



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10240.720585/2019-27
ACÓRDÃO	1301-008.016 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	IMMA - INDUSTRIA METALURGICA E MECANICA DA AMAZONIA LTDA FAZENDA NACIONAL

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, resta insubsistente a alegação de nulidade do procedimento fiscal.

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. ATENDIMENTO DE REQUISITO LEGAL.

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.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo do benefício fiscal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. CONDIÇÕES.

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. Deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a infração relativa à exclusão indevida de crédito presumido de ICMS. Quanto ao Recurso de Ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em lhe negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Procedente em Parte”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido em Parte”.

2. Por bem resumir a demanda, reproduzo o “Relatório” escrito em sede da Resolução nº 1301-001.140, proferido em sessão realizada em 22/06/2023, de relatoria da Consa. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic:

“Trata-se de autos de infração para a exigência de IRPJ [e-fls. 2/11] e CSLL [e-fls. 12/20], 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), enquanto [o subitem ‘7.1’ d]a Instrução Normativa SRF 21/79 [IN] determina o cálculo com base na receita bruta de vendas e serviços. Disso resultou a apuração da seguinte divergência [de acordo com o item ‘9’ da IN]:

Contrato	RESULTADO DOS CONTRATOS DE LONGO PRAZO						Resultado lançado no AI (B-A)
	IMMA - apuração			FISCALIZAÇÃO - apuração			
	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 PD/B	-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).

(...)

Por fim, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal [rectius, 'Relatório Fiscal', e-fls. 21/82], 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 anocalendarário 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 [e-fls. 3338/3379 e 3607/3630]. 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 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 [e-fls. 3986/3988] 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 [e-fls. 5877/5884], 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 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 [Ac. nº 104-002.779 – 5ª Turma da DRJ04, proferido em sessão de 29/12/2020, e-fls. 5958/6023], 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.

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 [em 07/01/2021, e-fls. 6036], IMMA [em 05/02/2021, e-fls. 6039] interpôs recurso voluntário [e-fls. 6043/6103], 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; (vii) 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 (viii) é ilegal a incidência de juros Selic sobre multa de ofício.

É o relatório” (grifos do original).

3. A Resolução em comento foi proferida em relação à “segunda infração”, como se vê do seu “voto”:

“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: [reproduz subitens ‘13.1’ a ‘13.3’ do Acórdão de piso]

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: [reproduz subitens ‘13.6’ a ‘13.8’ do Acórdão de piso]

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: [...]

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 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:

(...)

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 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: [...]

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: [...]

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).

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.

(...)

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:

(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

(iii) 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” (grifos e negritos do original).

4. Em resposta, a Autoridade Diligenciadora elaborou “Informação Fiscal” (IF), de e-fls. 6365/6366, de que se deu ciência à Interessada em 02/04/2024 (e-fls. 6368), que não se manifestou.

VOTO

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator

ADMISSIBILIDADES RECURSAIS

5. Verificando-se o montante exonerado, às e-fls. 6022/6023, em relação ao IRPJ e à CSL, só em relação aos principais, este é de R\$ 57.638.782,58. Assim, nos termos da Portaria MF nº 2, de 2023, e da Súmula CARF nº 103, **conhece-se o Recurso de Ofício.**

6. Por seu turno, como se verifica às e-fls. 6036 e 6039, o **Recurso Voluntário é tempestivo, pelo que dele se conhece.**

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINAR DE NULIDADE: VÍCIO MATERIAL DA PRIMEIRA INFRAÇÃO

7. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos:

“11. Após a determinação de diligência por esta 5ª Turma de Julgamento, a autoridade lançadora refez os cálculos relativos à apuração dos resultados de contratos de longo prazo. Por essa razão, a defesa alega que se trata de erro de base de cálculo, e, portanto, representa vício material, insanável em sede de diligência para determinação de nova base de cálculo e ensejador de nulidade do lançamento.

