afastamento da responsabilidade tributária de GE e Bardella, foi interposto recurso de ofício.

Intimada, IMMA interpôs recurso voluntário, sustentando, preliminarmente, (i) a nulidade do auto de infração por vício material, tendo em vista que, em sede de diligência, a Autoridade Fiscal apurou nova base de cálculo para os supostos débitos de IRPJ e CSLL devidos no período, o que implica evidente cerceamento do direito de defesa, macula a essência do lançamento e o fulmina por nulidade insanável; e (ii) que o procedimento de diligência se presta tão somente à produção de provas necessárias à formação do convencimento do julgador e não para reforma do lançamento original, tendo em vista que o vício material referente à incorreta aferição da base de cálculo é insanável.

No mérito, alega que (i) as receitas apuradas em sede de diligência são menores que as receitas efetivamente reconhecidas pela empresa no período, no entanto, a Autoridade Fiscal busca fazer incidir o IRPJ e a CSLL sobre o resultado de cada contrato individualmente, o que não pode ser admitido; (ii) é correta a aplicação do tratamento de subvenção para investimento ao benefício fiscal de ICMS excluído do lucro líquido do período; (iii) cumpriu integralmente com a Lei 12.973/2014, visto que destinou a integralidade das receitas de subvenção auferidas em 2014 à constituição de reserva de lucros; (iv) apesar de registrar as receitas de subvenção em conta inadequadamente denominada “reserva de capital”, a sua natureza era de “reserva de lucros” e tais valores não foram distribuídos aos sócios, atendendo integralmente ao comando do art. 30 da Lei 12.973/2014; (v) o mero equívoco formal, associado à nomenclatura de conta contábil, não altera a essência dos valores que compõem a reserva na qual foram registradas as receitas de subvenção; (vi) a Primeira Seção do STJ reconheceu a ilegalidade da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (vi) a SUDAM reconheceu o direito de a IMMA reduzir 75% do IRPJ incidente sobre os resultados calculados com base no lucro da exploração e, apesar de a empresa não ter usufruído do benefício durante o ano-calendário de 2014, uma vez que, inicialmente, havia apurado base de cálculo negativa para o lucro da exploração, a Autoridade Fiscal é obrigada a recompor a base de cálculo considerando tais valores quando da lavratura do auto de infração; e (vii) é ilegal a incidência de juros Selic sobre multa de ofício.

É relatório.

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relatora.

I – RECURSO DE OFÍCIO

I.1 - ADMISSIBILIDADE

A Portaria MF nº 2, de 2023, estabeleceu o limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário”.

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância (fls. 6022 e 6023), verifica-se que superam o limite estabelecido pela norma em referência. Além disso, houve o afastamento da responsabilidade tributária de GE e Bardella. Por essas razões, conheço do recurso de ofício.

II – RECURSO VOLUNTÁRIO

II.1 - ADMISSIBILIDADE

A Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 07.01.2021 e, na mesma data, consultou o referido documento.

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto por IMMA em 05.02.2021.

O recurso voluntário cumpre com os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

II.2 – MÉRITO: Crédito presumido de ICMS (“segunda infração”)

Fl. 7 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

Nesse ponto, o lançamento decorre do entendimento da Autoridade Fiscal de que os valores excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela empresa a título de crédito presumido de ICMS, concedido pelo Governo do Estado de Rondônia, com base na Lei Estadual nº 1.558/2005, não se enquadram como subvenção para investimento ou para custeio, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 32/2016. Isso porque não teria sido possível extrair da Lei 1558/2005 e dos documentos apresentados pela empresa, “a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento, mais especificamente, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos” e “a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”.

A DRJ, entretanto, parece superar a discussão acerca da necessidade de verificação da “intenção do subvencionador”, bem como da “aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos”. Confira-se:

“13.1 Segundo a fiscalização, o conceito de subvenção para investimento, definido pela administração tributária no Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, limita-se à transferência de recursos com a finalidade de aplicação em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, sendo necessária a comprovação da efetiva aplicação por parte do beneficiário. No presente caso, a autoridade lançadora concluiu que o incentivo em tela não se enquadra como subvenção para investimento em razão de ter sido concedido sem vinculação com qualquer aplicação específica dos recursos, tratando-se de mero benefício fiscal.

13.2 Entretanto, como bem coloca a defendente, legislação superveniente definiu regramento diverso para classificação como subvenção para investimento no caso de incentivos fiscais do ICMS, determinando, inclusive, sua aplicação em processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Trata-se da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que incluiu os parágrafos 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Confira-se o texto legal: (...)

13.3 Como se vê, para fins de caracterização de benefício do ICMS como subvenção para investimento, resta expressamente vedada a exigência de requisitos que não estejam previstos no transcrito art. 30” (fls. 6015/6016).

No que se refere aos demais requisitos do art. 30 da Lei 12.973/2014 – que não foram diretamente questionados no TVF, mas que foram objeto da impugnação apresentada pelo Recorrente – assim se pronunciou a decisão recorrida:

13.6 No presente caso, analisando-se os requisitos mencionados, verifica-se que, no balanço patrimonial citado e acostado aos autos pela interessada (fls. 3.587), não consta registro de reserva de lucros. Vale ressaltar que a contabilização da reserva de lucros de incentivos fiscais é condição inarredável para que o valor da subvenção para investimento não seja computado no lucro real. No balanço patrimonial em comento, consta apenas conta de reserva de capital, que possui escrituração completamente diversa, uma vez que as quantias sequer transitam por contas de resultado.

13.7 Vale dizer que o antigo art. 182, § 1º, alínea "d", da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, determinava a classificação das subvenções para investimento como reserva de capital. Entretanto, o dispositivo foi expressamente revogado pela Lei nº 11.638, de 28 de agosto de 2007. Atualmente, as subvenções para investimento são tratadas na reserva de lucro prevista no art. 195-A do mesmo diploma legal (reserva de incentivos fiscais).

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

13.8 Cumpre ressaltar que as condições definidas pela legislação citada não vigoravam à época do lançamento e, por essa razão, não teriam como ser consideradas pela autoridade fiscal. Por outro lado, a contribuinte demonstrou ser profunda conhecedora da legislação atual, fazendo longo e detalhado comentário acerca do tema, mas sem comprovar a constituição da reserva de lucros de incentivo fiscais (fls. 6017/6018).

Nesse contexto, nos cabe aqui verificar se os valores excluídos pelo Recorrente, no ano-calendário de 2014, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de crédito presumido de ICMS, concedido pelo Governo do Estado de Rondônia, com base na Lei Estadual nº 1.558/2005, atendem aos requisitos contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que assim dispõe:

“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”.

De tal dispositivo, pode-se extrair que as subvenções não serão tributadas pelo IRPJ desde que atendidos os seguintes requisitos: **(i)** sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; **(ii)** sejam registradas em conta de reserva de lucros (“reserva de incentivos fiscais”); **(iii)** somente sejam utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento do capital social; **(iv)** não integrem a base de cálculo dos dividendos obrigatórios; **(v)** na hipótese de absorção de prejuízos, (v.a) que anteriormente já tenham sido absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal e (v.b) que a reserva seja recomposta à medida em que forem apurados lucros; e **(vi)** na hipótese de aumento de capital

Fl. 9 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

social, que não haja (vi.a) capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios, mediante redução do capital ou (vi.b) restituição de capital aos sócios, mediante redução do capital, nos 5 anos anteriores ao recebimento da subvenção, com posterior capitalização do seu valor.

Nesse contexto, analisaremos, a seguir, se o crédito presumido de ICMS em discussão tem natureza de subvenção de investimento, isto é, se foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e, em seguida, se foram preenchidos os requisitos contábeis para que não seja computado no lucro real.

• Subvenção concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos:

No que se refere ao primeiro requisito – que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos –, fonte de intensos debates nesta C. Turma, entendo que, mesmo após o advento da Lei Complementar nº 160/17, persiste a necessidade de se verificar se determinada benesse referente ao ICMS consiste em subvenção para custeio ou investimento para fins de exclusão do lucro real.

A análise isolada do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de fato, pode induzir à conclusão de que, a partir da vigência da Lei Complementar nº 160/17, todo e qualquer incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS seria considerado subvenção para investimento, de forma que o tratamento fiscal aplicável independeria da sua caracterização como subvenção para investimento ou custeio.

No entanto, os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no caput e não de forma autônoma. Nesse sentido é a Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, e determina, em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos”.

Aplicando tal norma de interpretação ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, verifica-se que o §4º não contém qualquer evidência de que se trata de exceção ao *caput*, donde se extrai que sua função é complementar a norma lá contida, que, por sua vez, é discriminada nos incisos I e II. Isso significa que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que atendidos, dentre outros, os requisitos contidos no próprio *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre eles, de que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos¹.

Do exame dos autos, se extrai que a Recorrente era detentora de benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, concedido pelo Governo do Estado de Rondônia, nos termos do

¹ Sobre o tema: KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Subvenções: panorama contábil e fiscal atual. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis. Caderno de Pesquisas Tributárias (número 46, Série APET, n. 2). São Paulo: MP Editora, 2023, p. 577-598.

Fl. 10 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

Ato Concessório nº 025/08 (fls. 3.542). O incentivo concedido pelo referido ato concessório tem por base a Lei nº 1.558/2005 ("Lei nº 1.558/05"), cujo art. 1º, inciso VI, assim dispunha:

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

VI – aquela que atenda aos objetivos do Programa de Desenvolvimento Industrial, Comercial e Mineral do Estado de Rondônia – PRODIC, instituído pela Lei Complementar nº 61 de 21 de julho de 1992”

O PRODIC, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 61/1992, tem por objetivo incentivar a implantação, a ampliação, a modernização e o aumento da competitividade dos sistemas produtivos no Estado de Rondônia, como determina o art. 1º da referida norma:

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

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

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

II - Programa de Desenvolvimento Agropecuário e Florestal do Estado de Rondônia – PROAGRI”.

Nesse contexto, o Recorrente apresentou ao Conselho de Desenvolvimento do Estado de Rondônia - CONDER, o Projeto de Investimento ao Estado de Rondônia ("Projeto"), cuja descrição sumária evidencia o empreendimento a ser desenvolvido na região (fl. 3554).

RTO VELHO DRF

IMMA - Indústria Metalúrgica e Mecânica da Amazônia Ltda.

Fl. 3554

Projeto de Viabilidade Econômico-Financeira

Destinatário: Programa de Desenvolvimento Industrial, Comercial e Mineral do Estado de Rondônia - PRODIC

E-mail: diagnosticoconsultoria@uol.com.br

7- INVESTIMENTO

7.1 Valor: O investimento total importa no montante de R\$ 94.451.069,57 (noventa e quatro milhões, quatrocentos e cinquenta e um mil, sessenta e nove reais e cinquenta e sete centavos).

7.2 Aplicação

Ativo Fixo: R\$ 84.820.000,00 (oitenta e quatro milhões oitocentos e vinte mil reais).

Capital de Giro: R\$ 9.631.069,57 (nove milhões, seiscentos e trinta e um mil, sessenta e nove reais e cinquenta e sete centavos).

7.4 Descrição sumária do projeto

Trata-se de implantação de um projeto que visa oferecer novos produtos e processos, através de investimento em máquinas e equipamentos, com perfil tecnológico avançado.

A planta a ser implantada, será a única na região Norte do País a fabricar peças e equipamentos hidromecânicos e de levantamento para atender o potencial hidrelétrico da Amazônia. Serão atendidas de imediato as necessidades das empresas vencedoras dos processos licitatórios das usinas de Santo Antônio e Girau, no Rio Madeira, gerando emprego e renda para a população local, colocando Rondônia em local de destaque no mercado nacional na fabricação deste tipo de equipamento.

Equipamentos/serviços que serão fabricados/prestados:

- todas as comportas e pontes rolantes de grande capacidade
- componentes de turbinas e geradores
- serviços de comissionamento e de supervisão de montagem

Numa segunda fase, esta fábrica de equipamentos pesados, concebida com a mais moderna tecnologia, poderá suprir com seus produtos toda a região Norte e Centro-Norte do Brasil, assim como exportá-los.

Diante disso, resta evidenciado que a subvenção objeto do Ato Concessório nº 025/08 foi concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, estando preenchido o primeiro requisito para exclusão os valores do lucro real.

• Requisitos contábeis:

No que se refere à contabilização do crédito presumido de ICMS em discussão em conta de reserva de lucros (“reserva de incentivos fiscais”), o Recorrente sustenta que cumpriu integralmente o disposto na Lei nº 12.973/2014, visto que destinou a integralidade das receitas de subvenção auferidas em 2014 à constituição de reserva de lucros. Isso porque, apesar de registrar as receitas de subvenção em conta inadequadamente denominada “reserva de capital”, a sua natureza era de “reserva de lucros” e tais valores não foram distribuídos aos sócios.

Acrescenta que o mero equívoco formal, associado à nomenclatura de conta contábil, não altera a essência dos valores que compõem a reserva na qual foram registradas as receitas de subvenção, bem como que a Primeira Seção do STJ reconheceu a ilegalidade da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O art. 195-A da Lei nº 6.404/76 estabelece que “[a] assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos”.

Como explica o Manual de Contabilidade Societária², a “reserva de incentivos fiscais” foi criada pela Lei nº 11.638/07, em razão da revogação da conta “reserva de capital – doações e subvenções” e da alteração do tratamento contábil que lhe era atribuído. Isso porque, a partir de 2008, as doações e subvenções recebidas deveriam transitar pelo resultado, não sendo, entretanto, computadas na determinação do lucro real desde que (i) sejam registradas como

² SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 316

Fl. 12 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

reserva de incentivos fiscais; e (ii) somente sejam utilizadas para (a) absorção de prejuízos fiscais desde que anteriormente já tenham sido absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal, ou (b) aumento de capital.

As contas de reserva de capital, por sua vez, “são constituídas de valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo resultado como receitas, por se referirem a valores destinados ao reforço de seu capital, sem terem como contrapartida qualquer esforço da empresa em termos de entrega de bens ou de prestação de serviços”. Acrescenta o Manual de Contabilidade Societária³ que as reservas de capital podem ser utilizadas para (i) absorver prejuízos, quando estes ultrapassarem a reserva de lucros; (ii) resgate, reembolso ou compra de ações; (iii) resgate de partes beneficiárias; (iv) incorporação ao capital; ou (v) pagamento de dividendo cumulativo a ações preferenciais.

Vê-se que, embora a “reserva de incentivos fiscais”, constituída dentro da “reserva de lucros”, e a “reserva de capital” sejam contas contábeis distintas - sendo que, para fins contábeis, os valores escriturados na primeira transitam pelo resultado e aqueles escriturados na segunda não -, o destino dos valores registrados em tais contas não é completamente distinto, tendo em vista que ambos podem ser utilizados para absorver prejuízos e para incorporação ao capital social. A diferença é que os valores registrados em conta de “reserva de capital” somente podem ser utilizados na absorção de prejuízos após a utilização do montante registrado em “reserva de lucros”.

Para comprovar o erro cometido em seu balanço patrimonial, a Recorrente juntou aos autos, dentre outros, (i) Ata de Deliberação das Sócias-Quotistas da IMMA Indústria Metalúrgica Mecânica da Amazônia Ltda., datada de 27 de fevereiro de 2015, na qual o lucro líquido do exercício é “destinado para reserva de incentivos fiscais – CONDER” (fl. 6107); notas explicativas informando que as subvenções governamentais, no montante de 21.605 milhares de reais, foram creditadas à conta de “reserva de incentivos fiscais”, no patrimônio líquido (fl. 6251); e (iii) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido contendo a informação de que as subvenções em discussão foram destinadas para a conta “Reserva de lucros – Conder” e, ao mesmo tempo, que a subconta “reserva de incentivos fiscais” estaria inserida na conta “reservas de capital” (fl. 6238). Tais documentos, a meu ver, evidenciam que, de fato, houve um erro nas demonstrações contábeis da Recorrente, relativas ao ano-calendário de 2014, tendo em vista que os valores relativos à “reserva de incentivos fiscais” foram indevidamente registrados em conta de “reservas de capital” – conta que, frise-se, se prestava para o registro de valores de tal natureza até o advento da Lei nº 11.638/07.

O erro na denominação da conta contábil não é suficiente para que as referidas subvenções sejam tributadas, desde que cumpridos os demais requisitos contidos no art. 30 da Lei 12.973/2014. Com relação aos demais requisitos, a Recorrente informa que não distribuiu receita de subvenção aos sócios e utilizou parte das receitas de subvenção para a absorção de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2014.

Diante do exposto, voto em converter o presente julgamento em diligência, para encaminhamento dos presentes autos à unidade administrativa de origem, a fim de:

³ SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 309 e 310.

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

(i) verificar se os valores relativos aos incentivos fiscais, no montante de R\$ 21.604.698,22, deduzidos na apuração do lucro real em 2014, foram utilizados para fins diversos de (a) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (b) aumento de capital. Caso tenham sido utilizados para absorção de prejuízo, verificar se a empresa recompôs a reserva à medida em que foram apurados lucros nos períodos subsequentes;

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo acerca do atendimento aos requisitos previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014 pelos incentivos fiscais, no montante de R\$ 21.604.698,22, deduzidos na apuração do lucro real em 2014; e

(iv) intimar o contribuinte para, se houver interesse, se manifestar sobre o resultado da diligência, com posterior retorno dos autos ao CARF para prosseguimento do julgamento, nos termos do voto do relator.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço do RECURSO DE OFÍCIO e do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto por converter o julgamento em diligência, nos termos acima.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

A conclusão da I. Relatora, ao analisar a segunda infração, foi por converter o julgamento em diligência, a fim de verificar o cumprimento dos requisitos contidos no art. 30 da Lei 12.973/2014.

Porém, antes de chegar a tal conclusão, adotou o entendimento de que apenas as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão tributadas pelo IRPJ/CSLL, mesmo após o advento da LC 160/2017, daí acompanhá-la pelas conclusões.

Compreendo que, a partir da publicação da citada LC 160/2017, que introduziu os parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei 12.973/2014, os incentivos concedidos pelos Estados e Distrito Federal, devem ser considerados como subvenções para investimento, não devendo nenhum outro requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30. E nesse contexto, não cabe aferir se o incentivo concedido foi como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, tal como fez a Relatora.

Veja-se que pela nova redação “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”.

Fl. 14 da Resolução n.º 1301-001.140 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10240.720585/2019-27

Ademais, há de consignar que a LC 160 também expressamente reconheceu a aplicabilidade dos citados parágrafos do art. 30, aos benefícios anteriormente concedidos no contexto da rotulada “guerra fiscal”, desde que atendidas exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados.

Nestes termos, acompanho a Relatora, na conversão do processo em diligência, para encaminhamento dos presentes autos à unidade administrativa de origem, a fim de que sejam adotadas as providências especificadas em seu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza