



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.722411/2024-38
ACÓRDÃO	1401-007.895 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CARGILL AGRICOLA S A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Incabível a glosa da exclusão do lucro real dos valores contabilizados como subvenção de investimentos relativos aos benefícios fiscais do ICMS, quando afastada a acusação fiscal de ocorrência de aproveitamento em duplicidade ou indevido dos referidos benefícios e demonstrado o cumprimento dos requisitos e condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, inclusive quanto ao registro em reserva de incentivos fiscais.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Incabível a glosa da exclusão da base de cálculo da CSLL dos valores contabilizados como subvenção de investimentos relativos aos benefícios fiscais do ICMS, quando afastada a acusação fiscal de ocorrência de aproveitamento em duplicidade ou indevido dos referidos benefícios e demonstrado o cumprimento dos requisitos e condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, inclusive quanto ao registro em reserva de incentivos fiscais.

RECURSO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova e não dialoga com a decisão Recorrida. Recurso de Ofício não provido..

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTÍVEL.

Se fosse para manter o art. 47 da Lei 4.506/64 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência a tal artigo no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47.

O descumprimento de normas legais não pode ser considerado da essência da atividade empresarial. Despesas com multas administrativas não podem ser tidas como habituais. A autorização para a dedução tributária de multas administrativas repassaria parte dos custos para a sociedade brasileira, sendo que a pena não pode passar da pessoa do infrator. A recorrente não pode tirar proveito de sua própria torpeza (*neminem auditur propriam turpitudinem allegans*).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos de ofício e voluntário, para, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva (relator), Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que votaram por dar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alberto Pinto de Souza Júnior.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto de Souza Júnior – Redator designado

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Matheus Ferreira Azevedo, Alberto Pinto Souza Júnior, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão n.º 106-049.115, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração lavrados com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2019, no valor histórico de R\$ 101.153.959,70.

A autuação original versava sobre diversas infrações, a saber: (i) glosa de despesas de ICMS sobre vendas supostamente lançadas em duplicidade com a exclusão de subvenções; (ii) glosa de exclusões de subvenções por estorno de crédito presumido de ICMS; (iii) glosa de exclusões de subvenções relativas a contribuições para fundos estaduais; (iv) constituição de reserva de incentivos fiscais em valor inferior ao legal; e (v) falta de adição à base da CSLL de multas de natureza não tributária. A decisão de primeira instância cancelou integralmente o lançamento de IRPJ e exonerou o crédito tributário de CSLL, mantendo, contudo, o ajuste de redução da base de cálculo negativa da CSLL referente à indedutibilidade das multas não tributárias, ponto que remanesce como objeto de controvérsia.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 989/1.026), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Preliminarmente, alega a nulidade do lançamento por vício de fundamentação e cerceamento de defesa quanto à imputação de "duplicidade" no aproveitamento dos benefícios fiscais, sustentando que a acusação fiscal é genérica, impõe prova diabólica e desconsidera a técnica contábil de registro de receita de subvenção e despesa de ICMS;

- b) Argui a nulidade da glosa referente às contribuições aos fundos estaduais por ausência de fundamento legal específico que autorize a exclusão desses valores do cálculo da subvenção para investimento, bem como por falta de motivação congruente;
- c) No mérito, quanto aos benefícios de ICMS (redução de base, isenção, diferimento), defende o cumprimento integral dos requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 e do art. 10 da LC n.º 160/2017, em consonância com o decidido pelo STJ no Tema 1.182, permitindo a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- d) Afirma que constituiu corretamente a Reserva de Incentivos Fiscais, comprovando contabilmente que o montante destinado a reserva (via transferência de outras reservas de lucro) cobriu o valor total do benefício fiscal excluído, inexistindo a insuficiência apontada pela fiscalização;
- e) Refuta a alegação de duplicidade, demonstrando que os valores do ICMS (dilação de prazo/financiado) foram registrados como despesa operacional, mas anularam-se contabilmente com o registro da receita de subvenção, de modo que a exclusão no LALUR/LACS incidiu apenas sobre a parcela do benefício, sem duplo aproveitamento;
- f) Quanto ao "estorno de crédito presumido" na filial Castro/PR, esclarece que se tratava de crédito ordinário (entrada) e não presumido, inserido na sistemática da não-cumulatividade, não devendo reduzir o benefício fiscal;
- g) Defende que as contribuições aos fundos estaduais, sendo condição para fruição do benefício, possuem a mesma natureza do ICMS ou são despesas operacionais dedutíveis, não devendo ser abatidas do cálculo da subvenção;
- h) Especificamente quanto à CSLL, sustenta que as multas de natureza não tributária (trânsito, pesos e medidas, etc.) são dedutíveis, pois o art. 13 da Lei n.º 9.249/95, que lista taxativamente as vedações para a CSLL, não as inclui. Argumenta ainda que o requisito de "despesa necessária" do art. 311 do RIR/2018 não se aplica à CSLL e que tais multas são riscos inerentes à atividade empresarial;
- i) Subsidiariamente, requer o afastamento ou redução da multa de ofício de 75%, alegando caráter confiscatório.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, proferiu o Acórdão n.º 106-049.115 (fls. 1164/1198) abaixo ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Incabível a glosa da exclusão do lucro real dos valores contabilizados como subvenção de investimentos relativos aos benefícios fiscais do ICMS, quando afastada a acusação fiscal de ocorrência de aproveitamento em duplicidade ou indevido dos referidos benefícios e demonstrado o cumprimento dos requisitos e condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, inclusive quanto ao registro em reserva de incentivos fiscais.

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

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Incabível a glosa da exclusão da base de cálculo da CSLL dos valores contabilizados como subvenção de investimentos relativos aos benefícios fiscais do ICMS, quando afastada a acusação fiscal de ocorrência de aproveitamento em duplicidade ou indevido dos referidos benefícios e demonstrado o cumprimento dos requisitos e condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, inclusive quanto ao registro em reserva de incentivos fiscais.

MULTA NÃO TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

Impugnação procedente em parte.

Outros Valores Controlados.

Inicialmente, a DRJ apreciou as infrações relacionadas às subvenções de ICMS e acolheu os argumentos do contribuinte. O julgador reconheceu que os benefícios fiscais (créditos presumidos, reduções de base, isenções) se enquadram no conceito de subvenção para investimento conforme a LC 160/2017 e a jurisprudência do STJ (Tema 1.182), desde que cumprido o requisito de registro em reserva de lucros.

Quanto à insuficiência da reserva de lucros apontada pela fiscalização, a decisão acatou a prova documental (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) de que houve transferência de valores de outras reservas para a Reserva de Incentivos Fiscais, totalizando o montante exigido pela lei, cancelando a glosa.