11.1 Entretanto, o procedimento de diligência não alterou a essência do lançamento, não modificou o fundamento da exigência e não alterou a matéria tributável, apenas foi corrigido erro no tocante a cálculo que deveria utilizar a receita bruta e, por lapso, foi feito uso da receita líquida. Nesse contexto, cita-se o art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972: [...]

11.2 Como se vê, incorreções dirimidas em sede de diligência somente geram novo lançamento se houver agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal, o que claramente não houve no presente caso. Se não há necessidade de lançar em razão do erro descoberto na diligência em comento, evidentemente não se trata de caso de nulidade.

11.3 É oportuno salientar que o art. 60 da mesma norma admite saneamento de incorreções diferentes das definidas em seu art. 59 (como é o caso analisado), alertando que não serão causa de nulidade, conforme se verifica no texto legal: [...]

11.4 Evidentemente que é possível a ocorrência de erro na apuração do crédito tributário no procedimento fiscal. No entanto, tais questões tratam, na verdade, de razões de mérito, as quais, se acolhidas, trazem decisão pela improcedência do lançamento, mas não pela declaração de nulidade. Nesse contexto é que o art. 145, inciso I1, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prevê que o lançamento poderá ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo.

11.5 Registre-se que foram oferecidas condições para que o impugnante identificasse os fundamentos da autuação realizada, propiciando-lhe todos os

meios para manifestar suas razões de defesa. Rejeita-se, dessa forma, a preliminar de nulidade” (grifou-se; negritou-se).

8. Concorde-se com a DRJ, pelos seguintes motivos.

8.1. De logo, afaste-se o alegado “evidente cerceamento de defesa”. Como visto, esta foi tão eficiente que, ainda em sede de julgamento em 1ª instância, a base de cálculo foi substancialmente reduzida quanto à infração em comento (de R\$ 171.010.354,78 para R\$ 1.484.523,63).

8.2. Ademais, reconhece-se que o lapso da Fiscalização não afronta o art. 142 do CTN.

8.2.1. Tal se infere, inclusive, da comparação do caso *sub judice* com os da jurisprudência mencionadas pela Interessada. Nos acórdãos proferidos no âmbito desta Seção de Julgamento, as ocorrências são, de fato, graves, tratando-se de “[...] não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas” (Acs. nº 9101-002.976 e 1401-003.490); especificamente ao confrontar a decisão de piso, utiliza-se de aresto em que se verifica aplicação de “legislação já revogada” e consideração de “quantidades de mercadorias incompatíveis com os produtos comercializados” (Ac. nº 3402-007.281). Tais vícios não têm a magnitude do que se passou no processo em análise, em que se apontou o fato gerador, valeu-se de contratos vigentes, aplicou a IN adequada etc.

8.2.2. Ainda, a reforçar a impressão de engano e não de “incorreta interpretação da legislação”, como aventa a Interessada em manifestação à diligência, deu-se o seguinte. Em resposta ao “Despacho de Diligência” da DRJ (e-fls. 3986/3988), em “Relatório de Diligência Fiscal” (RDF), de e-fls. 5877/5884, a Fiscalização informa que

“8. E, posteriormente, com base em seus ‘Controles Específicos’ elaborados de acordo com os termos da Instrução Normativa SRF nº 21/1979 [e-fls. 485/486, 498/499, 513, 520/521, 543/544 e 554/556], em atendimento à intimação fiscal [Termo de Intimação Fiscal nº 7, e-fls. 467/473], com as seguintes informações: 1) a descrição sumária de cada encomenda/unidade, escopo do contrato(...); 2) o prazo de execução de cada unidade bem como eventual dilação; 3) o custo orçado/estimado e seus reajustes; 4) o preço total, a receita (IN 51/1978) e seus reajustes em relação a cada período base; 5) a receita ou parte do preço recebida ou faturada’.

(...)

10. 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’ [última coluna das planilhas],

visto não haver em suas planilhas a informação da receita bruta acumulada” (grifou-se, negritou-se).

9. Assim, neste tópico, por não se entender que se trata de “nulidade insanável”, não assiste razão à Interessada.

MÉRITO

Contratos de longo prazo

10. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos:

“12. Os contratos de longo prazo dizem respeito à implantação de diversas usinas hidrelétricas. Em relação a este ponto, a fiscalização identificou que a contribuinte realizou a apuração com base na receita líquida (receita bruta diminuída dos tributos incidentes sobre as vendas), enquanto que a Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979, determina o cálculo com base na receita bruta de vendas e serviços. O método selecionado foi o do custo incorrido, para o qual calcula-se a receita reconhecida no período (ano-calendário de 2014), relativamente aos contratos de longo prazo, da seguinte forma, conforme a citada norma:

9 - Determinação do Resultado no Caso de Avaliação do Andamento com Base nos Custos Incorridos No caso em que o andamento da execução seja avaliado na forma do inciso II do item 5 o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período-base, será determinado pela aplicação das seguintes formulas

Preço total, reajustado	X	Custos incorridos acumulados até o período-base ÷ Custo total orçado ou estimado, reajustado	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base (a)
Receita proporcional, acumulada até o período-base (a)	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior (b)	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente, acumulada até o período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

12.1 Regra geral, a fiscalização acatou o valores informados pela impugnante concernentes aos contratos de longo prazo, excetuando-se a receita proporcional acumulada até o período de apuração (ano-calendário 2014). Com o aumento da receita proporcional acumulada até 2014 e a manutenção da receita acumulada até 2013 como informada pela interessada, restou um acréscimo na receita reconhecida em 2014, uma vez que esta é encontrada pela subtração da primeira (2014) pela segunda (2013). Foi justamente esse ponto que gerou a principal controvérsia. A defesa alegou que a receita acumulada até 2013 também é líquida, o que teria gerado um equívoco no cálculo da receita atribuída ao período autuado.

12.2 Entretanto, após diligência determinada por esta 5ª Turma de Julgamento, a autoridade lançadora identificou o erro alegado (fls. 5.877 a 5.884) e, baseada em informações do SPED [ECD], corrigiu sua análise para fins de consideração da receita acumulada bruta e apresentou novos demonstrativos de apuração para os

contratos de longo prazo, conforme segue: [repete às e-fls. 6014 os quadros elaborados no RDF, de e-fls. 5882/5883, transcrevendo-se abaixo o contido nesta última e-fl.]:

RESULTADO DOS CONTRATOS DE LONGO PRAZO – A/C 2014							
Contrato	IMMA – apuração			Diligência Fiscal			Resultado a lançar no AI (B-A)
	Receita Reconhecida	Custo incorrido	Resultado do Contrato (A)	Receita Reconhecida	Custo incorrido	Resultado do Contrato (B)	
CONTRATO IMMA X SAE	33.862.813,28	21.545.995,12	12.316.818,16	26.779.130,47	21.545.995,12	5.233.135,35	0,00
CONTRATO IMMA X BM	64.409.435,60	49.301.447,37	15.107.988,23	61.637.952,84	49.301.447,37	12.336.505,47	0,00
CONTRATO IMMA X TP	14.265.294,69	15.710.637,21	-1.445.342,52	14.280.210,13	15.710.637,21	-1.430.427,08	14.915,44
CONTRATO IMMA X SAJ	4.072.707,62	6.444.326,08	-2.371.618,46	5.037.908,80	6.444.326,08	-1.406.417,28	965.201,18
CONTRATO IMMA X CC	19.211.355,05	15.645.452,86	3.565.902,19	19.715.762,04	15.645.452,86	4.070.309,18	504.406,99
CONTRATO IMMA X PD/B	623.796,69	0,00	623.796,69	623.796,71	,00	623.796,71	0,02

12.3 Quanto à apuração individual dos contratos, a interessada não apresenta qualquer questionamento. Inclusive, com a correção para uso da receita bruta, perderam o objeto as alegações de bitributação e decadência veiculadas originalmente na impugnação.

12.4 No tocante ao mérito da nova apuração, a defesa reclama apenas que, considerando-se a somada de todos os contratos de longo prazo, com base no quadro da fiscalização, a própria contribuinte teria apurado um resultado maior, razão pela qual não caberia lançar diferenças.

12.5 Entretanto, a Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979, determina que a apuração é realizada **individualmente** por cada contrato, permitindo critérios diferentes entre eles, a teor de seu item 5.1:

‘5.1 - A opção pelo critério de avaliação de andamento é exercida em relação a cada contrato, mas o critério escolhido devesse ser praticado uniformemente durante toda a execução do contrato.’

12.6 Dessa forma, **caberia a interessada, se assim entendesse, alegar (e comprovar) que, em sua apuração, houve reconhecimento a maior nos contratos em que a fiscalização encontrou resultado numericamente inferior. Entretanto, não apresentou nenhum argumento nesse sentido. Apesar de afirmar o contrário, o que a interessada pretende é compensar o resultado entre os contratos, com o objetivo de que não reste saldo a tributar no auto de infração, procedimento que não é admitido pela legislação de regência, como já visto.**

12.7 Portanto, mantém-se a infração de apuração incorreta de resultados relativos a contratos de longo prazo, na forma apurada no relatório de diligência fiscal, cujo resultado total a ser considerado no auto de infração foi reduzido de R\$ 171.010.354,78 para R\$ 1.484.523,63 (fls. 5.877 a 5.884)” (grifou-se; negritou-se).

11. Dada a exoneração parcial, registre-se que esta matéria também é objeto de Recurso de Ofício. No que respeita ao Voluntário, ora em análise, uma vez mais, como se comportou em resposta ao RDF, a Interessada não apresenta irresignação quanto à reavaliação feita contrato a contrato, assentando que a “redução acima é incontroversa nos presentes autos”.

12. Por outro lado, alega que “a autoridade lançadora concluiu que a Recorrente reconheceu resultado de R\$ 27.797.544,29 (soma dos resultados por contrato apontados na coluna (A) da tabela acima), ao passo que, na sua opinião, a Recorrente deveria ter reconhecido R\$ 19.426.902,35 (soma dos resultados por contrato apontados na coluna (B) da tabela acima) [...]” e que “ainda que a Recorrente estivesse pleiteando a compensação dos valores reconhecidos a maior com os valores supostamente reconhecidos a menor, essa compensação deveria ser acatada. Isso porque, em homenagem ao princípio da verdade material, não se pode manter lançamento que se sabe ser excessivo”.

13. Nesse passo, esta relatoria anui ao voto condutor da DRJ: para fazer valer seu argumento, a Interessada deveria comprovar, por meio de lançamentos fiscais, contrato a contrato dos constantes da tabela supra, que escriturou valor maior do que aquele encontrado pela Autoridade Diligenciadora. Não o fez. Por seu turno, o que a Fiscalização efetuou, a teor do item “9” da IN nº 21, de 1979, que prescreve que “[n]o caso em que o andamento da execução seja avaliado na forma do inciso II do item 5 o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período-base [...]”, foi apenas a adição a este das diferenças encontradas entre os resultados dos contratos. Quando “a autoridade autuante zera o valor da diferença nos contratos em que a Recorrente reconheceu valores a maior”, é porque não há crédito tributário a constituir. E isto não significa que a “autoridade lançadora concluiu que a Recorrente reconheceu valor superior ao que deveria [...]”, até porque o procedimento fiscal não se presta a isso, nos termos dos arts. 9º e 10 do Dec. nº 70.235, de 1972, e do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Subvenção: crédito presumido de ICMS

14. Em atendimento à mencionada Resolução nº 1301-001.140, a Autoridade Diligenciadora expediu intimação à Interessada (e-fls. 6320/6321), que respondeu nestes termos (e-fls. 6327/6330):

“1 – Informar a qual(is) período(s) se refere(m) o prejuízo absorvido pelo lançamento de 31/12/2014, no valor de R\$ 13.529.757,95, que apresenta no débito a conta 242001 RESERVA DE LUCRO – CONDER e no crédito a conta 243001 LUCROS EXERCÍCIO CORRENTE. Informar também o motivo de ter sido creditada a conta 243001 LUCROS EXERCÍCIO CORRENTE e não uma outra conta referente a prejuízo acumulados.

Resposta: Os ‘prejuízos’ se referem ao próprio período de 2014 e, por essa razão, foi feito o lançamento a débito na conta relativa aos lucros do exercício corrente. Abaixo, explicamos detalhadamente o procedimento.

Como explicado no Recurso Voluntário (fl. 6.092), a IMMA adotou a política de destinar integralmente as receitas de subvenção à reserva de incentivos fiscais a partir de 2013, independentemente de haver lucros suficientes. A diferença entre as receitas de subvenção e o lucro líquido do exercício era considerada prejuízo do exercício. Em seguida, esse ‘prejuízo’ era absorvido pela reserva de incentivos fiscais.

Em 2014, a Recorrente registrou receitas de subvenção de R\$ 21.604.698,22 (incluindo também o benefício referente à SUDAM) e lucro líquido de R\$ 8.074.940,29. A diferença entre os dois valores corresponde aos R\$ 13.529.757,95 que foram absorvidos pela reserva de incentivos fiscais no período.

Não se trata, portanto, da hipótese do art. 30, inciso I, da Lei 12.973/14, mas de seu parágrafo terceiro:

§ 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.

Em 2014, a IMMA registrou lucro líquido contábil inferior à parcela das subvenções governamentais no valor de R\$ 13.529.757,95. É por isso que se creditou a conta relativa ao exercício corrente e não a conta de prejuízos acumulados.

Para que fique mais claro, abaixo um resumo dos lançamentos efetuados: [...]

(...)

Veja-se as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido da IMMA em relação ao exercício de 2014 (fl. 6.238): [...]

(...)

2 – Informar se a reserva de incentivo fiscal, constituída em função do benefício fiscal do ICMS e utilizada no valor de R\$ 13.529.757,95 para absorver prejuízo, foi recomposta nos períodos posteriores a 2014. Em caso positivo informar qual(is) ano(s)-calendário.

Resposta: **Sim**, a reserva de lucros foi recomposta **já em 2015**, conforme Ata de Deliberação das Sócias Quotistas da IMMA, realizada em 29/02/2016 (Doc. 02, e-fls. 6333): [...]

O mesmo se lê nas Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido da IMMA relativas a 2015 (Doc. 03, e-fls. 6341): [...]

(...)” (negritou-se; grifou-se).

15. Na IF elaborada (e-fls. 6365/6366), a Autoridade Diligenciadora aduziu, em síntese, que “[...] inobstante a forma diferente de contabilizar a receita de incentivo fiscal, na essência a pessoa jurídica observou os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014”, com que se concorda, tendo-se por atendido o requisito “(i)” do voto da Resolução em comento.

Lucro da exploração

16. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso aduziu que estava “[...] correta a autoridade fiscal ao não proceder sua recomposição em razão de expressa determinação do art.

66 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002”. Por seu turno, a Interessada disse que “[...] é obrigação da Autoridade Lançadora, quando da lavratura do AI, recompor correta e adequadamente as bases de cálculo dos tributos eventualmente devidos” e que “[...] esse dispositivo não possui qualquer base legal”, juntando em seu favor jurisprudência do extinto 1º Conselho de Contribuintes.

17. O entendimento vigente na 1ª Turma da CSRF deste CARF vai no mesmo sentido do da DRJ, como se vê do Ac. nº 9101-006.633, proferido em sessão realizada em 12/07/2023, cujos ementa e voto condutor (que prevaleceu por maioria) são os seguintes, a que se anuem:

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

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM ALTERAÇÃO DO IRPJ DEVIDO. NÃO REGISTRO EM RESERVA DE CAPITAL DO VALOR ADICIONAL DO INCENTIVO FISCAL. RECÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. VEDAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício não é admitida a recomposição do lucro da exploração, referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo do benefício fiscal nas hipóteses em que a lei exige o registro do incentivo em conta de Reserva de Capital.

(...)

Voto

(...)

2 MÉRITO

(...)

A interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 11/1981¹ e também utilizada pela decisão recorrida mostra-se deveras apropriada. Afinal, o lucro da exploração é calculado a

¹ Isenção e redução do imposto
(...)

11. O dever de manter escrituração com base nas leis comerciais e fiscais implica obrigatoriedade de observância de princípios da contabilidade geralmente aceitos, inclusive, pois, do regime de competência. Dessarte, as receitas, omitidas em determinado período-base da escrituração comercial e, posteriormente ocasionadoras de lançamento de ofício ou suplementar não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício.

12. Por outro lado, importa notar que o resultado da escrituração comercial da pessoa jurídica está afetado por todas as despesas registradas no período-base de apuração, de sorte que é irrelevante para a determinação do lucro líquido do exercício (ponto de partida para a formação do lucro da exploração) distinguir-se se a despesa é dedutível ou indedutível para efeitos fiscais.

13. Essa observação aliada ao fato de que os ajustes do lucro líquido do exercício (Regulamento do Imposto de Renda/80, arts. 387 e 388), na determinação do lucro real, não têm reflexos no lucro da exploração, nos permite concluir que a superveniência de lançamento ex officio ou de lançamento suplementar, decorrente de valores indedutíveis não oferecidos à tributação, jamais poderia justificar a recomposição da base de cálculo do lucro beneficiado com a isenção total ou parcial.

partir do lucro líquido do exercício e não compete ao Fisco proceder ao recálculo deste lucro líquido, para fins de gozo de incentivo fiscal, em período já encerrado.

A esse respeito, assim dispunha o art. 545 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores: [...]

Note-se que o art. 545 do RIR/99 dispõe que o valor que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. Impossível ao Fisco refazer a contabilidade da pessoa jurídica autuada para recompor o lucro de exploração do período e constituir a reserva de capital de exercício já encerrado.

No caso concreto, por mais que possa se entender que se trata de mero recálculo do IRPJ e adicional devidos em razão de auto de infração, não há como se deixar de reconhecer que conceder tal benefício em momento posterior ao registro contábil do contribuinte, implicaria no não registro adequado do valor da isenção/redução na então 'Reserva de Capital', com conseqüente possibilidade de distribuição dos referidos valores, o que poderia redundar, por via reversa, até mesmo na perda do próprio benefício fiscal, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, nos termos do § 2º do próprio art. 545 do RIR/99.

E, nessa mesma linha de raciocínio há precedentes deste CARF, como, por exemplo, o Acórdão nº 1401-000.845 [que também lança mão do art. 66 da IN em comento], de 09/08/2012, que enfrenta o tema com profundidade e conclui, por unanimidade, pela impossibilidade de se recompor o lucro da exploração. Peço vênua para transcrever passagem do voto condutor do julgado, que uso como fundamento para decidir: [...]

(...)” (negritos do original; grifou-se).

Incidência de juros Selic sobre a multa de ofício

18. A Interessada alega que “[a]o analisar, de modo geral, a prática reiteradamente realizada pelas Autoridades Fiscais na lavratura de autos de infração, verifica-se verdadeiramente usual a aplicação de juros SELIC sobre o valor da multa cobrada, em flagrante descumprimento das determinações do artigo 61 da Lei 9.430/96”. A DRJ, por seu turno, dispõe que “[...] a multa, no caso, faz parte do crédito tributário”, no mesmo sentido da Súmula CARF nº 108, que prescreve que “[i]ncidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

RECURSO DE OFÍCIO

Contratos de longo prazo

19. Esta matéria foi apreciada quando do julgamento do Recurso Voluntário. Em síntese, não há como se discordar do resultado do RDF, ao que também anuiu a DRJ, quando a Fiscalização corrigiu o lapso em que admitiu ter incorrido quando comparou receita bruta acumulada até o período-base com a receita líquida acumulada até o período-base anterior, passando a confrontar, nos termos da IN SRF nº 21, de 1979, a receita bruta acumulada até o período-base com a receita bruta acumulada até o período-base anterior.

Responsabilidade solidária

20. A atribuição de responsabilidade solidária foi feita nestes termos:

“147. Os documentos analisados comprovam de forma inequívoca a responsabilidade solidária das sócias da IMMA, as empresas BARDELLA S/A INDÚSTRIAS MECÂNICAS e GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA (denominação anterior: ALSTOM ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA), pelo interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (inciso I, do art. 124, do CTN).

148. Comprovam que as empresas BARDELLA, GE/ALSTOM e IMMA formam um grupo econômico com personalidade jurídica e patrimônio próprios, porém economicamente unidas, mediante controle e direção unitária das primeiras.

149. As empresas BARDELLA e GE/ALSTOM, além de possuírem participação societária na empresa IMMA, exercem também o efetivo controle e gestão dos seus negócios, por disposição expressa dos seus atos constitutivos, segundo o qual ‘a assinatura de todo e qualquer documento que importe responsabilidade ou obrigação para sociedade, incluindo escrituras, comprovantes de pagamento, papéis negociáveis e movimentação de contas bancárias da Sociedade, dependerá da assinatura do Administrador em conjunto com Gerente Financeiro ou da assinatura do Gerente Financeiro em conjunto com um procurador com poderes específicos para tanto e devidamente constituído, conforme item (m) e parágrafo terceiro, acima, observados os limites de competência reservados ao Conselho Consultivo’. Cabe destacar que tanto o Administrador, como os Gerentes Financeiros, os membros do Conselho Consultivo e o Procurador constituído são indicados e designados pelas empresas controladoras, portanto a administração da IMMA depende totalmente das deliberações da BARDELLA e GE/ALSTOM.

(...)

151. Portanto, a IMMA é a empresa joint venture constituída exclusivamente para cumprir parcialmente e/ou totalmente as obrigações assumidos por terceiros (ALSTOM e GE/ALSTOM).

152. Ressalta-se que há indícios da ocorrência de confusão patrimonial, visto que a própria IMMA deixou de comprovar a parcela do objeto contratual que lhe coube na implantação das UHE's, justificando, em relação a todos os contratos firmados, que a ‘matriz de interface é um documento que tem por objetivo definir as responsabilidades de cada grupo de participantes, evitando que itens/atividades fiquem sem responsáveis ou fiquem com vários responsáveis’. ‘Como a IMMA ‘foi inserida’ como uma fabricante para fornecer equipamentos que a ALSTOM (sócia proprietária na época) forneceria, ela assumiu as mesmas responsabilidades’.

153. As sócias GE/ALSTOM e BARDELLA, quando intimadas, também não apresentaram os referidos anexos para conhecimento, por parte da Fiscalização, acerca do objeto contratual que coube a cada integrante do grupo.

154. Em relação às atividades econômicas, destaca-se que todos integrantes do grupo econômico enquadram-se na Seção C – Indústrias de Transformação, da Tabela CNAE. IMMA e BARDELLA enquadram-se no CNAE: 2822402 – fabricação de máquinas, equipamentos e aparelhos para transporte e elevação de pessoas, peças e acessórios; GE(ALSTOM) no CNAE: 2731700 - Fabricação de aparelhos e equipamentos para distribuição e controle de energia elétrica.

155. Quanto a localização das empresas, destaca-se que a filial da IMMA (cnpj nº 09.608.924/0005-73) localiza-se no endereço da BARDELLA, à Av. Antônio Carlos Comitre, nº 1393, 2º andar, sala 25, em Sorocaba – SP, para efetivo controle dos negócios da controlada.

156. Dos subcontratos firmados entre a BARDELLA/GE/ALSTOM e IMMA, verifica-se expressamente a menção sobre a existência do grupo econômico, conforme destaques abaixo: [...]

157. Dos contratos firmados entre as concessionárias das UHE's e as empresas BARDELLA/GE/ALSTOM, destaca-se a responsabilidade solidária das contratadas por todas as obrigações decorrentes da contratação e subcontratação (IMMA), inclusive as obrigações tributárias e trabalhistas [...]

158. Comprovados estão todos os requisitos caracterizadores do grupo econômico entre as empresas envolvidas, assim como o interesse comum nas situações narradas neste Termo que configuram o fato gerador da exigência tributária, suficientes para a inclusão das empresas BARDELLA S/A INDÚSTRIAS MECÂNICAS e GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA no pólo passivo do presente Auto de Infração do IRPJ/CSLL – AC/2014” (grifou-se; negritou-se).

21. Não se divisando “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” por parte de sócias que só exerciam o efetivo controle que lhes é de direito, sem abuso de personalidade jurídica e de comprovação de suas atuações de modo direto ou indireto expressadas em condutas omissiva ou comissiva prejudiciais ao Fisco, baseando-se a imputação em mero indício de confusão patrimonial e em pormenores como identidade de enquadramento em CNAEs, alinha-se ao voto condutor da DRJ:

“16. A GE Energias Renováveis Ltda. se insurge contra a responsabilização alegando que não houve a caracterização do interesse comum previsto no art. 124, inciso I, do CTN. Sustenta, em apertada síntese, que a expressão não pode ser aplicada de maneira extensa e que o fato de pertencer a um conglomerado empresarial não implica responsabilidade, devendo haver, para tanto, interesse jurídico em relação ao fato gerador.

16.1 Sobre o tema, citam-se trechos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4, de 10 de dezembro de 2018: [...]

(...)

16.3 No caso dos autos, a responsabilidade foi atribuída às duas sócias, ambas pessoas jurídicas, do quadro societário da contribuinte, que participam de seu patrimônio em igual proporção de 50%. Da análise dos autos, descarta-se a hipótese de atuação conjunta direta em atividade sujeita à incidência tributária, já que não houve cometimento do fato gerador em si por nenhuma das sócias. No âmbito do ato ilícito, o único possível seria na seara do grupo econômico irregular, justamente a hipótese escolhida pela fiscalização.

16.4 Vejamos o que dispõe o parecer sobre grupo econômico irregular: [...]

16.5 Da leitura das razões expostas pela fiscalização, percebe-se tão somente a comprovação da formação de um grupo econômico de empresas, mas não a ocorrência do ilícito societário. Não há demonstração de fraude ou abuso de personalidade jurídica. De se registrar que o controle societário (que enseja deliberação societária) não é suficiente para a pretensão fiscal e não implica unidade de direção e de operação das atividades empresariais para caracterizar artificialidade da separação jurídica de personalidade. O mero interesse econômico no lucro (sócios), por si só, não atrai a responsabilização.

16.6 Quando comenta sobre confusão patrimonial, a fiscalização tenta caracterizá-la por falta de apresentação de documentos (por parte da contribuinte e das sócias) do objeto contratual para implementação das usinas hidrelétricas que definem as responsabilidades de cada membro do grupo. Entretanto, tal fato não demonstra confusão patrimonial muito menos fraude a credores.

16.7 Possuir CNAEs semelhantes não define grupo econômico irregular. Também não se presta a tal fim o fato de uma das filias da contribuinte ter o mesmo endereço de uma das sócias.

16.8 As transcrições dos contratos somente reforçam a existência do grupo de empresas, inclusive quanto às garantias prestadas pelas contratadas originais (sócias) em relação aos subcontratados (contribuinte) na implantação das usinas hidrelétricas.

16.9 Como se observa no parecer citado, a comprovação e detalhamento do ilícito societário deve ser robusta e contundente, de forma a demonstrar de forma inequívoca a existência de grupo econômico irregular, o que não houve no presente caso.

16.10 Dessa forma, deve ser afastada a responsabilidade solidária” (grifou-se; negritou-se).

CONCLUSÃO

22. Por todo o exposto, conheço os Recursos de Ofício e Voluntário. Quanto a este, rejeito a preliminar de nulidade e lhe dou parcial provimento para cancelar a infração relativa à exclusão indevida de crédito presumido de ICMS. Quanto ao Recurso de Ofício, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros