



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.727396/2022-84
ACÓRDÃO	1401-007.324 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PROCOATING INDUSTRIAL DE LAMINADO DA AMAZONIA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

EXCLUSÕES INDEVIDAS NO LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. A legislação exige a constituição da reserva de incentivos fiscais como condição para a exclusão das subvenções para investimentos da apuração do lucro real tributável, para fins de tributação pelo IRPJ. No entanto, nesse caso a Recorrente compensou o lucro com os prejuízos acumulados como prescreve a lei, e não poderia ser obrigada a destinar lucros à conta de reserva de incentivos fiscais, porque lucro já não havia.

Recurso Voluntário conhecido em parte e, na parte conhecida, provido para reformar a decisão da DRJ em relação às subvenções para investimento.

DECADÊNCIA. Ocorreu a decadência do direito de lançar os créditos tributários nos termos do art. 150, §4 do CTN e da Súmula 144 do CARF. Manutenção da DRJ.

Recurso de Ofício conhecido e improvido.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2019

PIS. COFINS. CSLL. Reflexos do lançamento de IRPJ. Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Recurso Voluntário conhecido em parte e, na parte conhecida, provido para reformar a decisão da DRJ em relação às subvenções para investimento.

Recurso de Ofício conhecido e improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora, e em relação ao recurso voluntário conhecer em parte do seu teor para, na parte em que conhecido, dar-lhe provimento para cancelar o lançamento relativo à acusação de exclusões indevidas referentes às subvenções para investimento.

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração visando à exigência de IRPJ, bem como CSLL, PIS, COFINS reflexos relativamente ao ano-calendário de 2019, com a imposição de multa de 75%, sob o entendimento da D. Autoridade Fiscal de que o contribuinte, ora Recorrente, teria (i) incorrido em passivo fictício, tendo deixado de comprovar os empréstimos e financiamentos de longo prazo que registrou em sua contabilidade; (ii) e no lucro real teria procedido a exclusões não permitidas pela legislação, já que os benefícios fiscais de ICMS-Amazonas foram excluídos da base tributável

como subvenção para investimento, porém sem que tenha havido a devida constituição da reserva de incentivo fiscal e o conseqüente registro no patrimônio líquido da contribuinte.

Para bem delimitar a acusação, transcrevo as descrições contidas no próprio TVF:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO

A pessoa jurídica foi intimada a apresentar documentação que teria dado respaldo ao saldo final da conta sintética de passivo 22010000 EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS LONGO PRAZO, e ainda apresentar os registros contábeis relativos à assunção das aludidas obrigações.

Também foi requerido a apresentação dos documentos de quitação das dívidas e os respectivos registros contábeis referentes a solvência dos débitos, e caso não houvesse ocorrido a quitação que isto fosse informado expressamente.

Decorrido o prazo a empresa apresentou documentação que a seu ver atenderia ao requisitado pelo fisco, todavia, para a fiscalização os elementos disponibilizados não são suficientes para comprovar a correta regularidade contábil-fiscal das obrigações supostamente mantidas pela empresa.

Preliminarmente, a pessoa jurídica deveria ter apresentado comunicação correlacionando e apresentando, por itens, o registro contábil de cada obrigação, no período em que a mesma ocorreu, a documentação correspondente, bem como os mesmos elementos concernentes à quitação da obrigação (lançamento contábil e documentação do pagamento) e caso a aludida quitação ainda não tivesse ocorrido até a presente data, explicar e justificar tal fato.

Mas isto não foi seguido pela empresa, pois a mesma limitou-se a apresentar alguns extratos bancários de algumas contas bancárias, sem apontar o correspondente lançamento contábil, e disponibilizou também alguns documentos de Cédula de Crédito a Exportação, Instrumento Particular de Cessão Fiduciária de Duplicatas e Direitos, mas também não correlacionou estes documentos com os lançamentos contábeis das respectivas contas e, mormente, não apresentou os registros do SPED Contábil das correspondentes obrigações.

Deve-se assinalar que o SPED Contábil tornou-se obrigatório para as empresas do lucro real, desde do ano-calendário de 2013, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013 (§ 4º, art. 3º).

Caso a obrigação tivesse sido contraída antes de 2013, a contribuinte deveria ter apresentado cópia dos livros Diário e Razão, onde estariam registrados os correspondentes lançamentos das dívidas.

Verificou ainda a fiscalização que os extratos bancários da conta mantida junto ao banco ABC BRASIL S/A, entregues pela contribuinte, apresentam alguns lançamentos a crédito na conta que fazem referência a “liberação de empréstimo

de 0246-00019-214605”, mas tais dados não estão presentes em nenhuma das cópias das contas contábeis apresentadas pela empresa.

Seguindo a mesma sistemática acima mencionada, os documentos das operações relacionadas aos Bancos Itau, Safra, Santander e Votorantim, cabendo salientar que não foram apresentados os respectivos extratos bancários assim como os lançamentos contábeis das supostas obrigações.

Sobre as contas contábeis deve-se frisar que foi apresentado pela pessoa jurídica, uma cópia de um livro “Razão Parcial” (?), que para o fisco carece de valor jurídico-contábil, visto que o correto a ser disponibilizado seria cópias do SPED Contábil transmitido pela empresa, por ser esta a contabilidade formal e oficial, prevista na legislação vigente, ou os livros Diário e Razão, conforme frisado acima, caso a obrigação tivesse sido contraída em ano anterior a 2013.

A contribuinte também apresentou cópias de documentos acerca de um pedido para processamento de recuperação judicial, deferido em 05/05/2014, ao qual estaria submetida no período abrangido pela auditoria fiscal, entretanto não apresentou o plano de recuperação judicial onde estariam discriminadas as dívidas a serem negociadas com os respectivos credores.

Os livros contábeis com os respectivos lançamentos das obrigações seriam de fundamental importância não só para a comprovação efetiva das dívidas, mas também para uma verificação dos prazos e pagamentos das aludidas obrigações que normalmente sofrem, no caso destes últimos, reduções em seus valores, por conta do pedido de recuperação judicial.

E essas reduções nos valores das dívidas tem implicação contábil-fiscal, posto que se caracterizam como insubsistência passiva e aumentam a situação líquida da empresa, trazendo reflexos no campo da incidência dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). De maneira que, ante todo o exposto, entendeu a fiscalização estar consubstanciado o ilícito tributário, o qual demanda a constituição do presente lançamento de ofício por ser a medida legal cabível.

[...]

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

A contribuinte excluiu indevidamente quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, valores relativos a reserva de incentivo fiscal do ICMS, conforme demonstrado a seguir.

No ano-calendário de 2019, a pessoa jurídica registrou em sua contabilidade, especificamente na conta 46010321 – Subvenção – ICMS, um saldo final de R\$ 8.429.966,21, referente a um benefício fiscal implementado pelo Amazonas, em prol de algumas empresas localizadas no estado.

O referido benefício que representa uma conta de receita e transitou pelo resultado da pessoa jurídica no período, conforme determinado pelas novas regras contábeis, não teve a correspondente constituição da reserva de incentivo fiscal e o consequente registro no patrimônio líquido da contribuinte.

Este incentivo fiscal foi efetivamente deduzido do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme atesta-se no Registro M300 Demonstração do Lucro Real e no Registro M350 Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, da ECF do ano-calendário 2019, apresentada pela empresa.

Sobre o assunto o art. 523, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), dispõe que as subvenções para investimento não serão computadas na apuração lucro real desde que registradas na reserva de lucro de que trata o art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976, e só poderá ser utilizada para absorção de prejuízo ou aumento de capital, e esta orientação também deve ser observada no caso da CSLL, tendo em vista o estabelecido no art. 6º, da Lei nº 7.689/1988 e no art. 57, da Lei nº 8.981/1995.

A análise empreendida na escrita contábil da contribuinte permitiu verificar que a mesma, conforme frisado acima, deixou de constituir a conta de reserva de incentivo fiscal, contrariando assim frontalmente o previsto na legislação tributária.

Entende a fiscalização que a falta da constituição da aludida reserva de incentivo fiscal implica que, integrando o lucro do período apurado pela empresa, encontra-se o valor da receita de incentivo fiscal que mesmo que não tenha havido distribuição do lucro no período, irá contribuir para o montante das reservas de lucros que poderá vir a ser distribuído em períodos futuros, contrariando assim o espírito da lei que procura impedir que os sócios da empresa se locupletem com os ganhos advindos dos incentivos fiscais implementados pelas esferas de governo (federal, estadual e municipal).

Ademais a infração fiscal apurada tem caráter formal, dispensando qualquer prova material de que o lucro do período não teria sido distribuído aos sócios da pessoa jurídica.

Destarte, constitui-se o presente lançamento de ofício por ser a forma preconizada na lei para sanar o ilícito tributário ocorrido. [...]”

Intimada do lançamento, a Recorrente apresentou impugnação na qual alegou fundamentalmente que:

- o auto de infração é nulo, pois a Fiscalização deixou de analisar vários documentos apresentados pela empresa, além de que, por fim, sabendo quais documentos entendia necessários, decidiu encerrar a fiscalização e proceder ao lançamento. Além de que alega que a

Fiscalização solicitou documentos sobre vários temas, e até mesmo de períodos decaídos, tudo de forma açodada e inquisitória;

- a decadência da parte relativa à omissão de receitas, considerando que o passivo já havia sido registrado pela Impugnante em suas escriturações desde 2015, no momento de lavratura dos AIIMs em 2022, já havia transcorrido o prazo de 5 anos do art. 150, §4º do CTN, de acordo com a Súmula 144/CARF.

- no mérito, em relação à acusação de omissão de receitas por formação de passivo fictício, a Impugnante alega que o Passivo de R\$ 85.635.816,88 é decorrente de um contexto negocial que é um plano de expansão;

- que no ano de 2008 a Impugnante, visando a verticalização da sua produção fabril, elaborou um plano de expansão que incluía a aquisição de uma nova linha de produção, para o que elaborou pesquisa de mercado e plano econômico pelo Banco Fortis e pela Câmara de Comércio Brasil e França, tendo a Impugnante adquirido da empresa francesa DMT - Darlet Marchante Technologies S.A.S. (posteriormente adquirida pelo grupo austríaco Andritz AG), a nova linha de produção, inicialmente pelo valor €\$ 8.800.000,00 [oito milhões e oitocentos mil euros] dos quais 85% [oitenta e cinco por cento] foram financiados pelo Banco Fortis, num primeiro momento, posteriormente liquidado e assumido pelo BNP PARIBAS, com seguro da empresa COFACE;

- que para abrigar essa nova linha de produção a Impugnante, dentre inúmeros investimentos, encomendou a construção de um galpão de 10.000 m² (dez mil metros quadrados) para alocar a máquina, através de um contrato de built to suit de R\$ 8.360.000,00 [oito milhões, trezentos e sessenta mil reais];

- que a linha de produção, que deveria ser entregue em 2009, já contava com grande atraso de entrega com enorme impacto financeiro para a Impugnante quando, em janeiro de 2010, a DMT teve sua recuperação judicial aprovada pela justiça francesa.

- que com a aquisição da DMT pelo grupo austríaco Andritz AG, este retomou o contrato com previsão de entrega da linha de montagem para agosto de 2011, tendo sido entregue, contudo, apenas em novembro de 2011, com atraso de 2 anos e 3 meses em relação à previsão inicial.

- que a situação em questão impôs à Impugnante enorme prejuízo, dado que por um lado consumiu fortemente seu capital de giro e a fez contrair inúmeras dívidas junto ao mercado financeiro com vistas, não só à aquisição da linha de produção, para a construção do galpão para abrigar tal linha de produção, bem ainda para a contratação e treinamento de profissionais com vistas à futura operação da linha de produção adquirida;

- e a linha não alcançava os resultados prometidos em contrato, gerando mais uma vez, enormes prejuízos à Impugnante;

- não só a Impugnante amargou mais de 2 anos em dívidas que se avolumavam sem as receitas previstas para fazer frente a tais dívidas, como também, quando do funcionamento da linha de produção, dada a impossibilidade de atingir os resultados contratados, materializou-se situação em que toda a equação econômica construída simplesmente não se concretizaria, dado que as receitas previstas (dada a incapacidade técnica do maquinário) simplesmente não seriam geradas;

- tudo isso culminou em rescisão do contrato e ações contra o fornecedor bem como em 08/04/2014 a Impugnante, juntamente com outra empresa do Grupo, a MBSET INDUSTRIAL LTDA. (02.034.206/0001-68) requereram a Recuperação Judicial;

- parcela relevante do passivo gerado por conta dos fatos relatados, e autuado pela fiscalização como se de passivo fictício se tratasse (R\$ 85.635.816,88 – Conta 2.2.01. EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS LONGO PRAZO) foram, na verdade, objeto de habilitação e constaram do Plano de Recuperação Judicial;

- além disso, a Impugnante demonstra, individualmente, a origem de cada uma das dívidas, os quais podem ser resumidas assim: a. Banco Fortis (BNP Paribas) – R\$ 42.630.609,48; b. Banco do Brasil – R\$ 16.082.514,82; a. Capital de Giro / Finame / BNDES – R\$ 7.255.021,48; b. FINIMP – US\$ - R\$ 8.827.493,34; c. Banco Bradesco – R\$ 5.538.508,41; d. Banco Safra – R\$ 5.053.589,69; e. Banco Votorantim – R\$ 4.135.858,36 ; f. Banco Itaú – R\$ 4.025.433,55; g. Banco ABC – R\$ 3.554.165,78; h. Banco Santander – R\$ 2.867.710,23; i. Banco Basa – R\$ 1.747.426,46.

- ainda no mérito em relação à acusação de exclusões indevidas, a Impugnante alega que antes de constituir qualquer reserva de lucro, por disposição legal expressa, a Impugnante deve deduzir os prejuízos acumulados como determina a legislação societária, em especial, a disposição do art. 189, da Lei nº 6.404/76;

- antes da realização de qualquer destinação de lucros, se faz obrigatória a compensação dos saldos de prejuízos acumulados;

- deste modo, no presente caso, não poderia a Impugnante destinar lucros à conta de reserva de incentivos fiscais sendo que havia apurado saldo de prejuízo acumulado no exercício.

- Os créditos de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas (“crédito estímulo”) à Impugnante evidentemente não correspondem a uma receita, ou seja, não se trata de uma riqueza nova da Impugnante, mas sim mera renúncia fiscal do Estado, incentivo voltado à redução de custos e, portanto, não podem ser considerados como receitas e incluídos no lucro da Impugnante, na base de cálculo das exações, como já decidido pelo STJ;

- os benefícios fiscais concedidos pelos Estados não devem sofrer a incidência de tributos federais, sob pena de afronta ao Pacto Federativo e ainda violação a diversos princípios, tais como a autonomia das pessoas políticas, a capacidade contributiva do Contribuinte, a vedação da tributação das rendas de uma pessoa jurídica de direito público por outra (imunidade

recíproca), além da invasão à competência tributária estadual e ofensa à hipótese de incidência dessas exações federais.

- pede o afastamento da multa de 75% por ser excessiva;
- pede o afastamento dos juros sobre a multa de ofício.

Ato seguinte, a 5ª Turma da DRJ02 proferiu o acórdão nº 102-004.563 julgando parcialmente procedente a Impugnação apresentada:

“Assunto : Processo Administrativo Fiscal

Ano -calendário: 2019

PROVAS. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos em lei.

PROCEDIMENTO FISCAL. REQUISITOS. VALIDADE.

São válidos os atos administrativos praticados em observância aos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA.

A DRJ não possui competência para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Assunto : Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano -calendário: 2019 PASSIVO FICTÍCIO. FATO GERADOR.

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza -se no momento do registro contábil do passivo, tributando -se a irregularidade no período de apuração correspondente. (Súmula Carf nº 144).

SUBVENÇÕES. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

As subvenções para investimento, dentre as quais se inclui o crédito presumido de ICMS definido como tal pela Lei Complementar nº 160, de 2017, não serão

computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros a que se refere o art. 195 -A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e, 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, deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Assunto : Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano -calendário: 2019 LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica -se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Assunto : Contribuição para o PIS/Pasep Ano -calendário: 2019 LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica -se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Assunto : Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano -calendário: 2019 LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica -se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão, em resumo:

- afastou a preliminar de nulidade do lançamento, por compreender que não teria havido prejuízo ao direito de defesa da autuada, uma vez que todos os fatos apurados que tiveram relação com os lançamentos foram devidamente descritos nos próprios Autos de Infração;
- indeferiu a juntada de provas feita em momento posterior à apresentação da impugnação, por entender que teria havido preclusão;
- em relação à acusação de omissão de receitas devido à constituição de passivo fictício, a DRJ entendeu que se aplicaria ao caso a Súmula 144/CARF (*"A presunção legal de*

omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada - “passivo não comprovado”- , caracteriza -se no momento do registro contábil do passivo, tributando -se a irregularidade no período de apuração correspondente”), de efeito vinculante, amoldando-se perfeitamente aos fatos e ensejando o cancelamento das exigências desse item do lançamento em virtude da decadência.

- em relação às exclusões indevidas, entendeu que não procede a alegação de que a contribuinte estaria desobrigada a constituir a referida reserva de lucros com base no levantamento do lucro ou do prejuízo acumulados, mantendo essa parte da exigência.

- não conheceu os argumentos de inconstitucionalidade;

- entendeu, ademais, que a apreciação da decadência prejudicaria a análise de mérito das exigências relativas à omissão de receitas.

A decisão de primeira instância reduziu a maior parte do lançamento (R\$ 37.037.490,79), e manteve uma parcela menor (2.866.188,51) relativa às exclusões indevidas decorrentes dos benefícios fiscais de ICMS, concedidos pelo Estado do Amazonas.

À vista disso, a DRJ interpôs Recurso de Ofício em face dos valores expurgados (que em outubro de 2023, somaram R\$ 37.037.490,79).

Por seu turno, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, em que basicamente retoma seus argumentos de defesa quanto ao item que remanesceu, que serão analisados a seguir.

Ao final, os autos vieram a esta Relatora.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Tendo atendido aos requisitos de admissibilidade do Decreto 70.235/72, e sendo tempestivo, conheço o Recurso Voluntário e passo a analisá-lo.

Recurso Voluntário

a) - Exclusões indevidas – subvenção para investimento – incentivo fiscal concedido pelo Estado do Amazonas

A DRJ entendeu por bem manter a parte da exigência relativa às exclusões que a Fiscalização considerou indevidas e que se referem à exclusão dos montantes de benefícios fiscais considerados subvenções para investimento. Segundo o acórdão, o fato de não ter sido constituída a reserva de incentivos fiscais e seu respectivo registro no patrimônio líquido da empresa é o suficiente para validar o lançamento.

A contribuinte demonstra que sua produção está situada na ZFM, e que goza de benefício fiscal no ICMS denominado “crédito estímulo”, na forma da Lei Estadual nº 2.826/2003 e do Decreto Estadual nº 23.994/2003. Alega, em síntese, que, no período objeto da autuação, não houve a constituição da conta de reserva de incentivo fiscal em função da apuração de prejuízo contábil, razão pela qual e, em observância à determinação legal, não ocorreria a tributação de referidos montantes (benefício fiscal) pelo IRPJ e CSLL.

A decisão da DRJ, por sua vez, entendeu que:

- a legislação é clara ao estabelecer que, apenas no caso de prejuízo contábil ou de lucro líquido contábil inferior ao valor das subvenções, o sujeito passivo estaria desobrigado de constituir a reserva de incentivos fiscais, desde que o fizesse nos períodos subsequentes em que houvesse apuração de lucro.

- que, em função disso, não procede a alegação da contribuinte no sentido de que estaria desobrigada a constituir a referida reserva de incentivos fiscais com base no levantamento do lucro ou do prejuízo acumulados.

Nada obstante, ao analisar os autos, chego à conclusão diversa da adotada pela instância “a quo”.

Não resta dúvida de que a legislação tributária prescreve a necessidade de constituição da reserva de incentivos fiscais como condição para a exclusão das subvenções para investimentos da apuração do lucro real tributável, para fins de tributação pelo IRPJ.

Contudo, a própria legislação veicula também ressalvas a essa regra geral. A norma do art. 523, do RIR/2018, em paralelismo ao art. 30, §3º da Lei nº 12.973, de 2014 vigente à época dos fatos (ano-calendário de 2019), é clara no sentido de que se a empresa tiver prejuízos acumulados dos exercícios anteriores, a reserva será constituída a partir da apuração de lucros nos períodos seguintes:

“Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de

empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, caput):

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 1º).

§ 2º As doações e as subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no caput, inclusive nas hipóteses de (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 2º):

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da 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, por meio da redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com capitalização posterior 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 estabelecidos no caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 3º)

Assim, ainda que exista na regra geral a obrigatoriedade de constituição de reserva de incentivos fiscais, parece-me que a situação em questão se encaixa na exceção traçada pela própria norma, já que antes de constituir a reserva, a contribuinte deve deduzir, compensar os prejuízos acumulados, o que está em linha também com a legislação societária e o CPC 07, transcritos abaixo:

“Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. **O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.**

CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais:

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição.

Nessas situações, **tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.”**

E analisando o processo, o que se nota é que a Recorrente detinha prejuízos acumulados e justamente procedeu à compensação desses valores, como prescreve a legislação aplicável:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	31/12/2018	31/12/2019
CAPITAL SOCIAL	31.223.632	31.223.632
RESERVAS DE LUCROS	748.411	748.411
LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS	-15.908.245	-14.853.595
LUCROS E PREJUÍZOS DO EXERCÍCIO	389.812	9.759.877
	16.453.611	26.878.326

Balanco de 2018 (fls. 4759 do e-processo):

PATRIMONIO LIQUIDO		R\$ 16.063.798,42	R\$ 16.453.610,79
CAPITAL SOCIAL		R\$ 31.223.632,00	R\$ 31.223.632,00
RESERVAS DE LUCROS		R\$ 748.411,44	R\$ 748.411,44
(-) LUCROS/PREJUIZOS ACUMULADOS		R\$ (15.908.245,02)	R\$ (15.518.432,65)

Balanco de 2019(fl. 6263 do e-processo):

BALANÇO PATRIMONIAL			
			
Entidade:	PROCOATING INDUSTRIAL DE LAMINADO DA AMAZONIA LTDA		
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ:	06.177.753/0001-53
Número de Ordem do Livro:	51		
Período Selecionado:	01 de Janeiro de 2019 a 31 de Dezembro de 2019		
Descrição	Nota	Saldo Inicial	Saldo Final
PATRIMONIO LIQUIDO		R\$ 16.453.610,79	R\$ 26.878.325,64
CAPITAL SOCIAL		R\$ 31.223.632,00	R\$ 31.223.632,00
RESERVAS DE LUCROS		R\$ 748.411,44	R\$ 748.411,44
(-) LUCROS/PREJUIZOS ACUMULADOS		R\$ (15.518.432,65)	R\$ (5.093.717,80)

Por isso, não verifico incorreções nem ilegalidades no procedimento adotado pela Recorrente, de modo que ao proceder às exclusões dos montantes das subvenções no lucro real tributável, na realidade, agiu de acordo com as disposições legais. Assim, considero que tanto a D. Fiscalização como a DRJ falharam na interpretação das normas aplicáveis, já que não contemplaram na interpretação a exceção aqui aplicável.

Aliás, não é demais frisar um fundamento lógico: além da Recorrente ter compensado os prejuízos acumulados como prescreve a lei, certo é que não poderia ser obrigada a destinar lucros à conta de reserva de incentivos fiscais nesse caso, porque, afinal, o que se nota é que lucro não havia. O lucro, como se viu, foi absorvido pelo prejuízo acumulado no exercício, não havendo sentido em se exigir nesse contexto que houvesse formação de constituição de reserva de incentivo fiscal, o que, segundo a legislação, apenas será exigível a partir da apuração de lucros nos períodos seguintes, se e quando houver.

Quanto aos demais argumentos, que invocam questões de constitucionalidade, como violação ao pacto federativo e à imunidade recíproca, não conheço as alegações em face da Súmula CARF nº 2 que impede sua análise:

Súmula CARF nº 2 - Aprovada pelo Pleno em 2006:

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

À vista disso, oriento meu voto no sentido de conhecer parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento para reformar parte do acórdão da DRJ e cancelar as exigências de IRPJ relativas às exclusões indevidas relacionadas com as subvenções para investimento.

b) Lançamentos decorrentes e reflexos – CSLL, PIS, COFINS

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Desse modo, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Com base nisso, portanto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para reformar parte do acórdão da DRJ e cancelar os lançamentos de CSLL, PIS, COFINS, reflexos e decorrentes do lançamento de IRPJ em relação à acusação de exclusões indevidas.

Recurso de Ofício:**Omissão de receitas (passivo fictício) – Decadência dos respectivos créditos tributários**

Conheço do recurso de ofício, visto que atende aos requisitos de admissibilidade e que os valores exonerados (R\$ 37 milhões aprox., em out.2023) ultrapassam o patamar mínimo de alçada segundo a legislação vigente, especificamente a Portaria nº 2, publicada em 18/01/2023, do Ministério da Economia:

AC 2019	LANÇAMENTO	EXONERADO	MANTIDO	MULTA
IRPJ	23.516.445,76	21.408.954,22	2.107.491,55	75%
CSLL	8.465.920,46	7.707.223,52	758.696,96	75%
Cofins	6.508.322,08	6.508.322,08	0,00	75%
Pis	1.412.990,97	1.412.990,97	0,00	75%
Total	39.903.679,27	37.037.490,79	2.866.188,51	75%

A decisão da DRJ entendeu que, nessa parte, teria havido a decadência do direito de lançar os créditos tributários nos termos do art. 150, §4 do CTN e da Súmula 144 do CARF, cujo texto transcrevo a seguir:

Súmula CARF nº 144:

“A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.”

Partilho da posição do acórdão recorrido no sentido de que teria havido decadência nesse caso.

A DRJ entendeu que as dívidas em exame já se encontravam escrituradas desde, pelo menos, o ano-calendário de 2014, época em que a Recorrente ajuizou pedido de recuperação judicial, no qual constam todos os valores do passivo em questão.

Noto que também chegaria às mesmas conclusões ainda que por razões um pouco diferentes.

Isto é, ainda que se concluísse que o mais acertado seria considerar o termo “a quo” para a contagem do prazo decadencial as datas das informações dos balanços e balancetes da Recorrente (fls. 4751/4761 e 4762/4944 deste e-processo), e inclino-me a entender dessa forma, as dívidas seriam contadas a partir do ano de 2015 e também teria ocorrido a decadência. Frise-se, nesses documentos contábeis, há a comprovação de que o passivo já estava contabilizado na escrituração da contribuinte, registrado no Balancete na Conta “2.2.01. EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS LONGO PRAZO”, desde, no mínimo, o ano calendário de 2015.

Como o lançamento foi lavrado apenas no ano de 2022, já estavam decaídos os créditos seja considerando o termo “a quo” 2014, como entendeu a DRJ, ou seja 2015:

BALANÇO PATRIMONIAL			
			
Entidade:	PROCOATING INDUSTRIAL DE LAMINADO DA AMAZONIA LTDA		
Período da Escrituração:	01/01/2015 a 31/12/2015	CNPJ:	06.177.753/0001-53
Número de Ordem do Livro:	47		
Período Selecionado:	01 de Janeiro de 2015 a 31 de Dezembro de 2015		
Descrição	Nota	Saldo Inicial	Saldo Final
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS LONGO PRAZO		R\$ 25.198.920,57	R\$ 83.285.412,53

A dívida mudou de valor entre 2015 e 2019, como se pode conferir, por exemplo, no Balanço de 2019 e na tabela evolutiva apresentada pela Recorrente:

BALANÇO PATRIMONIAL



Entidade: PROCOATING INDUSTRIAL DE LAMINADO DA AMAZONIA LTDA
 Período da Escrituração: 01/01/2019 a 31/12/2019 CNPJ: 06.177.753/0001-53
 Número de Ordem do Livro: 51
 Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2019 a 31 de Dezembro de 2019

Descrição	Nota	Saldo Inicial	Saldo Final
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS LONGO PRAZO		R\$ 84.364.069,20	R\$ 85.635.816,88

	2015	2016	2017	2018	2019
22000000 PASSIVO NAO CIRCULANTE	83.285.412,53	73.808.638,28	78.861.865,25	84.364.069,20	85.635.816,88
22010000 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS LONGO PRAZO	83.285.412,53	73.808.638,28	78.861.865,25	84.364.069,20	85.635.816,88
22010200 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - ABC	3.554.165,78	3.554.165,78	3.554.165,78	3.554.165,78	3.554.165,78
22010202 B. ABC - Capital de giro US\$	3.176.992,38	3.176.992,38	3.176.992,38	3.176.992,38	3.176.992,38
22010201 B. ABC - Capital de giro	377.173,40	377.173,40	377.173,40	377.173,40	377.173,40
22010300 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - BASA	1.886.426,40	1.886.426,40	1.985.712,00	1.826.855,04	1.747.426,56
22010301 B. BASA - Capital de giro	1.886.426,40	1.886.426,40	1.985.712,00	1.826.855,04	1.747.426,56
22010400 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - BRADESCO	5.538.508,41	5.538.508,41	5.538.508,41	5.538.508,41	5.538.508,41
22010406 B. Bradesco - FINIMP US\$	4.237.252,04	4.237.252,04	4.237.252,04	4.237.252,04	4.237.252,04
22010408 B. Bradesco - Leasing	511.890,49	511.890,49	511.890,49	511.890,49	511.890,49
22010401 B. Bradesco - Capital de giro	455.956,29	455.956,29	455.956,29	455.956,29	455.956,29
22010405 B. Bradesco - FINAME	333.409,59	333.409,59	333.409,59	333.409,59	333.409,59
22010700 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - BANCO DO BRASIL	10.645.495,06	8.788.689,37	8.895.783,54	10.137.112,14	16.082.514,82
22010701 B. do Brasil - Capital de giro	5.299.999,80	5.299.999,80	5.299.999,80	5.299.999,80	5.299.999,80
22010705 B. do Brasil - FINAME	1.941.937,03	1.941.937,03	1.941.937,03	1.941.937,03	1.941.937,03
22010703 B. do Brasil - Cartão BNDES	13.084,65	13.084,65	13.084,65	13.084,65	13.084,65
22010706 B. do Brasil - FINIMP US\$	3.390.473,58	1.533.667,89	1.640.762,06	2.882.090,66	8.827.493,34
22010900 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - ITAU	4.025.433,55	4.025.433,55	4.025.433,55	4.025.433,55	4.025.433,55
22010906 B. Itau - FINIMP US\$	1.783.525,86	1.783.525,86	1.783.525,86	1.783.525,86	1.783.525,86
22010908 B. Itau - Carta de credito	1.442.085,55	1.442.085,55	1.442.085,55	1.442.085,55	1.442.085,55
22010902 B. Itau - Capital de giro US\$	799.822,14	799.822,14	799.822,14	799.822,14	799.822,14
22011000 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - SAFRA	5.053.589,69	5.053.589,69	5.053.589,69	5.053.589,69	5.053.589,69
22011001 B. Safra - Capital de giro	2.655.542,04	2.655.542,04	2.655.542,04	2.655.542,04	2.655.542,04
22011006 B. Safra - FINIMP US\$	2.398.047,65	2.398.047,65	2.398.047,65	2.398.047,65	2.398.047,65
22011100 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - SANTANDER	2.867.710,23	2.867.710,23	2.867.710,23	2.867.710,23	2.867.710,23
22011106 B. Santander - FINIMP US\$	2.592.152,69	2.592.152,69	2.592.152,69	2.592.152,69	2.592.152,69
22011108 B. Santander - Carta de crédito	275.557,54	275.557,54	275.557,54	275.557,54	275.557,54
22011200 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - VOTORANTIM	4.135.858,36	4.135.858,36	4.135.858,36	4.135.858,36	4.135.858,36
22011206 B. Votorantim - FINIMP US\$	3.569.320,55	3.569.320,55	3.569.320,55	3.569.320,55	3.569.320,55
22011208 B. Votorantim - Carta de crédito	394.861,07	394.861,07	394.861,07	394.861,07	394.861,07
22011201 B. Votorantim - Capital de giro	171.676,74	171.676,74	171.676,74	171.676,74	171.676,74
22011300 EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS - FORTIS	45.578.225,05	37.958.256,49	42.805.103,69	47.224.836,00	42.630.609,48
22011302 Capital de giro US\$	45.578.225,05	37.958.256,49	42.805.103,69	47.224.836,00	42.630.609,48

A despeito disso, como dito, certo é que desde 2015 o passivo estava já contabilizado. Por isso, de fato os créditos tributários em questão estavam decaídos quando houve o lançamento.

Assim, voto por conhecer e negar provimento ao recurso de ofício para manter o reconhecimento da decadência dos créditos tributários relacionados com a acusação de omissão de receitas devido à suposta existência de passivo fictício.

Conclusão e dispositivo:

Ante o exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso de ofício e conhecer parte do recurso voluntário, dando-lhe provimento na parte conhecida para reformar parte do acórdão da DRJ e cancelar os lançamentos relativos às subvenções para investimento.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias