



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10283.720326/2023-86
ACÓRDÃO	1302-008.067 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROVEMA ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TDPF. INDICAÇÃO DOS TRIBUTOS. IRREGULARIDADE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 171.

A irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do procedimento fiscal não acarreta a nulidade do lançamento quando o auto identifica o sujeito passivo, descreve os fatos, indica o enquadramento jurídico, quantifica a exigência e permite o pleno exercício da defesa.

IRPJ E CSLL. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. DIFERIMENTO. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. TEMA Nº 1.182 DO STJ. ENQUADRAMENTO EM TESE. DISPENSA DE PROVA DE ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

O diferimento está compreendido, em tese, entre os benefícios fiscais de ICMS alcançados pelo Tema nº 1.182 do STJ, não sendo exigível a demonstração de que tenha sido concedido como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico. A exclusão, contudo, depende da comprovação dos requisitos legais remanescentes. Não demonstrada a correspondência entre o montante excluído e a reserva de incentivos fiscais, nem a hipótese legal de constituição diferida da reserva, mantém-se a glosa.

IRPJ. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO DE 75%. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. GLOSA DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO.

A glosa de exclusões na apuração do lucro real, sem alteração do lucro líquido do exercício, não modifica o lucro da exploração nem autoriza novo

cálculo da redução de 75% do IRPJ. O art. 66 da IN SRF nº 267/2002 veda a recomposição do lucro da exploração do período abrangido pelo lançamento de ofício para fins de novo cálculo dos incentivos fiscais.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO INDEVIDA. PENALIDADE POR INEXATIDÃO DA APURAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

A multa proporcional incidente sobre a diferença de tributo não se confunde com penalidade por incorreção de obrigação acessória. Incabível, no âmbito administrativo, afastá-la por alegado efeito confiscatório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinatura Digital

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinatura Digital

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Elizabeth Kwen, Henrique Nimer Chamas, Paulo Elias da Silva Filho, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de dois Recursos Voluntários apresentados por ROVEMA ENERGIA S/A contra o Acórdão nº 107-023.703, da 6ª Turma da DRJ07, que julgou procedente em parte a impugnação do Auto de Infração de IRPJ e improcedente a impugnação do Auto de Infração de CSLL.

O Auto de Infração de IRPJ, relativo aos anos-calendário de 2018 e 2019, compreendeu três matérias: glosa da redução de 75% sobre o lucro da exploração; exclusões de benefícios fiscais de ICMS no ano de 2019; e redução por reinvestimento nos anos de 2018 e 2019. O Auto de Infração de CSLL, relativo a 2019, refletiu a glosa das exclusões de ICMS (e-fls. 128/173).

Quanto ao lucro da exploração, a fiscalização entendeu inexistente ato declaratório válido. Na impugnação, a contribuinte apresentou o Laudo Constitutivo nº 233/2018 e informou que, no Processo nº 10166.749716/2021-11, foi proferido despacho decisório favorável e editado o Ato Declaratório Executivo VR 02RF DEVAT/EBEN nº 110, de 25/06/2021, reconhecendo a redução de 75% do IRPJ e adicionais não restituíveis, calculados sobre o lucro da exploração da atividade de produção de energia elétrica, pelo período de 2018 a 2027 (e-fls. 243/244).

No capítulo dos benefícios de ICMS, a fiscalização apurou que a ECF retificadora do ano-calendário de 2019, transmitida em 29/10/2020, registrou exclusões nos Registros M300 e M350, nos quatro trimestres, no total de R\$ 81.475.585,43. Segundo os esclarecimentos prestados, o valor foi calculado pela aplicação de 17% sobre a receita de venda de energia elétrica, com fundamento nas regras do RICMS/RO que preveem diferimento nas saídas de estabelecimento gerador para distribuidor.

A autoridade fiscal considerou que o diferimento não poderia ser automaticamente equiparado ao crédito presumido de ICMS; que a exclusão dependeria dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, na redação vigente em 2019; que não havia reserva de incentivos fiscais suficiente; e que a liminar juntada aos autos suspendia apenas a exigibilidade relacionada a créditos presumidos ou outorgados, sem referência ao ICMS diferido. A escrituração registrava R\$ 4.041.391,98 em reserva de incentivos fiscais, enquanto as exclusões totalizavam R\$ 81.475.585,43.

Em relação ao reinvestimento, a fiscalização glosou deduções dos anos de 2018 e 2019 por ausência de depósitos tempestivos no Banco da Amazônia. Na impugnação, a contribuinte apresentou extrato indicativo de depósito realizado em 22/10/2019 para valores de 2018 e reconheceu não ter efetuado os depósitos de 2019, defendendo, para este último período, a incidência apenas de multa moratória.

A contribuinte teve ciência dos Autos de Infração em 26/01/2023 e apresentou as impugnações em 16/02/2023. A DRJ reconheceu a existência do ADE nº 110/2021, cancelou integralmente a infração autônoma denominada “Lucro da Exploração” e exonerou os respectivos valores e multas. Manteve, contudo, as glosas referentes ao ICMS diferido e à redução por reinvestimento, bem como a multa de ofício; e manteve integralmente o Auto de Infração de CSLL. O julgamento foi formalizado no Acórdão nº 107-023.703, em sessão de 18/08/2023 (e-fls. 245/268).

Foram apresentados, em 15/09/2023, dois Recursos Voluntários. O primeiro, referente à CSLL (e-fls. 277/299), suscita nulidade por alegada extrapolação do objeto do TDPF, afirma a existência de decisão judicial favorável à exclusão do ICMS diferido, impugna a multa e requer intimação exclusiva dos advogados. O segundo, referente ao IRPJ (e-fls. 300/322), repete a controvérsia sobre o ICMS e acrescenta que, mantida a glosa, a base deveria ser recomposta com a aplicação da redução de 75% reconhecida pelo ADE nº 110/2021. Requer, ainda, suspensão em

razão do Tema nº 1.182 do STJ, cancelamento ou redução da multa, certidão positiva com efeitos de negativa e intimação exclusiva dos patronos.

Não foram articuladas, nos Recursos Voluntários, razões específicas contra o capítulo do acórdão que manteve a glosa da redução por reinvestimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Admissibilidade, tempestividade e controvérsia

Considerando a ciência indicada em 28/08/2023 e a apresentação dos recursos em 15/09/2023, e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deles conheço.

A decisão recorrida cancelou a infração autônoma denominada “Lucro da Exploração”, após reconhecer o Ato Declaratório Executivo VR 02RF DEVAT/EBEN nº 110/2021, mas manteve: (i) as exigências de IRPJ e CSLL decorrentes das exclusões relativas ao ICMS diferido; (ii) a exigência de IRPJ vinculada à redução para reinvestimento; e (iii) as multas de ofício correspondentes (e-fls. 245/268).

O primeiro recurso, relativo à CSLL, desenvolve a preliminar referente ao escopo do TDPF e as razões de mérito atinentes ao ICMS diferido e à multa (e-fls. 277/299). O segundo, referente ao IRPJ, acrescenta pedido subsidiário de recomposição da redução de 75% do imposto sobre o lucro da exploração, em razão dos efeitos da própria glosa do ICMS diferido (e-fls. 300/322).

Não há, nos Recursos Voluntários, fundamentação específica dirigida à redução para reinvestimento, aos depósitos no Banco da Amazônia ou aos fundamentos adotados pela DRJ para essa matéria. O pedido genérico de cancelamento não substitui o ônus de impugnação específica. Por isso, o capítulo referente ao reinvestimento não foi devolvido ao CARF e permanece definitivamente constituído.

Preliminares

Preliminar de nulidade relacionada ao TDPF

A recorrente sustenta que o termo de início indicava IRPJ, PIS e Cofins, sem mencionar CSLL, e que não teria ocorrido formal alteração do objeto. A alegação não conduz à

nulidade. A Súmula CARF nº 171¹ estabelece, em caráter vinculante, que irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. A mesma razão se aplica ao TDPF, que constitui instrumento de controle administrativo da fiscalização e não elemento constitutivo da obrigação tributária.

A validade material do lançamento decorre da competência legal da autoridade fiscal e do atendimento aos requisitos do art. 10² do Decreto nº 70.235/1972, não da regularidade formal do instrumento interno de distribuição da atividade fiscal. O Auto de Infração da CSLL foi formalizado em peça própria, identificou o sujeito passivo, o período, a base de cálculo, a infração e os fundamentos utilizados na glosa, reproduzindo a mesma matéria de fato examinada no lançamento do IRPJ (e-fls. 160/173).

Além disso, a contribuinte foi regularmente intimada dos Autos de Infração, apresentou impugnações específicas de IRPJ e CSLL e discutiu, em ambas as instâncias, a matéria comum relativa às exclusões de ICMS. Não houve surpresa quanto à acusação nem limitação concreta do contraditório.

Rejeito, portanto, a preliminar.

Ação judicial e limites da Súmula CARF nº 1

A propositura de ação judicial com o mesmo objeto importa renúncia à instância administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 1³. A aplicação da súmula, entretanto, pressupõe identidade objetiva entre as controvérsias.

A recorrente afirma que a exigência contraria a coisa julgada formada no Mandado de Segurança nº 1005579-62.2020.4.01.4100. O documento efetivamente examinado pela fiscalização e pela DRJ, porém, foi a decisão liminar juntada às e-fls. 121/124. O Auto de Infração consignou que a ordem “não [cita] nada a respeito do ICMS Diferido” (e-fl. 132).

¹ **Súmula CARF nº 171**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

² **Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula

³ **Súmula CARF nº 1**

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destaco o dispositivo da decisão judicial (e-fls. 121/124):

DISPOSITIVO

Ante o exposto, **DEFIRO** o pedido liminar para suspender a exigibilidade dos créditos de ICMS presumido/outorgado das bases de cálculo do IRPJ e CSLL em relação à parte impetrada, até o julgamento do mérito do presente *mandamus*, bem como a expedição de Certidão Negativa de Débito Tribunal tão somente se o óbice versar sobre os créditos de ICMS objeto da demanda.

O título disponível nos autos delimita a suspensão aos créditos presumidos ou outorgados. Não há, no conjunto documental apreciado, dispositivo judicial que estenda expressamente a ordem ao diferimento, tampouco certidão de trânsito em julgado com esse alcance.

Não cabe ao julgador administrativo ampliar, por interpretação, os limites objetivos de decisão judicial cuja literalidade individualiza modalidades distintas do benefício discutido.

Do Mérito

ICMS diferido e Tema Repetitivo nº 1.182 do STJ

O pedido de suspensão perdeu o objeto. O Tema Repetitivo nº 1.182⁴ foi julgado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que distinguiu os créditos presumidos dos demais benefícios fiscais de ICMS. Para redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento e modalidades semelhantes, a exclusão do IRPJ e da CSLL somente é admitida quando atendidos os requisitos previstos no art. 10⁵ da Lei Complementar nº 160/2017 e no art. 30⁶ da Lei nº 12.973/2014, não se aplicando automaticamente o entendimento do EREsp nº 1.517.492/PR.

⁴ **Tema Repetitivo nº 1.182/STJ - REsp nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158/SC:**

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no EREsp nº 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. A dispensa dessa comprovação prévia não impede a Receita Federal de proceder ao lançamento se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

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

⁶ **Lei nº 12.973/2014, art. 30, redação vigente no ano-calendário de 2019 (dispositivo posteriormente revogado pela Lei nº 14.789/2023):**

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

O repetitivo também assentou que não se deve exigir prova de que o incentivo foi concedido como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento. Nesse ponto, a fundamentação da DRJ, que se apoiou na Solução de Consulta COSIT nº 108/2021 para exigir tal vinculação, não pode subsistir. A correção desse fundamento, contudo, não altera o resultado do caso, porque permanece descumprido requisito autônomo e decisivo: o registro em reserva de lucros.

Colaciono precedente em que votei favoravelmente à Contribuinte, em caso semelhante, entretanto, naquele processo, havia prova de reserva de lucros (Acórdão nº 1302-007.647, Processo nº 10340.720945/2024-20, sessão de 16/12/2025, de minha relatoria):

IRPJ E CSLL. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS (ISENÇÕES E REDUÇÕES DE BASE). SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014 (LC Nº 160/2017, §§ 4º E 5º). EXCLUSÃO DAS BASES DE CÁLCULO. REQUISITO RESTRITO À CONSTITUIÇÃO EM RESERVA DE LUCROS. TEMA 1.182/STJ. PARECER NORMATIVO CST 112/1978. INAPLICABILIDADE. MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 105 (ANALOGIA).

Constatadas exclusões de valores contabilizados como subvenções para investimento, lastreadas em benefícios fiscais de ICMS (isenções e reduções de base) fruídos entre 2019 e 2022, e demonstrado o atendimento ao único requisito subsistente do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (registro em reserva de lucros), é de se reconhecer a natureza de subvenção para investimento e a consequente não inclusão nas bases do IRPJ e da CSLL, vedada a exigência de contrapartidas não

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 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.

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

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

previstas em lei (LC nº 160/2017; Tema 1.182/STJ). Afastam-se as multas isoladas sobre estimativas, por indevida cumulação com multa de ofício e diante da controvérsia jurídica qualificada. Recurso voluntário provido para cancelar integralmente os lançamentos.

No presente caso, faço o distinguishing.

No ano-calendário de 2019, as exclusões totalizaram R\$ 81.475.585,43, enquanto a conta de Reserva de Incentivos Fiscais recebeu créditos de apenas R\$ 4.041.391,98.

A DRJ examinou o Registro L100 da ECF e identificou créditos na conta Reserva de Incentivos Fiscais de R\$ 3.479.269,63 no primeiro trimestre e R\$ 562.122,35 no terceiro trimestre, totalizando R\$ 4.041.391,98, diante de exclusões anuais de R\$ 81.475.585,43 (e-fl. 257). Transcrevo o ponto determinante (fls. 257):

Informou que, no caso concreto, não foram identificados registros contábeis relativos à constituição de reserva de incentivos fiscais, requisito fundamental para exclusão das subvenções na apuração do lucro real, conforme preceitua caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, já acima reproduzido.

De fato, abaixo, nos lançamentos da ECF, vê-se que nos quatro trimestres do ano, na conta Reserva de Incentivos Fiscais (subconta de Reserva de Lucros), houve apenas lançamento a crédito no primeiro trimestre de R\$ 3.479.269,63 e no terceiro trimestre, de R\$ 562.122,35 (total de R\$ 4.041.391,98), enquanto os valores informados como exclusões somam R\$ 81.475.585,43 no ano.

A decisão recorrida acrescentou que a contribuinte “se cala sobre o argumento 3”, isto é, sobre a ausência de reserva correspondente ao montante excluído (e-fl. 258):

Em resumo, são quatro os argumentos da fiscalização, apresentados na ordem que se segue:

1- não há base legal para que o diferimento do ICMS seja considerado benefício fiscal e, portanto, subvenção para investimento, nos termos do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ;

2- os benefícios fiscais relativos ao ICMS só receberiam o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL) se tivessem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme Solução de Consulta COSIT nº 108/2021; 3- a empresa não cumpriu a exigência do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, já que não registrou os valores do benefício em Reserva de Lucros;

4- a liminar deferida não abrange o ICMS diferido, mas tão somente o ICMS presumido e o ICMS outorgado.

O contribuinte rebate diretamente os argumentos 4 e 2 acima citados, com veremos a seguir, na ordem em que se apresentam na impugnação. Rebate indiretamente o argumento 1, através de sua interpretação das decisões de tribunais superiores que menciona, e se cala sobre o argumento 3.

A mesma lacuna persiste nos Recursos Voluntários: as razões contestam o enquadramento jurídico do diferimento e a exigência de contrapartida, mas não apresentam reconciliação entre os R\$ 81.475.585,43 excluídos nos Registros M300 e M350 e os R\$ 4.041.391,98 creditados na reserva; não identificam a origem de cada lançamento; não demonstram que o saldo se refere ao benefício discutido; e não comprovam a constituição posterior da diferença.

A orientação está alinhada ao Tema nº 1.182 e à jurisprudência administrativa posterior, a exemplo do Acórdão CARF nº 1301-007.942, que aplica o repetitivo aos benefícios de ICMS diversos do crédito presumido e preserva a necessidade de verificação dos requisitos legais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR A DEMONSTRAÇÃO COMO CONCESSÃO DE ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o benefício fiscal de ICMS que não configure crédito presumido deve ser classificado como subvenção para investimento, desde que demonstrado o cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, sendo ilegítima a exigência da comprovação de que os valores foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento.

Mantêm-se, assim, as glosas de IRPJ e CSLL referentes ao ICMS diferido.

Recomposição da redução de 75% sobre o lucro da exploração

A DRJ reconheceu que o Laudo Constitutivo nº 233/2018, emitido pela SUDAM em 31/12/2018 (e-fl. 243), e o Ato Declaratório Executivo VR 02RF DEVAT/EBEN nº 110/2021 (e-fl. 244) asseguraram à recorrente a redução de 75% do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração do empreendimento de produção de energia elétrica, do ano-calendário de 2018 ao de 2027.

Transcrevo o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO VR 02RF DEVAT/EBEN Nº 110, DE 25 DE JUNHO DE 2021 (fls. 244):

Art. 1º Fica reconhecido o direito da pessoa jurídica ROVEMA ENERGIA S/A, CNPJ nº 07.290.082/0001-03, à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis, incidentes sobre o lucro da exploração, relativo ao projeto de implantação do empreendimento na área de atuação da SUDAM para a produção de "energia elétrica" pelo prazo de 10 (dez) anos, com início no ano calendário de 2018 e término no ano-calendário de 2027.

Art. 2º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da redução de que trata o artigo anterior, não poderá ser distribuído aos sócios ou acionistas e constituirá a reserva de incentivos fiscais da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

Art. 3º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Com base nessa prova, a DRJ cancelou a infração autônoma “Lucro da Exploração”, que havia sido lançada sob a premissa de inexistência de ato declaratório (e-fls. 253/254). O segundo Recurso Voluntário requer, ainda, que a glosa das exclusões relativas ao ICMS diferido seja acompanhada do recálculo da redução de 75% sobre os valores acrescidos ao lucro real (e-fls. 300/322).

A recorrente não tem direito automático aos valores por ela calculados, porque o incentivo incide sobre o lucro da exploração da atividade abrangida pelo ato declaratório, e não sobre todo o lucro real. O art. 66⁷ da IN SRF nº 267/2002, contudo, veda a recomposição do lucro da exploração do período abrangido pelo lançamento de ofício para novo cálculo dos incentivos fiscais. No caso, a glosa das exclusões relativas ao ICMS diferido eleva o lucro real, mas não altera o lucro líquido do exercício.

Não há, portanto, modificação do lucro da exploração que justifique o recálculo pretendido.

Multa de ofício e pedido de aplicação da penalidade por inexatidão da ECF

A recorrente pretende substituir a multa de ofício de 75% por penalidade de até 3%, própria das inexatidões na escrituração fiscal. A pretensão confunde obrigação acessória e obrigação principal. A exigência não pune a simples indicação de código inadequado ou uma incorreção formal da ECF; decorre da redução do IRPJ e da CSLL mediante exclusão que não foi comprovada segundo os requisitos legais. A própria DRJ fez esse apontamento (fls. 265):

A empresa alega o caráter abusivo e confiscatório da multa de 75% aplicada às infrações, defendendo que viola o princípio da proporcionalidade. Argumenta que foi cometido mero erro material na apuração dos tributos, o que ensejaria a multa de 1,5%, ou no máximo 3%, estabelecida no art. 8º-A, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/1977, com redução admitida no § 3º, inciso II, do mesmo artigo, aplicada ao sujeito passivo que deixa de apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), ou que o apresentar com incorreções.

Naturalmente, a pretensão não merece acolhida.

⁷ **Art. 66.** No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

As infrações cometidas, indicadas no auto de infração, não foram de erro material na apresentação do Lalur. Foram infrações de exclusões indevidas na apuração do lucro real, que levaram ao cálculo e pagamento a menor do tributo.

Também aqui a multa aplicável é exatamente aquela indicada como enquadramento legal no auto de infração (fl. 159) – multa de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996,

com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, já acima transcrita (“75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento”).

A multa de 75% foi aplicada sobre diferenças de IRPJ e CSLL não pagas em razão das exclusões consideradas indevidas. Incide, portanto, o art. 44, I⁸, da Lei nº 9.430/1996. A multa do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/1977 sanciona inexatidões, incorreções ou omissões na escrituração fiscal e não substitui a penalidade incidente sobre o descumprimento da obrigação principal.

A alegação de caráter confiscatório pressupõe afastar a lei por fundamento constitucional, providência vedada ao CARF pela Súmula nº 2⁹ e pelo art. 26-A¹⁰ do Decreto nº 70.235/1972.

Pedidos acessórios

A intimação exclusiva dos advogados é incompatível com a Súmula CARF nº 110¹¹. A emissão de certidão positiva com efeitos de negativa compete à unidade de administração tributária e deverá observar a situação do crédito após o julgamento, não constituindo providência a ser determinada no dispositivo do acórdão.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento aos Recursos Voluntários, mantendo-se a decisão recorrida.

É como voto.

⁸ **Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

⁹ **Súmula CARF nº 2**

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

¹⁰ **Art. 26-A.** No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

¹¹ **Súmula CARF nº 110**

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 129** de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

ACÓRDÃO 1302-008.067 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10283.720326/2023-86

Assinatura Digital

Natália Uchôa Brandão

DOCUMENTO VALIDADO