No que tange à alegada duplicidade de aproveitamento e aos estornos de créditos, a decisão reconheceu, baseada na escrituração contábil apresentada, que a empresa registrou as receitas de subvenção tributadas e que os valores excluídos equivaliam a essas receitas, afastando a hipótese de benefício indevido. Da mesma forma, cancelou a exigência relativa à dedução das contribuições aos fundos estaduais do montante da subvenção, por entender que tais valores foram devidamente considerados na apuração do resultado.

Por fim, a DRJ manteve o entendimento da fiscalização apenas no tocante à indedutibilidade das multas de natureza não tributária na base de cálculo da CSLL. A decisão fundamentou-se primordialmente no artigo 133 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017, que estabelece expressamente que "as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais", bem como no artigo 41, § 5º, da Lei n.º 8.981/95 c/c artigo 57 da mesma Lei.

O julgador destacou que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória (art. 142, parágrafo único, do CTN), sendo vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação da legislação vigente (art. 26-A do Decreto nº 70.235/72), não podendo desconsiderar norma legal com base em jurisprudência administrativa não vinculante. Ademais, ressaltou que nenhuma das decisões administrativas invocadas pela defesa possui efeito vinculante em relação ao órgão julgador.

Em razão da exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada, foi interposto Recurso de Ofício, devolvendo a esta instância a análise da matéria exonerada.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.227/1.238), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega, em combate direto ao fundamento utilizado pela DRJ, que o art. 133 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017 não pode se sobrepor à Lei n.º 9.249/95, invocando a hierarquia das normas, uma vez que norma infralegal (instrução normativa) não possui competência para restringir direitos não vedados expressamente pela lei ordinária, que em seu art. 13 estabelece rol taxativo de indedutibilidades para a CSLL, sem mencionar as multas não tributárias;
- b) Que a aplicação literal do referido dispositivo da IN pela decisão recorrida ignora a existência de farta jurisprudência do próprio CARF reconhecendo a dedutibilidade de tais multas, o que demonstraria que o entendimento normativo não é absoluto nem vinculante, devendo prevalecer a interpretação conforme a lei e os princípios tributários aplicáveis ao caso concreto.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Passo à análise do Recurso de Ofício.

A PGFN devidamente intimada (fl. 1204) não apresentou razões específicas de recurso de ofício.

Assim, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a PGFN não apresenta razões complementares ao Recurso de Ofício, e entendo que na parte desonerada a questão foi devidamente analisada pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

VOTO

(...)

PRELIMINARMENTE

Tendo em vista o disposto no artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, deixa-se de examinar as alegações preliminares suscitadas na impugnação relativamente às infrações intituladas "DESPESAS EM DUPLICIDADE - ICMS SOBRE VENDAS" e "EXCLUSÕES INDEVIDAS - CONTRIBUIÇÕES COMPULSÓRIAS A FUNDOS ESTADUAIS", uma vez que este voto, como se verá a seguir, é por decidir do mérito a favor da contribuinte em relação a tais infrações.

MÉRITO

De acordo com a fiscalização, "os valores contabilizados como subvenção de investimentos relativos aos benefícios fiscais do ICMS obedecem, em tese, ao disposto nos artigos 30 da Lei 12.973/2014 e 10 da Lei Complementar 160/2017, observando que os relativos ao crédito presumido, outorgado ou estorno de débitos, se amoldam também à decisão do STJ no Eresp. 1.517.492/Pr, sendo passíveis de exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL." Contudo, em seu entendimento, teria havido "aproveitamento parcial indevido (constituição de reserva em valor inferior à previsão legal, exclusões em duplicidade) dos benefícios", causando redução na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

A impugnante, por sua vez, contesta todas as infrações apuradas pela fiscalização.

Passa-se, a seguir, à apreciação de suas razões de defesa em relação a cada uma dessas infrações.

Constituição da reserva de incentivos fiscais em valor inferior à determinação legal

A fiscalização constatou que "a empresa efetuou ajuste de exclusão do valor de R\$ 423.384.337,71 na apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL a título de subvenção para investimento no ano-calendário de 2019".

Ainda segundo a fiscalização, foi apurada "diferença entre o valor excluído pela empresa fiscalizada (R\$ 423.384.337,71) e o valor da reserva de incentivos fiscais constituída (R\$ 318.584.534,00), na importância de R\$ 104.799.803,71" — cuja exclusão foi considerada indevida —, conforme detalhado no seguinte excerto do termo de verificação fiscal:

(...) tendo em vista a multiplicidade de registros contábeis, a empresa fiscalizada foi intimada em 20.09.2024 a discriminar aqueles em que foi constituída a

Reserva de Incentivos Fiscais determinada pelo artigo 30 da Lei 12.973/2014, condição imprescindível para que o sujeito passivo possa excluir os incentivos fiscais do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em resposta o sujeito passivo apresentou um demonstrativo contendo as contas contábeis nas quais estão registradas as Reservas de Incentivos Fiscais e os valores acumulados em dezembro de 2019 a 2022, transcritos abaixo (somente 2019), no qual não é possível identificar o valor correspondente ao ano objeto de verificação:

Conta Contábil	Descrição da Conta	2019
351000.002	Reserva incentivos fiscais	(2.469.511.390)
351000.019	Reserva incentivos fiscais	(100.907.840)
351000.020	Reserva incentivos fiscais	(992.243)
351000.303	Reserva incentivos fiscais	1.429.576.860
351000.304	Reserva incentivos fiscais	(1.346.135.935)
351000.308	Reserva incentivos fiscais	74.047.860
351000.309	Reserva incentivos fiscais	0
351000.403	Reserva incentivos fiscais	(13.521.821)
TOTAL		(2.427.444.509)

A empresa fiscalizada anexou também as atas das assembleias (AGO/AGE) nas quais houve a destinação dos lucros da pessoa jurídica e as demonstrações financeiras e das mutações do patrimônio líquido com o objetivo de corroborar suas informações.

Todavia não houve anexação da ata da assembleia e das demonstrações financeiras relativas ao ano-calendário de 2019 que, no entanto, puderam ser obtidas em razão de terem sido apresentadas pelo sujeito passivo em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal.

Conforme o exposto no quadro constante no início do item III, 1, o valor excluído pela empresa fiscalizada relativo a subvenções para investimentos originadas de incentivos fiscais do ICMS, importou em R\$ 423.384.337,71 no ano-calendário de 2019.

De acordo com as determinações legais já mencionadas neste termo de verificação, este é o valor que teria que ser registrado em conta de Reserva de Incentivos Fiscais.

Ocorre que compulsando a ata de assembleia geral ordinária e extraordinária, realizada em 27/07/2020, item 5.1.2, letra b, constatamos que foi destinado à conta de reserva de incentivos fiscais o valor de R\$ 318.584.534,00, conforme transcrição abaixo:

b) o valor de R\$ 318.584.534,00 (trezentos e dezoito milhões quinhentos e oitenta e quatro mil quinhentos e trinta e quatro reais) será destinado à conta de reserva de incentivos fiscais da Companhia, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76.

O valor está corroborado pelas notas explicativas as demonstrações financeiras devidamente publicadas e auditadas pelos auditores independentes anexadas ao

presente processo juntamente com a ata da AGO/AGE de 27/07/2020 mencionada acima.

(...)

Contudo, de acordo com as referidas demonstrações financeiras, apresentadas no curso do procedimentos fiscal às fls. 511/515 (vide imagens abaixo), o saldo da reserva de incentivos fiscais, expresso em milhares de reais, passou de 2.004.061 (em 31/12/2018) para 2.427.445 (em 31/12/2019), o que revela a devida destinação à referida reserva do montante de 423.384, que é exatamente o valor dos incentivos fiscais que compuseram o resultado em 31/12/2019.

33. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL

A Companhia possui programa de incentivo fiscal estadual do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, com redução parcial deste, concedidos pelos Governos dos Estados do Mato Grosso, Minas Gerais, Goiás, Paraná, Mato Grosso do Sul, Bahia e Pernambuco. A utilização do benefício pela Companhia está condicionada ao cumprimento de todas as obrigações fixadas em cada um dos programas, cujas condições referem-se a fatores sob controle da Companhia. O benefício relativo à redução no pagamento desse imposto é calculado sobre o saldo devedor apurado em cada período de apuração, mediante aplicação do percentual de desconto concedido pelo incentivo fiscal. O valor da subvenção apurado no exercício foi registrado na demonstração do resultado, com contrapartida na rubrica de "Tributos a recolher". Para o exercício findo em 31 de dezembro de 2019, o valor dos incentivos que impactaram o resultado foi de **R\$ 423.384** (R\$ 409.643 - em 31 de dezembro de 2018). A partir do exercício de 2018, as subvenções governamentais sofreram o tratamento previsto no art. 30, da Lei 12.973/2014, com a alteração trazida pela Lei Complementar nº 160/2017.

DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2019 E 2018										
(Valores expressos em milhares de reais)										
	Capital social	Reserva de re-avaliação	Reserva legal	Reserva estatutária	Reserva de lucros	Ajustes de avaliação patrimonial	Lucros (prejuízos) acumulados	Patrimônio líquido atribuível aos controladores	Participações de não controladores	Total do patrimônio líquido
Saldo em 1º de janeiro de 2018	7.507.592	18.496	728	175.396	569.478	1.123.697	48.329	8.235.576	40.744	8.276.320
Ajustes de conversão patrimonial de subsidiárias										
Outros resultados abrangentes										
Resultado líquido não realizado de avaliação a mercado e operações de hedge						10.968		10.968		10.968
Realização da reserva de reavaliação										
Incentivos fiscais					409.643		(409.643)			
Transferência entre reservas					(470.719)	470.719				
Capitalização de dividendos mínimos obrigatórios										
Lucro líquido do exercício							622.547	622.547	7.561	630.108
Transações com pagamentos baseados em ações		(2.920)						(2.920)		(2.920)
Distribuição de dividendos								(46.021)		(46.021)
Destinação do resultado do exercício:										
Reserva legal			31.127				(31.127)			
Capitalização de juros sobre capital próprio										
Dividendos mínimos obrigatórios								(1.818)		(1.818)
Constituição de reservas					179.959		(1.818)	(1.818)		(1.818)
Saldo em 31 de dezembro de 2018	7.507.592	15.576	728	206.485	739.527	2.094.081	106.354	8.071.489	47.806	8.119.295
Ajustes de conversão patrimonial de subsidiárias										
Outros resultados abrangentes										
Resultado líquido não realizado de avaliação a mercado e operações de hedge										
Incentivos fiscais										
Transferência entre reservas					(104.800)					
Lucro líquido do exercício										
Transações com pagamentos baseados em ações		(2.611)						335.352	10.171	345.523
Distribuição de dividendos								(45.000)		(45.000)
Destinação do resultado do exercício:										
Reserva legal			16.768				(16.768)			
Utilização de reservas										
Saldo em 31 de dezembro de 2019	7.507.592	12.965	728	222.251	82.897	7.477.445	117.654	8.317.532	57.976	8.375.508

Ora, ao apurar a diferença de R\$ 104.799.803,71, a fiscalização desconsiderou o fato, evidenciado na demonstração supra, de que valor equivalente foi transferido de outra reserva de lucros (reserva estatutária) para a reserva de incentivos fiscais, sendo certo que, por parte da fiscalização, não houve nenhum questionamento ou objeção expressa quanto a essa transferência.

Destarte, considerando que o valor das subvenções para investimento no ano-calendário de 2019 (R\$ 423.384.337,71) foi integralmente registrado em reserva de incentivos fiscais, tal qual exigido pelo art. 30, caput, da Lei nº 12.973, de 2014, impõe-se o cancelamento integral das exigências fiscais de IRPJ e CSLL relativas à infração "EXCLUSÕES INDEVIDAS - CONSTITUIÇÃO DE RESERVAS DE LUCROS EM VALOR INFERIOR À DETERMINAÇÃO LEGAL - ART. 30 DA LEI 12.973/2014".

Despesas em duplicidade — ICMS sobre vendas

A fiscalização, por ter constatado dedução em duplicidade, glosou a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos "valores do imposto com dilação de prazo

ou financiado das filiais localizadas em Barreiras e Ilhéus, BA e Rio Verde" (total de R\$ 70.985.866,79), conforme detalhado nos seguintes excertos do termo de verificação fiscal:

(...)

Os estabelecimentos da empresa fiscalizada localizados em Barreiras e Ilhéus, no Estado da Bahia e Rio Verde no Estado de Goiás, são beneficiários de incentivos que constituem em dilação de prazo para pagamento do imposto (Barreiras e Ilhéus — Programa Desenvolve) e ICMS financiado (Rio Verde — Programa Produzir).

Os valores são informados como dedução do saldo devedor do imposto diretamente na apuração do ICMS em cada mês conforme exemplos abaixo, extraídos dos Registros de Apuração do ICMS e escrituração contábil digital — ECD ambos do SPED:

Barreiras – janeiro de 2019

DESCRIÇÃO	VALOR - R\$	CONTA CONTÁBIL
Saídas com débito do imposto	2.950.153,96	548601030 - ICMS S/Vendas
Ajustes a débito do imposto	43.410,81	
Créditos por entradas e aquisições	235.532,11	
Ajustes a crédito do imposto	227.979,25	
Estornos de débitos	1.092,06	
Valor do saldo devedor	2.528.961,35	
Deduções do imposto	617.491,10	
Benefício fiscal - dilação de prazo	1.811.484,64	
Recolhimento antecipado	181.148,46	
Valor do benefício fiscal	1.630.336,18	548601300 - Lei 11638 Ben Fiscal ICMS
ICMS a recolher	99.985,61	

Ilhéus – janeiro de 2019

DESCRIÇÃO	VALOR - R\$	CONTA CONTÁBIL
Saídas com débito do imposto	7.998.758,83	548601030 - ICMS S/Vendas
Ajustes a débito do imposto	197.030,14	
Estornos de créditos	1.204,55	
Créditos por entradas e aquisições	3.816.792,04	
Ajustes a crédito do imposto	94.350,65	
Estornos de débitos	14.149,97	
Valor do saldo devedor	4.271.700,86	
Deduções do imposto	90.653,27	
Benefício fiscal - dilação de prazo	856.022,18	
Recolhimento antecipado	85.602,22	
Valor do benefício fiscal	770.419,96	548601301 - Rev 11638 Incent Fiscal
ICMS a recolher	3.325.025,41	

Rio Verde – janeiro de 2019

DESCRIÇÃO	VALOR - R\$	CONTA CONTÁBIL
Saídas com débito do imposto	7.676.644,04	548601030 - ICMS S/Vendas
Ajustes a débito do imposto	78.909,26	
Estornos de créditos	606.720,14	
Créditos por entradas e aquisições	1.471.518,80	
Ajustes a crédito do imposto	3.712.388,45	
Valor do saldo devedor	3.178.366,19	
Valor do ben fiscal - ICMS financiado	2.320.207,32	5486013005 - Lei 11638 Ben Fiscal ICMS
ICMS a recolher	858.158,87	

Inconteste, portanto, que os valores contabilizados como benefício fiscal estão contidos nos que foram registrados como despesas de ICMS sobre vendas, haja vista a equação constante dos demonstrativos acima.

As notas fiscais de saídas com débito do ICMS foram obtidas mediante amostra (janeiro, abril, agosto e dezembro de 2019) nos Registros Fiscais dos Documentos de Saídas de Mercadorias (SPED) e cotejadas com os valores constantes do razão da conta 548601030 — ICMS S/Vendas integrante do grupo Deduções da Receita Bruta que, por óbvio reduz o resultado (bases de cálculo do IRPJ e CSLL) da empresa fiscalizada no período, conforme amostra do razão da referida conta constante do anexo II.

Por sua vez, dentro da equação demonstrada nos registros de apuração de ICMS, os benefícios fiscais foram originados de valores já contabilizados como despesas (ICMS S/Vendas) e excluídos novamente como subvenção de investimentos na parte A do LALUR e LACS (registros M300 e M350 da ECF).

Portanto não se trata de discutir o mérito da empresa fiscalizada em considerar os benefícios fiscais (dilação de prazo para pagamento do ICMS ou seu financiamento) como subvenção para investimento haja vista que compulsando as legislações estaduais que o instituíram, em tese obedecem aos requisitos previstos no artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Ocorre que da exposição demonstrada anteriormente, conclui-se que os valores do ICMS já foram contabilizados como despesas redutoras do resultado da empresa fiscalizada e, a exclusão da parte financiada ou com dilação de prazo para pagamento do imposto, configura aproveitamento em duplicidade.

(...)

Note-se que, ao afirmar que "os benefícios fiscais foram originados de valores já contabilizados como despesas (ICMS S/Vendas) e excluídos novamente como subvenção de investimentos na parte A do LALUR e LACS", a fiscalização não aponta nenhuma irregularidade ou óbice ao registro dos valores de ICMS s/ Vendas em conta de despesa.

Além disso, verifica-se que a fiscalização não levou em consideração o fato de o valor excluído a título de subvenções para investimentos (Registros M300 e M350, código 106) ter sido devidamente contabilizado a crédito de conta de resultado de receita no período de apuração (registro L300, código 3.01.01.05.01.13), conforme demonstram as imagens abaixo:

Código	Descrição	Tipo de relacionamento	Valor
102.00	(-) Variação cambial - regra geral - mudança de regime de câmbio para competência	4 - Sem relacionamento	0,00
102.10	(-) Variação cambial sobre juros a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente	4 - Sem relacionamento	0,00
102.15	(-) Variação cambial - aumento nas receitas financeiras decorrentes de ajuste a valor pres...	4 - Sem relacionamento	0,00
102.20	(-) Variação cambial - redução nas despesas financeiras decorrentes de ajuste a valor pres...	4 - Sem relacionamento	0,00
102.25	(-) Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior - investimentos não avali...	4 - Sem relacionamento	0,00
102.30	(-) Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior - excluídos nos primeiros...	4 - Sem relacionamento	0,00
103	(-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica	4 - Sem relacionamento	0,00
105	(-) Prêmio da emissão de debênturas	4 - Sem relacionamento	0,00
105.06	(-) Impostos e contribuições com exigibilidade suspensa	4 - Sem relacionamento	0,00
106	(-) Doações e subvenções para investimentos	3 - Com conta de parte B e Conta Contábil	423.384.537,71

LANÇAMENTO DE EXCLUSÃO: 106 - (-) DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Histórico e relacionamentos com contas contábeis e/ou da Parte B

Valor do Lançamento na Parte A	423.384.537,71
Valor do Lançamento na Parte B	423.384.537,71
Total de Lançamentos Contábeis	423.384.537,71

Parte B	Conta Contábil	Descrição	Processo	Saldo Fiscal	D/C	Saldo Total U..D.C	Saldo Dispos...D.C	Saldo Relac... D.C
+	488901300	INCENTIVO		85703033,85	D	0,00	D	85703033,85 D
-	548601300	LEI 11638 B		388830021,83	C	0,00	D	388830021,83 C
-	548601300S	LEI 11638 B		77920443,45	C	0,00	D	77920443,45 C

LANÇAMENTO DE EXCLUSÃO: 106 - (-) DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Histórico e relacionamentos com contas contábeis e/ou da Parte B

Valor do Lançamento na Parte A	423.384.537,71
Valor do Lançamento na Parte B	423.384.537,71
Total de Lançamentos Contábeis	423.384.537,71

Parte B	Conta Contábil	Descrição	Processo	Saldo Fiscal	D/C	Saldo Total U..D.C	Saldo Dispos...D.C	Saldo Relac... D.C
+	548901300	LEI 11638 B		388830021,83	C	0,00	D	388830021,83 C
-	548901300S	LEI 11638 B		77920443,45	C	0,00	D	77920443,45 C
-	548901301	REV LEI 116		42339996,08	C	0,00	D	42339996,08 C

DOCUMENTO VALIDADO

Conta Contábil	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Oribinado	Saldo Disponível	D/C	Valor Disponível	D/C
499901300	INCENTIVO FISCAL	85703033,95	D	0,00	85703033,95	D	86703033,66	D
548001300	LEI 11638 RENEP F.	388830021,83	C	0,00	388830021,83	C	388830021,83	C
548001300	LEI 11638 RENEP F.	77920443,45	C	0,00	77920443,45	C	77920443,45	C
548001301	REV LEI 11638 INC.	42338999,08	C	0,00	42338999,08	C	42338999,08	C
792141300	LEI 11638 REC INQ.	136363,68	C	0,00	136363,68	C	136363,66	C

Assim, considerando que os valores excluídos equivalem aos valores de receita de subvenção oferecidos à tributação, infere-se que não restou devidamente demonstrado nenhum aproveitamento em duplicidade dos valores de ICMS em questão, razão pela qual cumpre cancelar integralmente as exigências de IRPJ e CSLL relativas à infração "DESPESAS EM DUPLICIDADE - ICMS SOBRE VENDAS".

Estorno do crédito presumido do ICMS

Segundo a fiscalização, a contribuinte excluiu das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL valores de crédito presumido do ICMS de sua filial em Castro/PR, mas sem descontar os valores dos estornos proporcionais dos créditos oriundos das entradas — o que motivou a glosa da exclusão no valor de R\$ 2.229.729,98, conforme detalhado no seguinte excerto do termo de verificação fiscal:

(...)

A empresa fiscalizada é beneficiária do incentivo de crédito presumido quando da apuração do ICMS, conforme Registros Fiscais da Apuração do ICMS de sua filial na cidade de Castro, Paraná.

Referido benefício tem previsão no Decreto nº 6.434/2017 do Estado do Paraná e aplica-se a projetos de implantação e de expansão de empreendimento,

adequando-se aos requisitos constantes do art. 30 da Lei 12.973/2014 além da decisão do STJ no Eresp 1.517.492/Pr.

Portanto em relação ao mérito do benefício não há o que se questionar. No entanto a norma que regulamenta o benefício prevê que o crédito presumido deve se limitar a que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total dos débitos no período de apuração. Caso haja excesso o estabelecimento deverá efetuar o estorno da parte do crédito presumido.

Esta determinação consta também do Acordo firmado entre o Estado do Paraná e a empresa fiscalizada, por ela apresentado em atendimento à intimação 02, no qual é bem claro que deverá haver estorno proporcional dos créditos oriundos das entradas.

O sujeito passivo cumpriu a determinação, tendo efetuado os estornos dos valores nos Registros Fiscais da Apuração do ICMS conforme discriminado adiante:

MÊS/ANO	VALOR ESTORNADO – R\$
Janeiro/2019	159.742,19
Fevereiro/2019	168.877,09
Março/2019	136.877,12
Abril/2019	156.701,16
Maior/2019	120.821,76
Junho/2019	140.611,76
Julho/2019	201.309,68
Agosto/2019	140.997,31
Setembro/2019	169.826,40
Outubro/2019	296.407,46
Novembro/2019	377.837,74
Dezembro/2019	159.720,31
Total	2.229.729,98

Desta forma tomando-se como exemplo o mês de janeiro de 2019 temos a seguinte situação extraída dos Registros Fiscais da Apuração do ICMS:

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
PR019999	ICMS; Estorno de créditos; Demais casos EST. PROPORCIONAL DE CDTS ENTRADAS REF. 01/2019 CONF. PROTOCOLO DE INTENÇÕES	159,742.19
VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS		159,742.19

Por sua vez o valor do crédito presumido está demonstrado abaixo:

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
PR020083	ICMS; Outros créditos monitorados pelo Setor de Regimes Especiais da IGF CREDITO PRESUMIDO REF. 01/2019 CONF. ITEM 2.8 DO PROTOCOLO DE INTENÇÕES	1,636,814.71

(...)

A empresa fiscalizada procedeu à contabilização do valor de R\$ 1.636.814,71 na conta 548601300 - Lei 11638 Benef Fiscal ICMS, porém não considerou o valor de

R\$ 159.742,19 que foi estornado em sua escrita fiscal e deveria ser descontado do benefício fiscal.

Desta forma os valores correspondentes aos estornos de crédito presumido serão deduzidos das exclusões registradas como subvenção para investimentos na parte A do LALUR e do LACS (registros M300 e M350 da ECF) na importância de R\$ 2.229.729,98, correspondente aos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2019.

(...)

Como se vê, entende a fiscalização que a contribuinte deveria ter registrado, na conta 548601300 — Lei 11638 Benef Fiscal ICMS, os valores do benefício fiscal (crédito presumido) já deduzidos dos estornos efetuados com base no protocolo de intenções anexado às fls. 912/918, do qual se destacam os seguintes excertos:

II — TRATAMENTO FISCAL PREVISTO

De outra parte, como condição necessária para que a CARGILL possa cumprir com as obrigações por ela assumidas em razão do presente instrumento, o ESTADO, de forma a viabilizar a implantação da Planta Industrial especificada acima, compromete-se a oferecer à CARGILL o seguinte tratamento fiscal:

(...)

2.8. Crédito presumido de 75% sobre o valor do ICMS devido nas saídas interestaduais de todos os produtos e subprodutos fabricados na planta com estorno proporcional dos créditos oriundos das entradas;

(...)

Contudo, em se acolhendo o entendimento da fiscalização, não há como fugir da seguinte ponderação: se, por um lado, conforme já exposto no tópico anterior deste voto, o saldo inflado da conta 548601300 (em virtude do registro do valor cheio do benefício) resulta no aumento do valor excluído a título de subvenções para investimento (Registros M300 e M350, código 106), por outro, é certo que também se verifica, em montante equivalente, o correspondente incremento do valor registrado a crédito da conta de resultado de receita de subvenções para investimento (Registro L300, código 3.01.01.05.01.13). Assim, a exclusão indevida é neutralizada pela majoração igualmente indevida da receita de subvenção oferecida à tributação, donde se conclui que o procedimento de contabilização adotado pela contribuinte não produziu nenhum efeito na determinação do lucro real do período de apuração, tampouco gerou vantagem fiscal.

Por conseguinte, impõe-se o cancelamento integral das exigências fiscais de IRPJ e CSLL relativas à infração "EXCLUSÕES INDEVIDAS - ESTORNO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS".

Contribuições compulsórias a fundos estaduais

A fiscalização glosou a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores das contribuições aos fundos estaduais instituídos pelos estados como contrapartida para a fruição dos benefícios fiscais (total de R\$ 31.391.237,12), conforme detalhado nos seguintes excertos do termo de verificação fiscal:

(...)

Conforme documentos apresentados pela empresa fiscalizada (Registros de Apuração de ICMS), assim como as fundamentações legais que originaram os benefícios fiscais do imposto (anexo I), foi constatado que em diversos deles os Estados condicionam a sua efetivação à contribuição para diversos fundos criados pelos entes federativos, conforme discriminado a seguir:

(...)

As contribuições efetuadas pela empresa fiscalizada aos referidos fundos estaduais foram contabilizadas como despesas operacionais em diversas contas (discriminadas abaixo da nomenclatura dos fundos no quadro acima), conforme balancete contábil do mês de dezembro, que, por óbvio, reduziram os resultados e, por conseguinte, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2019.

Como exemplo, podemos citar a contribuição efetuada ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal de Mato Grosso — FEEF/MT, constituído dos recursos oriundos dos recolhimentos do ICMS, instituído como contrapartida para fruição de incentivos e benefícios fiscais que resultem em redução do valor do imposto a ser pago (Lei 10.709/2018, art. 1º).

Os valores das contribuições foram contabilizados como despesas operacionais na conta 548901086 que totalizaram R\$ 4.999.495,55 no ano-calendário de 2019, conforme balancete contábil parcialmente transcrito abaixo e demonstrativo acima:

(...)

De outro lado transcrevemos também como exemplo o Registro de Apuração do ICMS da filial situada em Primavera do Leste, MT de agosto de 2019 onde está demonstrado o benefício fiscal assim como a contribuição ao referido fundo estadual:

(...)

A seguir está reproduzido parcialmente o balancete de agosto de 2019 contendo a conta 548901086 na qual é registrada a contribuição ao referido fundo estadual no valor de R\$ 574.235,36 naquele mês:

(...)

Desta forma os valores das contribuições aos fundos estaduais instituídos pelos estados como contrapartida para a fruição de benefícios fiscais serão deduzidos das exclusões registradas como subvenção para investimentos na parte A do

LALUR e LACS (registros M300 e M350 da ECF) na importância de R\$ 31.391.237,12, correspondente aos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2019.

(...)

Note-se que, ao afirmar que as "contribuições efetuadas pela empresa fiscalizada aos referidos fundos estaduais foram contabilizadas como despesas operacionais em diversas contas (...) que, por óbvio, reduziram os resultados e, por conseguinte, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2019", a fiscalização não aponta nenhuma irregularidade ou óbice ao registro dos valores dessas contribuições em contas de despesas operacionais, tampouco os qualifica como indedutíveis para fins de determinação do lucro real, tanto é assim que, no título da infração, não se fez referência a falta de adição de despesas não dedutíveis, mas, sim, a "exclusões indevidas".

Além disso, verifica-se que a fiscalização parece não ter levado em consideração o fato de o valor excluído a título de subvenções para investimentos (Registros M300 e M350, código 106) ter sido devidamente contabilizado a crédito de conta de resultado de receita no período de apuração (registro L300, código 3.01.01.05.01.13), conforme já demonstrado em tópico anterior deste voto.

Portanto, em se considerando que a contribuinte deveria ter excluído apenas o valor líquido das subvenções para investimentos (isto é, após a dedução das contribuições aos fundos estaduais), impõe-se reconhecer que o valor dessas contribuições igualmente deveria ter sido deduzido do montante registrado como receita de subvenções. Nessa linha, a exclusão indevida restou neutralizada pela majoração, também indevida, da receita de subvenção oferecida à tributação, de modo que o procedimento de contabilização adotado pela contribuinte não produziu efeito na determinação do lucro real do período de apuração, não se configurando nenhum prejuízo efetivo ao fisco.

Cumpr, pois, cancelar integralmente as exigências fiscais de IRPJ e CSLL relativas à infração "EXCLUSÕES INDEVIDAS - CONTRIBUIÇÕES COMPULSÓRIAS A FUNDOS ESTADUAIS".

Falta de adição no LACS de valores de multas por transgressões de leis de natureza não tributária

(...)

Exigências fiscais remanescentes

Conforme abaixo demonstrado, não há crédito tributário remanescente, impondo-se, contudo, reduzir o valor da base de cálculo negativa de CSLL do período, de R\$ 94.280.486,70 para R\$ 82.875.747,38.

IRPJ	Auto de Infração	DRJ
Valor Tributável (infrações)	209.406.637,60	0,00
Prejuízo Fiscal do Período	-64.776.880,62	-64.776.880,62
Base de Cálculo do IRPJ	144.629.756,98	-64.776.880,62
Imposto Devido	36.133.439,23	0,00

CSLL	Auto de Infração	DRJ
Valor Tributável (infrações)	220.811.376,92	11.404.739,32
Base Negativa do Período	-94.280.486,70	-94.280.486,70
Base Negativa de Períodos Anteriores	-8.107.504,40	0,00
Base de Cálculo da CSLL	118.423.385,82	-82.875.747,38
CSLL devida	10.658.104,72	0,00

Conclusão

Diante do exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para:

- cancelar integralmente o auto de infração de IRPJ;
- cancelar parcialmente o auto de infração de CSLL, exonerando a contribuinte do crédito tributário lançado, mas mantendo a redução do valor da base de cálculo negativa da CSLL do período, de R\$ 94.280.486,70 para R\$ 82.875.747,38.

Da análise da decisão Recorrida, no que se refere à parte desonerada objeto de Recurso de Ofício entendo que não há nada o que possa ser acrescido por este Relator.

No que se refere ao cumprimento do requisito legal da constituição da reserva de lucros, a fiscalização desconsiderou por completo que, além da deliberação de constituição de reserva do valor de R\$ 318.584.534,00, a contribuinte também reverteu de outra reserva de lucros (reserva estatutária) para a reserva de incentivos fiscais a exata diferença de R\$ 104.799.803,71.

As demonstrações financeiras apresentadas no curso do procedimento fiscal demonstram claramente tais fatos, e parecem ter sido ignoradas pela fiscalização:

DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2019 E 2018												
(valores expressos em milhares de Reais)												
	Capital social	Reserva de capital	Reserva de reavaliação	Reserva legal	Reserva estatutária	Reserva de lucros fiscais	Incentivos fiscais	Ajustes de avaliação patrimonial	Lucros (prejuízos) acumulados	Patrimônio líquido atribuível aos controladores	Participações de não controladores	Total do patrimônio líquido
Saldo em 1º de janeiro de 2018	2.507.590	18.694	728	175.354	569.478	1.123.699	62.729	55.309	8.419.576	40.244	4.479.830	15.309.830
Ajustes de conversão patrimonial de subsidiárias	--	--	--	--	--	--	--	(152)	--	--	--	(152)
Outros resultados abrangentes	--	--	--	--	--	--	--	10.968	--	--	--	10.968
Resultado líquido não realizado de avaliação a mercado e operações de hedge	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Reversão da reserva de reavaliação	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Incentivos fiscais	--	--	--	--	470.719	409.643	--	(409.643)	--	--	--	--
Transferência entre reservas	--	--	--	--	--	470.719	--	--	--	--	--	--
Capitalização de dividendos mínimos obrigatórios	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Lucro líquido do exercício	--	--	--	--	--	--	--	622.547	622.547	7.561	630.108	1.282.715
Transações com pagamentos baseados em ações	--	--	--	--	--	--	--	--	(2.920)	--	--	(2.920)
Distribuição de dividendos	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Distribuição de dividendos	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Distribuição do resultado do exercício:	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Reserva legal	--	--	--	31.127	--	--	--	--	(31.127)	--	--	--
Capitalização de juros sobre capital próprio	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Dividendos mínimos obrigatórios	--	--	--	--	--	--	--	--	(1.818)	--	--	(1.818)
Constituição de reservas	--	--	--	--	--	--	--	--	(179.959)	--	--	(179.959)
Saldo em 31 de dezembro de 2018	2.507.590	35.576	728	206.481	232.697	2.094.061	108.394	17.756	5.023.289	47.805	5.121.261	10.151.546
Ajustes de conversão patrimonial de subsidiárias	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Outros resultados abrangentes	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Resultado líquido não realizado de avaliação a mercado e operações de hedge	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Reversão da reserva de reavaliação	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Incentivos fiscais	--	--	--	--	--	--	318.584	--	(318.584)	--	--	--
Transferência entre reservas	--	--	--	--	1104.800	106.803	--	--	--	--	--	--
Lucro líquido do exercício	--	--	--	--	--	--	--	335.352	335.352	10.171	345.523	680.875
Transações com pagamentos baseados em ações	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Distribuição de dividendos	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Distribuição de dividendos	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Distribuição do resultado do exercício:	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Reserva legal	--	--	--	16.768	--	--	--	--	(16.768)	--	--	--
Utilização de reservas	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Saldo em 31 de dezembro de 2019	2.507.590	37.985	728	223.251	81.897	2.427.445	117.892	17.756	5.317.530	57.976	5.430.506	10.868.002

Ademais, necessário ressaltar ainda que, para a contribuinte o que não faltou foi reserva de incentivos fiscais, que ao longo dos anos de 2019 a 2022 chegou ao montante de aproximados R\$ 2,5 bilhões.

Entendo que a análise da DRJ foi acertada.

No que se refere aos demais pontos exonerados pela DRJ, o fundamento essencial foi o fato de que a fiscalização não levou em consideração que, todo o valor excluído a título de subvenções para investimentos (Registros M300 e M350, código 106) ter sido devidamente contabilizado a crédito de conta de resultado de receita no período de apuração (registro L300, código 3.01.01.05.01.13).

Assim, alegados aproveitamentos em duplicidade, falta de dedução de estorno ou dedução de contribuições compulsórias estaduais perdem sentido na medida em que todo o valor foi contabilizado a crédito de conta de resultado de receita no período de apuração, o que anularia qualquer eventual aproveitamento indevido.

Entendo absolutamente acertada a decisão recorrida.

Assim, face ao exposto oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício.

Passo à análise do recurso Voluntário.

A matéria remanescente mantida pela DRJ e objeto de Recurso Voluntário da contribuinte refere-se à falta de adição de valores de multas de natureza não tributária.

A DRJ assim se manifestou quanto a este ponto:

Falta de adição no LACS de valores de multas por transgressões de leis de natureza não tributária

Segundo a fiscalização, na determinação da base de cálculo da CSLL, a contribuinte deixou de adicionar os valores relativos as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária (R\$ 11.404.739,32), conforme exposto no seguinte excerto do termo de verificação fiscal:

(...)

No decorrer do procedimento fiscal foi constatado que a empresa fiscalizada efetuou a adição ao lucro real (base de cálculo do IRPJ) do valor de RS 11.404.739,32 na linha 8.65 do Registro M300 (LALUR) da ECF do ano-calendário de 2019, conforme abaixo discriminado:

REGISTRO - M300
Registro M300 - Demonstração Do Lucro Real

Sped ECF

Anos: Janeiro Fevereiro Março Abril Maio Junho Julho Agosto Setembro Outubro Novembro Dezembro

Pesquisar

Código	Descrição	Tipo de relacionamento	Valor
1	ATIVIDADE GERAL		
2	Lucro Líquido Antes do IRPJ		233.969.956,...
8	ADICÕES		
8.65	Multas impostas por transgressões de leis de ...	2 - Com Conta Contábil	11.404.739,32

Referida adição está relacionada às contas contábeis abaixo que se referem a multas por excesso de peso, multas e indenizações não dedutíveis (aplicadas pelo O Inmetro, por exemplo, e por infrações fiscais):

LANÇAMENTO DE ADIÇÃO: 8.65 - MULTAS DEPOSTAS POR TRANSGRESSÕES DE LEIS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA
Histórico e relacionamentos com contas contábeis e/ou da Parte B

Sped ECF

Valor do Lançamento na Parte A: 11.404.739,32

Histórico: Movimento do mês

Valor do Lançamento na Parte B

Total de Lançamentos Contábeis: 11.404.739,32

Conta Contábil	Descrição	Saldo Final	S/C	Saldo Total U.D.C.	Saldo Degrav...D.C.	Saldo Retenç...D.C.
405301911	MULTA EXC.	204749,95	D	0,00	D	204749,95
586701916	MULTAS E.L.	5154254,14	D	0,00	D	5154254,14
586701911	MULTA EXC.	2856,00	D	0,00	D	2856,00
686701001	MULTAS E.L.	2916657,16	D	0,00	D	2916657,16
						8019139,50

Ocorre que referidas multas também são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL e não houve adição daqueles valores na linha 8.65 do Registro M350 (LACS) da ECF do ano-calendário de 2019, conforme abaixo reproduzido:

REGISTRO - M350
Registro M350 - Demonstração Da Base de Cálculo Da CSLL

Sped ECF

Anos: Janeiro Fevereiro Março Abril Maio Junho Julho Agosto Setembro Outubro Novembro Dezembro

Pesquisar

Código	Descrição	Tipo de relacionamento	Valor
1	ATIVIDADE GERAL		
2	Lucro Antes da CSLL		231.826.813,...
8	ADICÕES		
8.65	Multas impostas por transgressões de leis de ...	4 - Sem relacionamento	0,00

A esse respeito a legislação que trata do assunto se refere especificamente as multas impostas pela legislação tributária, não tratando de multas administrativas, tais como multas de trânsito, trabalhistas, órgãos reguladores, conforme transcrição abaixo:

Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995

(...)

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...) § 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

(...)

Por sua vez o artigo 57 do referido diploma legal determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ, conforme transcrição abaixo:

(...)

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

(...)

Em relação as multas de natureza não tributária, resolução antiga deste órgão, mas ainda vigente constante do Parecer Normativo CST nº 61/1979, concluiu que este tipo de multa é indedutível, tendo em vista que por não se enquadrar em norma específica, incorrem no conceito geral de despesa operacional (Lei 4.506/1964, artigo 47) o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, sendo inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões cometidos pelo contribuinte. Este entendimento, por óbvio também se aplica à apuração da CSLL, devendo aqueles valores serem adicionados à sua base de cálculo.

(...)

Por sua vez, a impugnante alega que “as multas não tributárias podem ser deduzidas na apuração da CSLL e não devem ser objeto de adição, tal como feito pela fiscalização, pois não há exigência de cumprimento dos requisitos do art. 311 do RIR/2018, tais multas não estão entre as deduções vedadas pela legislação específica da CSLL (art. 13 da Lei nº 9.249/95) e, em todo caso, configuram-se como despesas intrinsecamente ligadas à prática empresarial, cujo pagamento é indispensável para a continuidade das atividades da contribuinte”.

Contudo, não há como acolher aqui a tese da defesa, haja vista que a Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que “dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas”, não deixa nenhuma dúvida de que as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis na determinação das bases de cálculo de ambos os tributos, IRPJ e CSLL. Confira-se:

Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017

LIVRO | DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (...)

TÍTULO X

DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL E NO RESULTADO AJUSTADO (...)

CAPÍTULO XXIV

Da Dedução de Tributos e Multas

Art. 131. As despesas realizadas com o pagamento de tributos são dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, segundo o regime de competência. (...)

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 133. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais. (grifou-se)

Logo, acatar a impugnação apresentada implicaria negar aplicação à legislação vigente, o que é vedado à autoridade administrativa, já que, nos termos do parágrafo único do artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A propósito, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, 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.

Já a Portaria MF nº 20, de 2023, que disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda - DRJs, em seu art. 17, V, dispõe que o julgador deve observar o disposto no inciso III do caput do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes. Por sua vez, o inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, estabelece que entre os deveres do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Registre-se, por fim, que nenhuma das decisões administrativas invocadas em favor da tese da impugnante possui efeito vinculante em relação a este órgão de julgamento. Por conseguinte, cumpre manter integralmente as exigências fiscais de CSLL relativamente à infração “DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA E POR INFRAÇÕES FISCAIS”.

Pois bem, neste particular discordo da decisão Recorrida e entendo assistir razão ao recorrente.

Tenho posição firmada no sentido de entender que, para fins de CSLL, existe tratamento legislativo específico relativo às regras de dedutibilidade, qual seja, o previsto no art. 13 da Lei 9.249/95.

Assim, coaduno do entendimento da Recorrente no sentido de que:

Desse modo, qualquer que seja a natureza atribuída à despesa, para fins de dedução da CSLL, esta não seria submetida ao juízo de usualidade ou necessidade do art. 311 do RIR/2018, mas sim ao art. 13 da Lei 9.249/95. Daí emana o equívoco do entendimento do Acórdão recorrido ao afirmar que, em razão do art. 133 da Instrução Normativa nº 1.700/2017, as multas de natureza não tributária são indedutíveis “como custo ou despesas operacionais”.

Assim, tal como defendido desde a Impugnação, o art. 41, S 5º da Lei nº 8.981/1995, no que seguido pelos arts. 132 e 133 da IN RFB nº 1.700/2017º, não influem ou prejudicam o direito demonstrado no que tange à possibilidade de dedução das multas não tributárias da base de cálculo especificamente da CSLL.

Neste particular, cito parte das razões de decidir exaradas no voto vencedor do Acórdão n. 9101-002.310, proferidas pelo então Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araujo:

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda. (...)

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. (...)

Desta forma, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

Outrossim, entendo que a previsão do caput do artigo 13 (independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964) apenas confirma a independência de base de cálculo da CSLL. Em outras palavras, a regra do artigo 13 não prejudica a regra geral do artigo 47, reproduzido no artigo 299, aplicável unicamente ao IRPJ. Exatamente nesse sentido é interpretada a disposição do caput do artigo 13, reforçando que a norma dos incisos deste artigo não depende da regra geral do IRPJ, tratada pelo artigo 47 e reproduzida no artigo 299.

Por sua vez, no que se refere à CSLL o referido art. 13 da Lei 9.249/95 dispõe sobre as seguintes vedações à dedutibilidade:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Ao se conferir a redação legal aplicável, não se configura o mesmo tratamento de vedação prevista para o IRPJ e tratada nos arts.132 e 133 da IN 1.700/2017.

Entendo que a aplicação, à CSLL, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Essa posição já foi assim manifestada pela própria CSRF, em que pese reconheça que hoje exista posição majoritária contrária:

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido. (Processo nº 12898.001543/2009-12 - acórdão nº 9101-002.310)

Assim, por estas razões entendo assistir razão à Recorrente e voto no sentido de dar provimento ao Recurso, restando prejudicadas as demais razões de mérito.

Face a tudo quanto exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Alberto Pinto de Souza Junior, redator designado

Não obstante o bem fundamentado voto do I. Relator, ousou dele divergir no que tange à matéria objeto do recurso voluntário, pelas razões a seguir sucintamente apresentadas,

Concordo com o Relator que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 diferencia as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, logo, os ajustes ao lucro líquido para fins de apuração de um tributo não valem automaticamente para o outro, salvo quando a lei assim dispuser.

Ocorre, entretanto, que o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o qual impõe ajustes comuns aos dois tributos, termina por aplicar à CSLL as normas de caráter principiológicas do art. 47 da Lei 4.506, se não vejamos como dispõe tal artigo:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:**

.....”

Ora, fica claro que o legislador ordinário submeteu, também, a CSLL à disposição do art. 47 da Lei nº 4.506/64, o qual não traz exatamente uma regra, mas sim um princípio norteador da tributação sobre renda/lucro no ordenamento jurídico pátrio, qual seja, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, assim consideradas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. O que se busca com tal norma é evitar que meras liberalidades das pessoas jurídicas, desvinculadas da sua atividade empresarial, sejam suportadas, em parte, por toda a sociedade, o que ocorreria caso fossem dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e CSLL.

Ademais, note-se que, se fosse para manter o art. 47 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência ao art. 47 em tela no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Assim, fica, clara, a intenção do legislador ordinário de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Por sua vez, entendo que as multas não tributárias não são dedutíveis, por força do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, isso porque:

- o descumprimento de normas legais não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a idéia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa;

- despesas com as aludidas multas de trânsito e com outras multas administrativas não são habituais, na medida em que não se pode admitir a habitualidade no descumprimento de normas legais administrativas;

- a autorização para a dedução pretendida pela recorrente, consistiria, na prática, um fomento à transgressão as regras;

- a dedução de multas da base de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, ou melhor, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua infração às normas administrativas, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator; e

- permitir tal expediente seria admitir que a recorrente auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente (*neminem auditur propriam turpitudinem allegans*).

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto de Souza Junior