



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.738269/2022-11
RESOLUÇÃO	1402-001.838 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil do Distrito Federal que decidiu manter o Despacho Decisório que não homologou a retificação da DCTF feita pela Recorrente.

2. O Despacho Decisório nº 1.532/2022, do dia 27/05/2022, de fls. 138/146, foi assim fundamentado:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB
SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NA 3ª REGIÃO
EQUIPE DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - EOBAC

Assunto: MALHA DCTF
Contribuinte: NORSА REFRIGERANTES SA
CNPJ: 07.196.033/0001-06
Processo: 10380.738269/2022-11

DESPACHO DECISÓRIO Nº 1.532/2022

01. Trata-se de análise de valores retidos em Malha DCTF Valor, onde a Contribuinte pretendeu retificar tributos especificados conforme a tabela a seguir.

NORSА REFRIGERANTES SA CNPJ 07.196.033/0001-06			
TRIBUTO	PA	DÉBITO REFERÊNCIA (R\$)	RETIFICAÇÃO (R\$)
IRPJ (0220-01)	3º trim / 2020	9.421.876,81	7.195.552,16
CSLL (6012-01)	3º trim / 2020	6.813.303,14	6.507,755,30
IRPJ (0220-01)	4º trim / 2020	79.321.341,04	74.327.414,12
CSLL (6012-01)	4º trim / 2020	38.292.518,83	36.593.521,43

Tabela 1

02. Os débitos em malha DCTF referentes aos PA de 2021 (1º e 3º trimestres) somente serão analisados quando a Contribuinte apresentar a ECF, uma vez que já pode ser transmitida pelo SPED.

03. Em auditoria da escrituração fiscal ECF AC 2020, **foram verificadas irregularidades nas contabilizações das subvenções para investimentos** que confrontam a legislação do IRPJ e da CSLL, conforme será relatado a seguir.

04. Desde o advento da Lei 11.638/2007, que alterou a Lei 6.404/76 (Lei das SA também chamada lei comercial), as doações e subvenções para investimentos passaram a ser contabilizadas no resultado do período.

05. Lei 6.404/76:

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

06. Apenas para fins de esclarecimento, o lucro líquido é apurado na demonstração do resultado do exercício – DRE (Lei 6.404/76, art. 176, inc. III c/c o art. 187, inc. VII).

07. Assim, a lei comercial ao mencionar “**a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento**” está dizendo também que as doações ou subvenções para investimentos são contabilizadas no lucro líquido, apurado na DRE.

08. Atualmente, portanto, as subvenções para investimentos são contabilizadas no resultado líquido (DRE) nos termos em que prescreve a lei comercial.

09. A LC 160/2017 alterou a Lei 12.973/2014 para dizer que a empresa poderá excluir da base de cálculo do IRPJ/CSLL, através do LALUR/LACS, as subvenções para investimentos, **desde que** observado o disposto na mesma Lei 12.973/2014, art. 30 (RIR/2018, art. 523).

10. Como o lucro real é apurado a partir da lei comercial (Dec. 9.580/2018 ou RIR/2018, art. 259), o benefício poderá ser excluído do resultado contábil através do lançamento de exclusão no LALUR (Registro M 300).

11. No caso em questão, os valores excluídos no LALUR a título de **Doações e subvenções para investimentos** transitaram por conta de resultado (DRE) e foram detectados no mapeamento das contas contábeis com a referencial (fls.24/25).

12. Vejamos, agora, a legislação que rege as doações e subvenções para investimentos.

Lei 12.973/2014:

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, **desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), **que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)***

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

RIR/2018:

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.

.....

13. Agora, vejamos o que prescreve a legislação que rege a escrituração da ECF.

IN RFB 2004/2021:

Art. 1º

.....

§ 2º Para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pela sistemática do lucro real, **a ECF é o Livro de Apuração do Lucro Real** a que se refere o inciso I do caput do art. 8º do [Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#).

.....

Art. 2º A pessoa jurídica deverá informar, na ECF, **todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, especialmente quanto:

I - à recuperação do plano de contas contábil e saldos das contas, para pessoas jurídicas obrigadas à entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao mesmo período da ECF;

II - à recuperação de saldos finais da ECF do período imediatamente anterior, quando aplicável;

III - à associação das contas do plano de contas contábil recuperado da ECD com o plano de contas referencial, definido pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) por meio de Ato Declaratório Executivo;

IV - ao detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do lucro real, no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis por meio de Ato Declaratório Executivo;

V - ao detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis por meio de Ato Declaratório Executivo;

VI - aos registros de controle de todos os valores a excluir, adicionar ou compensar em exercícios subsequentes, inclusive prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL;

VII - aos registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou sejam diferentes dos lançamentos dessa escrituração; e

.....

14. Atente-se para a importância do correto mapeamento (de – para) do plano de contas da empresa para o plano de contas referencial, adotado pelo fisco.

15. Passemos, então, a análise da conformidade fiscal da apropriação e contabilização das doações e subvenções para investimento.

16. Para verificação da correta utilização do referido benefício fiscal, é imprescindível que os lançamentos sejam efetuados nos termos em que prescreve a legislação. Para isso, o balanço patrimonial (BP), especificamente as contas do patrimônio líquido (PL), devem detalhar de forma clara que o benefício está sendo devidamente apropriado e fomentando a atividade da empresa.

17. Isso não ficou evidenciado no BP (contas do PL).

18. De cara, a Contribuinte não demonstrou as variações do PL no Registro J210 – Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Não foram feitos na ECD (dados agregados), o que ajudaria muito na verificação da correta contabilização.

19. Só restou, assim, olhar para as variações do PL nos BP, por trimestre, para confirmar se foi observado o prescrito no art. 30 da Lei 12.973/2014 (fl.08/19).

4º trim 2020 (Contabilizações no PL - Reserva de lucros)

Conta Patrimonial	Descrição	Saldo Final Por Análise	Saldo Final Por Análise
1.1.01.01.01	Capital Social	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.02	Reserva de Lucros	R\$ 1.208.888.853,00	R\$ 1.208.888.853,00
1.1.01.01.03	Reserva de Capital	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.04	Reserva de Retenções	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.05	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.06	Reserva de Impostos	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.07	Reserva de Depreciação	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.08	Reserva de Amortização	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.09	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.10	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.11	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.12	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.13	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.14	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.15	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.16	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.17	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.18	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.19	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.20	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.21	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.22	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.23	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.24	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.25	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.26	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.27	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.28	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.29	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.30	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.31	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.32	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.33	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.34	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.35	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.36	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.37	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.38	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.39	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.40	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.41	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.42	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.43	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.44	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.45	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.46	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.47	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.48	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.49	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.50	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.51	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.52	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.53	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.54	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.55	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.56	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.57	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.58	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.59	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.60	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.61	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.62	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.63	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.64	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.65	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.66	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.67	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.68	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.69	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.70	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.71	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.72	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.73	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.74	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.75	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.76	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.77	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.78	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.79	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.80	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.81	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.82	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.83	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.84	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.85	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.86	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.87	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.88	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.89	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.90	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.91	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.92	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.93	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.94	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.95	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.96	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.97	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.98	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.99	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00
1.1.01.01.00	Reserva de Provisões	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00

22. Pode-se verificar, pela escrituração da ECF, que os valores a título de benefícios fiscais (Registro M300 - LALUR) **não foram registrados/contabilizados na reserva de lucros**, conforme prevê o art. 523 do RIR/2018 (Lei 12.973/2014, art. 30).

23. Verifica-se, também, que não há correspondência em nenhuma das rubricas que deveriam se relacionar em todos os trimestres, mesmo olhando as variações na Reserva de Capital para a qual os valores dos incentivos fiscais poderiam ser transferidos.

24. Não há conformidade nem mesmo entre os acréscimos dos lucros contábeis (LL) com as variações do PL (1º trim = 76.511.018,77; 2º trim = 49.485.582,27; 3º trim = 104.400.427,51 e 4º trim = 108.447.429,93). Foram informados nos saldos contábeis mas não evidenciados nas contas referenciais.

25. Não se pode fazer letra morta de lei quando a matéria se refere a subvenção fiscal. A interpretação é estrita nos casos de renúncia fiscal.

26. Lembrando que as contas referenciais são as que o fisco adota, em regra, para verificação da conformidade fiscal.

27. A correta apropriação das subvenções para investimento em conta específica do PL em reserva de lucro, mais especificamente em uma subconta de reserva de subvenções para investimentos, faz-se necessária na medida que é através dessa rubrica que o fisco poderá acompanhar sua movimentação/utilização nos termos que prescreve a legislação que rege a apropriação do benefício.

28. Ressalte, por fim, que essa análise não levou (mas poderia) em conta o imposto que deixou de ser pago com base no lucro da exploração (1º trim = 2.130.920,05; 2º trim = 9.074,78; 3º trim = 9.022.247,24 e 4º trim = 22.647.546,44), cujos valores, para serem dedutíveis, deveriam ter sido contabilizados em reserva de capital, nos termos em que prescreve o Art. 69 da IN SRF nº 267/2002.

29. Por todo o exposto, considerando a ausência de conformidade na escrituração fiscal da ECF, especificamente nas contas que deveriam evidenciar os registros contábeis das subvenções para investimentos, nos termos do Art. 2º da IN RFB 2004/2021, **NÃO HOMOLOGO** as retificações do IRPJ e da CSLL nas DCTF.

30. Dê-se ciência.

Fortaleza, 27 de maio de 2022.

José Ernani Rodrigues Neto

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - Mat. 1221874

EQRAT04 - EQUIPE DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – EOBAC

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] A contribuinte, NORSA, foi cientificada do Despacho Decisório em 30/05/2022 (Termo a fls. 150) e apresentou a impugnação a fls. 153 e segs., em 20/06/22 (Termo a fls. 152), na qual apresenta os seguintes argumentos de defesa:

"1. Dos fatos e fundamentos:

A Inconformada é pessoa jurídica de direito privado que se dedica à fabricação de bebidas da marca Coca-Cola. Como tal, está sujeita ao recolhimento dos Impostos e Contribuições federais (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPI...), bem como o cumprimento das obrigações acessórias, como o envio de declarações determinadas pela Administração Tributária, entre elas a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Na DCTF original enviada em 23/11/2020 (número da Declaração 100.2020.2020.1821111356), a Inconformada declarou débitos apurados de IRPJ (0220) e

CSLL (6012) do 3o trimestre de 2020 nos valores de R\$ 9.421.876,81 e R\$ 6.813.303,14, respectivamente.

Para extinguir referidos débitos, informou na DCTF, como créditos vinculados, compensações através da PERDCOMP no 07861.65592.301020.1.3.02-1420, para o IRPJ, e das PERDCOMPS 26953.07437.301020.1.3.02-9745, 20357.12732.301020.1.3.03-9660, 07861.65592.301020.1.3.02-1420 e 41028.92429.301020.1.3.02-9690 para a CSLL.

Ocorre que foram verificados equívocos tanto na apuração dos mencionados tributos, quanto que se deixou de deduzir do IRPJ apurado o IRRF de rendimentos financeiros, o que fez reduzir os débitos declarados de IRPJ e CSLL para R\$ 7.195.552,16 e R\$ 6.507.755,30, respectivamente.

Esses, inclusive, são os valores de IRPJ e CSLL declarados na ECF relativa ao ano- calendário de 2000. Vejamos:

(...)

Desta forma, tendo em vista a prevalência da verdade material, verifica-se que os valores informados na DCTF original não estavam corretos e por isso, a Inconformada constatou a necessidade de se retificar a DCTF para que constassem os valores efetivamente devidos. Com isso, transmitiu DCTF retificadora reduzindo os débitos anteriormente declarados. Transmitiu, também, retificação das DCOMPS reduzindo os débitos compensados.

Todavia, ao verificar em seu Relatório de Situação Fiscal (doc. 02) a existência de saldos devedores de IRPJ e CSLL do 3º trimestre de 2020 no valor de R\$ 2.226.324,65 e R\$ 305.547,84, respectivamente, que correspondem a diferença entre o valor informado desses tributos na DCTF original e na retificadora (que se tentou reduzir os valores), a Inconformada verificou que a DCTF retificadora estava retida em malha e por isso ingressou com pedido de liberação através do PAF no 19614.741019/2022-33.

Contudo, toda documentação anexada ao referido PAF (19614.741019/2022-33) foi “transferida para o Proc. 10380.734698/2022-19” para análise e o primeiro PAF foi arquivado.

(...)

De outro lado, ao emitir Despacho Decisório no PAF 10380.734698/2022-19, a Autoridade Fiscal analisou a retificadora de DCTF de período diferente ao que foi pedido no PAF 19614.741019/2022-33. De fato, o Despacho Decisório “não homologa o valor retificado na DCTF” de Dezembro de 2019, que por sinal também estava em malha fiscal, enquanto que o que se queria era a liberação da malha de DCTF de Setembro de 2020. Vejamos o Despacho Decisório:

(...)

Inclusive, na época, ao verificar no eCAC o extrato de processamento das DCTFs (dezembro/19 e setembro/2020), verificava-se que só havia sido analisado e indeferida a malha da DCTF de dezembro/2019. A DCTF retificadora de setembro/2020 continuava retida em malha com a informação que havia “DÉBITOS EM ANÁLISE DEVIDO À PROVÁVEL INCONSISTÊNCIA”.

(...)

Com isso, a Inconformada ingressou com novo Requerimento (no 19614.748491/2022- 05) esclarecendo todo o equívoco ocorrida na apuração do IRPJ e CSLL, comprovando que a DCTF

retificadora de setembro/2020 deve ser liberada da malha pois estaria em comum acordo com a ECF.

A RFB, mais uma vez, arquivou o PAF do requerimento (no 19614.748491/2022-05) e abriu novo PAF (no 10380.738269/2022-11 – este processo que agora se ingressa com a presente Manifestação) e por razões alheias ao requerido e até mesmo o motivo da alteração (diminuição) dos tributos envolvidos (IRPJ e CSLL de setembro de 2020), “não homologa as retificações do IRPJ e CSLL nas DCTF”.

E a razão para “não homologar as retificações” foi a de que “Em auditoria da escrituração fiscal ECF AC 2020, foram verificadas irregularidades nas contabilizações das subvenções para investimentos que confrontam a legislação do IRPJ e da CSLL”. E afirma que:

(...)

Com o devido respeito, não merece prosperar o despacho decisório pelos fundamentos a seguir mencionados.

2. Dos fundamentos:

Possibilidade de retificação da DCTF: A própria norma que regulamenta a DCTF (Instrução Normativa RFB no 2.005/2021), define em seu art. 16 as hipóteses em que a obrigação acessória retificadora não produzirá seus efeitos. São elas:

Art. 16. A alteração de informações prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, nas hipóteses em que admitida, deverá ser feita mediante apresentação de DCTF ou DCTFWeb retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora ou a DCTFWeb retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetuar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação da DCTF ou da DCTFWeb não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir o valor de débitos:

a) cujos valores já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;

b) apurados em procedimentos de auditoria interna, resultantes de informações indevidas ou não comprovadas, prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, sobre pagamento, parcelamento, dedução, compensação, exclusão ou suspensão de exigibilidade, que tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU ou tenham sido objeto de pedido de parcelamento deferido; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB no 2038, de 07 de julho de 2021)

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; ou

d) que tenham sido objeto de pedido de parcelamento deferido; ou

II - alterar o valor de débitos relativos a impostos ou contribuições em relação aos quais o contribuinte tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

É de observar que o caso em tela não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no dispositivo supra: não foi reduzido débito enviado para inscrição em DAU, tampouco havia qualquer tipo de procedimento fiscal em curso relativo a tais débitos.

É dizer, a DCTF retificadora possui a mesma presunção de veracidade da original enviada. Ora, a DCTF é uma declaração pessoal, unilateral prestada pelos Contribuintes e, assim, passível de imprecisões e equívocos, que podem, ao tempo e nas condições previstas na Legislação, ser corrigidos para se faça prevalecer a verdade material.

É bem verdade que a teor do artigo 17 da IN 2005/2021 “A RFB poderá reter para análise, com base na aplicação de parâmetros internos por ela estabelecidos, débitos declarados cujos valores foram reduzidos mediante DCTF ou DCTFWeb retificador”.

O próprio site Gov.br (<https://www.gov.br/pt-br/servicos/entregar-documentos-de-malha-dctf>) vem explicar que pode ocorrer a malha da DCTF e para isso é preciso que a pessoa jurídica “Solicite análise de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retida em malha ou preste esclarecimento, em razão de intimação, sobre inconsistência detectada nas informações da declaração”.

E complementa informando que “A pessoa jurídica ou equiparada poderá ser intimado a prestar esclarecimentos sobre a irregularidade ou retificar a declaração, sob pena de não homologação da declaração”.

No caso em tela, a Inconformada se adiantou a RFB e solicitou a liberação da malha de DCTF e apresentando seus argumentos para o qual devesse haver a homologação da DCTF retificadora.

A Autoridade Fiscal, vai por uma outra vertente, que não é de longe o motivo da diminuição dos valores de IRPJ e CSLL declarados inicialmente na DCTF Original relativa a competência de setembro de 2020. Ademais, sequer intima a Inconformada a apresentar qualquer documentação adicional que pudesse esclarecer as inúmeras dúvidas que ficou (basta verificar o relato para o Despacho Decisório).

E, por fim, decide, apressadamente, que “considerando a ausência de conformidade na escrituração fiscal da ECF, especificamente nas contas que deveriam evidenciar os registros contábeis das subvenções para investimentos, nos termos do Art. 2º da IN RFB 2004/2021, NÃO HOMOLOGO as retificações do IRPJ e da CSLL nas DCTF”.

Regularidade do procedimento da Inconformada em relação as subvenções para investimento:

De partida, é preciso observar o fato de que, apesar de a Inconformada apurar o IRPJ e CSLL através do Lucro Real Trimestral, o fato é que a escrituração contábil tem por base o ano-calendário que, no caso da Inconformada, é de 1o de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020.

O que se quer dizer é que não adianta analisar o balanço patrimonial ao fim de cada trimestre, até porque o lucro contábil (ao contrário do Lucro Real Trimestral) somente finalizará quando do encerramento do exercício, qual seja, 31 de dezembro de 2020. Só nesse momento (encerramento do exercício) é que a Reserva de Incentivos Fiscais deve ser constituída.

E em 31/12/2020, a Reserva de Incentivos Fiscais foi sim constituída. Como informado no item 21 do Despacho Decisório ora combatido, a Inconformada excluiu no Registro M300 os seguintes valores: 1o Trimestre R\$ 50.990.464,57, 2o Trimestre 53.858.328,44, 3o Trimestre R\$ 67.302.347,47 e 4o Trimestre R\$ 95.375.656,47, representado pelos seguintes registros por unidade:

Conta	Descrição	1 Tri	2 Tri	3 Tri	4 Tri	Total 2020
34101060	INCENTIVOS FISCAIS ICMS - PROVIN - CE	5.012.585,56	5.711.573,24	9.194.673,77	14.039.669,06	33.958.501,63
34101062	INCENTIVOS FISCAIS PROADI - RN	3.307.154,57	2.761.678,31	3.997.458,18	5.914.054,27	15.980.345,33
34101070	INCENTIVOS FISCAIS ICMS - PIAUI	1.114.875,31	1.451.484,09	1.494.896,63	5.171,59	4.056.084,44
34101080	INCENTIVOS FISCAIS ICMS - DESENV OLVE SS - BA	7.107.609,54	6.997.377,07	8.064.621,07	12.745.281,49	34.914.889,17
34101084	INCENTIVOS ICMS NORMAL PRODEIC-D	7.239.258,21	9.254.181,90	10.931.832,65	14.519.389,89	41.944.662,65
34101090	INCENTIVOS FISCAIS ICMS - DESENV OLVE VD - BA	5.075.063,36	4.250.270,54	5.862.636,49	8.921.907,31	24.109.877,70
34101081	ICMS NOR. PRODESIN ND - AL	6.505.381,10	6.190.549,79	7.238.609,86	11.037.718,49	30.972.259,24
34101093	INCENTIVO NOR. PRODEPE - PE	15.628.536,92	17.241.213,50	20.517.618,82	28.202.807,55	81.590.176,79
	TOTAL	50.990.464,57	53.858.328,44	67.302.347,47	95.375.656,47	267.526.796,95
	REGISTRO M300 (ECF)	50.990.464,57	53.858.328,44	67.302.347,47	95.375.656,47	
	0023201011 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS					267.526.796,95
	DIFERENÇA	-	-	-	-	-

É de se notar no demonstrativo acima, que o total do incentivo fiscal de ICMS registrado no resultado (conta contábil 3.4.1.01.XXX – há diversas subcontas, controlando o incentivo de cada Estado que a Inconformada tem estabelecimento) no ano-calendário 2020 e excluído no LALUR totalizou R\$ 267.526.796,95.

Este valor (R\$ 267.526.796,95), ao final do ano-calendário (31/12/2020), foi registrado na conta contábil de lucros acumulados (2.3.5.01.050 – LUCROS OU PREJ. DO EXERCÍCIO) e, no mesmo momento (31/12/2020), foi constituída a Reserva de Incentivos Fiscais (2.3.2.01.011 – RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS).

Item	Cl.	Conta	Div	Texto breve conta	Montante	Centro cst	Ordem	Texto	TM	IdL	TpCta	CI	Cta.Razão
21	50	23201011	DFOR	RESERVA DE INCENTIVO	33.958.501,63-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
23	50	23201011	DMCZ	RESERVA DE INCENTIVO	29.626.642,23-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
25	50	23201011	DNAT	RESERVA DE INCENTIVO	15.980.345,33-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
27	50	23201011	DSSA	RESERVA DE INCENTIVO	34.914.889,17-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
29	50	23201011	DSUA	RESERVA DE INCENTIVO	81.590.176,79-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
31	50	23201011	DTHE	RESERVA DE INCENTIVO	4.056.084,44-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
33	50	23201011	DVAG	RESERVA DE INCENTIVO	41.944.662,65-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
35	50	23201011	DVDC	RESERVA DE INCENTIVO	24.109.877,70-			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
		23201011			267.526.796,95-								
20	40	23501050	DARF	LUCROS OU PREJ. DO E	1.345.617,01			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
22	40	23501050	DFOR	LUCROS OU PREJ. DO E	33.958.501,63			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
24	40	23501050	DMCZ	LUCROS OU PREJ. DO E	29.626.642,23			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
26	40	23501050	DNAT	LUCROS OU PREJ. DO E	15.980.345,33			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
28	40	23501050	DSSA	LUCROS OU PREJ. DO E	34.914.889,17			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
30	40	23501050	DSUA	LUCROS OU PREJ. DO E	81.590.176,79			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
32	40	23501050	DTHE	LUCROS OU PREJ. DO E	4.056.084,44			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
34	40	23501050	DVAG	LUCROS OU PREJ. DO E	41.944.662,65			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
36	40	23501050	DVDC	LUCROS OU PREJ. DO E	24.109.877,70			Incentivos fiscais ICMS 2020			S		
		23501050			267.526.796,95								

(...)

Além disso, foi também registrado na Reserva (de Lucros – e não de capital, como dito no item 28 do Despacho Decisório) de Incentivos Fiscais o incentivo fiscal de redução do IRPJ calculado com base no Lucro da Exploração (1o trim = 2.130.920,05; 2o trim = 9.074,78; 3o trim = 9.022.247,24 e 4o trim = 22.647.546,44). É que para um melhor controle e por orientação da SUDENE (que fiscaliza anualmente a constituição da Reserva) é controlado em conta diversa da do ICMS, no caso a conta contábil 2.3.2.01.010 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS DO IR.

Acontece, porém, que ao final do ano-calendário de 2020, a administração da Inconformada resolveu distribuir parte da Reserva de Incentivos Fiscais do ICMS (conta 2.3.2.01.011). Foi deliberado a distribuição de R\$ 258.704.000,00, contabilizado em 31/12/2020.

(...)

Nesse momento, a Inconformada ofereceu a tributação (LALUR, LACS) a parcela do incentivo estadual que houve destinação diversa (distribuição de lucros), nos termos do inciso III do § 2o do artigo 30 da Lei 12.973/2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

(...)

§ 2o As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

(...)

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

O procedimento previsto na norma foi seguido pela Inconformada, que adicionou ao LALUR (Registro M300 linha 29 da ECF) e LACS (Registro M350 linha 29 da ECF).

(...)

Por isso que no 4o Trimestre/2020, ao analisar “superficialmente” o Balanço Patrimonial (sintético), sem sequer analisar o razão contábil ou o livro diário ou mesmo o LAC e LALUR (que compõem o SPED ECD e ECF) a Autoridade Fiscal, de modo apressado, afirma na fl.145 (despacho decisório) que a conta de Reserva de Inventivos Fiscais aumentou somente R\$ 43.758.105,48 enquanto que o valor excluído no LALUR foi de R\$ 95.375.656,47.

2.03.02.03	RESERVAS DE LUCROS	R\$ 1.356.501.471,44	C		R\$ 1.417.201.799,54	C
2.03.02.03.01	Reserva Legal	R\$ 40.324.975,59	C		R\$ 57.267.198,51	C
2.03.02.03.02	Reserva Estatutária	R\$ 0,00	C		R\$ 0,00	C
2.03.02.03.03	Reserva para Contingência	R\$ 0,00	C		R\$ 0,00	C
2.03.02.03.04	Reserva de Incentivos Fiscais	R\$ 1.316.176.495,85	C		R\$ 1.359.934.601,03	C
2.03.02.03.05	Reserva de Lucros para Expansão	R\$ 0,00	C		R\$ 0,00	C
2.03.02.03.06	Reserva de Lucros a Realizar	R\$ 0,00	C	+ 43.758.105,48	R\$ 0,00	C
2.03.02.03.07	Reserva Especial para Dividendo Obrigatório não Distribuído	R\$ 0,00	C		R\$ 0,00	C
2.03.02.03.08	Reserva de Prêmio na Emissão de Debêntures	R\$ 0,00	C		R\$ 0,00	C

Como mencionado, esta conta é a sintética de Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais. É composta por duas contas contábeis: conta 2.3.2.01.011 - Reserva de Incentivos Fiscais do ICMS, conta 2.3.2.01.010 - Reserva de Incentivos Fiscais do IR e 2.3.5.01.051-Lucros Origem Reserva Incentivos Fiscais, conforme se depreende do Registro L100 – Balanço Patrimonial Referencial:

Relacionamento de Contas Referenciais

RELACIONAMENTO DE CONTAS REFERENCIAIS

Relacionamento de Contas Referenciais

Conta Referencial	Descrição	Saldo Inicial	D/C	Débito	Crédito	Saldo Final	D/C
2.03.02.03.04	Reserva de Incentivos ...	1316176495,85	C	2659984229,15	2703742334,33	1359934601,03	C

Conta Contábil	Descrição	Saldo Inicial	D/C	Débito	Crédito	Saldo Final	D/C
0023201010	RESERVA DE INCEN...	206050240,20	C	232238244,40	267173552,63	240985548,43	C
0023201011	RESERVA DE INCEN...	883173021,71	C	2427745984,75	2436568781,70	891995818,66	C
0023501051	LUCROS ORIGEM RE...	226953233,94	C	0,00	0,00	226953233,94	C

Verifica-se que a movimentação da conta de Reserva de Incentivos Fiscais (IRPJ e CSLL) foi realmente de R\$ 43.758.105,48 (R\$ 8.822.796,95 do incentivo do ICMS e R\$ 34.945.308,23 do incentivo de redução do IRPJ), composta da seguinte forma:

Reserva Incentivo	Saldo Inicial (A)	Constituição da Reserva 2020 (B)	Destinação Diversa (C)	Variação (D) = (B) - (C)	Total (A) + (D)
2.3.2.01.011 - ICMS	883.173.021,71	267.526.796,95	- 258.704.000,00	8.822.796,95	891.995.818,66
Reserva Incentivo	Saldo Inicial (A)	Constituição da Reserva 2020 (B)	Ajuste do LEX de 2019 (C)	Variação (D) = (B) - (C)	Total (A) + (D)
2.3.2.01.010 - IRPJ	206.050.240,20	33.809.878,51	1.125.429,72	34.935.308,23	240.985.548,43

Notem Senhores Julgadores, que o procedimento adotado pela Inconformada está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com as Normas Fiscais de Regência citadas pela própria Autoridade Fiscal (notadamente a Lei 12.973/2014 e RIR/2018). Além disso, todas essas informações podem ser extraídas tanto do SPED ECD quanto no SPED ECF entregues regularmente pela Inconformada, razão pela qual não merece prosperar o Despacho Decisório ora combatido.

3. Do pedido:

Diante do exposto REQUER que seja declarada procedente a presenta Manifestação de Inconformidade, para que seja reformado o Despacho Decisório ora combatido, de forma a homologar as DCTFs retificadoras do 3o (Recibo no 16.03.35.90.89-00) e 4o (Recibo no 23.34.53.17.77-69) Trimestres de 2020 entregues pela Inconformada.

Requer em qualquer caso, a concessão de efeito suspensivo a esta Manifestação de Inconformidade e aos débitos (saldo devedor) correspondentes (IRPJ e CSLL do 3o Trimestre de 2020 nos valores de R\$ 2.226.324,65 e R\$ 305.547,84, respectivamente), nos termos do art. 151, III do CTN c/c Decreto 70.235/72."

[...]

4. A DRJ/DF proferiu o v. acórdão recorrido julgando improcedente a manifestação de inconformidade, com a consequente não homologação da DCTF apresentada pela contribuinte, assim ementado:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 2020

RETIFICAÇÃO DE DCTF. NÃO HOMOLOGADA.

Verificada a ausência de conformidade na escrituração fiscal da ECF, especificamente nas contas que deveriam evidenciar os registros contábeis das subvenções para investimentos, não deve ser homologada a retificação da DCTF.

5. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 288/306 visando sua reforma, arguindo, em síntese, que:

(i) “(...) Em relação ao período do 3º Trimestre de 2020, enviou DCTF original em 23/11/2020 (número da Declaração 100.2020.2020.1821111356), em que declarou débitos apurados de IRPJ (0220) e CSLL (6012) relativos ao período citado, nos valores de R\$ 9.421.876,81 e R\$ 6.813.303,14, respectivamente (...);”;

(ii) “(...) Para extinguir os referidos débitos enviou compensações através da PERDCOMP nº 07861.65592.301020.1.3.02-1420, para o IRPJ, e das

PERDCOMPs 26953.07437.301020.1.3.02-9745, 20357.12732.301020.1.3.03-9660, 07861.65592.301020.1.3.02-1420 e 41028.92429.301020.1.3.02-9690 para a CSLL, conforme informou na DCTF (...);

- (iii) “(...) foram verificados equívocos tanto na apuração dos mencionados tributos, pois se deixou de deduzir do IRPJ apurado o IRRF de rendimentos financeiros, o que fez reduzir os débitos declarados de IRPJ para R\$ 7.195.552,16 e CSLL para R\$ 6.507.755,30. Esses, inclusive, são os valores de IRPJ e CSLL declarados na ECF relativa ao ano-calendário de 2020, como demonstrado na manifestação de inconformidade (...);
- (iv) “(...) Recorrente retificou a DCTF para que constassem os valores efetivamente devidos. Com isso, transmitiu DCTF retificadora reduzindo os débitos anteriormente declarados. Transmitiu, também, retificação das DCOMPs reduzindo os débitos compensados (...);
- (v) “(...) após a retificação verificou a existência de saldos devedores de IRPJ e CSLL do 3º trimestre de 2020 no valor de R\$ 2.226.324,65 e R\$ 305.547,84, respectivamente, que correspondem a diferença entre o valor informado desses tributos na DCTF original e na retificadora (que se tentou reduzir os valores). Verificando que a DCTF retificadora estava retida em malha ingressou com pedido de liberação, que foi analisado inicialmente no processo 10380.734698/2022-19 (...);
- (vi) “(...) Como a análise da RFB foi equivocada, pois analisou período distinto do ora em discussão (analisou dezembro de 2019), foi necessário apresentar novo requerimento, dessa vez analisado no presente processo. O despacho decisório, contudo, por razões alheias ao requerido e até mesmo o motivo da alteração (diminuição) dos tributos envolvidos (IRPJ e CSLL de setembro de 2020), “não homologou as retificações do IRPJ e CSLL nas DCTF” (...).
- (vii) “(...) a Instrução Normativa RFB nº 2.005/2021, define em seu art. 16 as hipóteses em que a obrigação acessória retificadora não produzirá seus efeitos (...);
- (viii) “(...) Obviamente o caso em tela não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no dispositivo supra: não foi reduzido débito enviado para inscrição em DAU, tampouco havia qualquer tipo de procedimento fiscal em curso relativo a tais débitos (...);
- (ix) “(...) o que fora informado por equívoco na DCTF entregues anteriormente e que se pretendeu retificar, não podem se sobrepor à verdade material, ou seja, aos valores corretos que foram indicados na DCTF retificadora (...);
- (x) “(...) Menciona a RFB questões relacionadas a Constituição da Reserva de Incentivo, e a DRJ à Postergação, matérias essas totalmente alheias ao procedimento. Para completar o erro de procedimento e o claro cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, ainda inclui em seu Despacho Decisório questões do 1º e 2º Trimestres – períodos completamente alheios ao procedimento de malha que se referiam ao 3º e

4º Trimestres) sem sequer intimar a Recorrente a apresentar qualquer documentação adicional que pudesse esclarecer as inúmeras dúvidas que ficou (basta verificar o relato para o Despacho Decisório) (...);

- (xi) “(...) Ou seja, é possível, dentro de um procedimento de análise de liberação de malha de DCTF, ao analisar questões totalmente alheias ao que foi discutido, fazer uma verdadeira “reapuração” dos tributos da Recorrente, sem um auto de infração ou qualquer ato de lançamento, sequer um procedimento de fiscalização? Veja que, com o perdão da repetição, trata-se de procedimento de retificação de DCTF, declaração apresentada pela Recorrente (...);
- (xii) “(...) E em 31/12/2020, a Reserva de Incentivos Fiscais foi sim constituída. Como informado pela própria Autoridade Fiscal, no item 21 do Despacho Decisório, a Recorrente excluiu no Registro M300 os seguintes valores por trimestre: 1º Trimestre R\$ 50.990.464,57, 2º Trimestre 53.858.328,44, 3º Trimestre R\$ 67.302.347,47 e 4º Trimestre R\$ 95.375.656,47 (...);
- (xiii) “(...) É de se notar no demonstrativo acima, que o total do incentivo fiscal de ICMS registrado no resultado (conta contábil 3.4.1.01.XXX – há diversas subcontas, controlando o incentivo de cada Estado que a Recorrente tem estabelecimento) no ano-calendário 2020 e excluído no LALUR totalizou R\$ 267.526.796,95. Este valor (R\$ 267.526.796,95), ao final do ano-calendário (31/12/2020), foi registrado na conta contábil de lucros acumulados (2.3.5.01.050 – LUCROS OU PREJ. DO EXERCÍCIO) e, no mesmo momento (31/12/2020), foi constituída a Reserva de Incentivos Fiscais (2.3.2.01.011 – RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS). (...);
- (xiv) “(...) foi também registrado na Reserva (de Lucros – e não de capital, como dito no item 28 do Despacho Decisório) de Incentivos Fiscais o incentivo fiscal de redução do IRPJ calculado com base no Lucro da Exploração (1º trim = 2.130.920,05; 2º trim = 9.074,78; 3º trim = 9.022.247,24 e 4º trim = 22.647.546,44). É que para um melhor controle e por orientação da SUDENE (que fiscaliza anualmente a constituição da Reserva) é controlado em conta diversa da do ICMS, no caso a conta contábil 2.3.2.01.010 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS DO IR. (...);
- (xv) “(...) Acontece, porém, que ao final do ano-calendário de 2020, a administração da Recorrente resolveu distribuir parte da Reserva de Incentivos Fiscais do ICMS (conta 2.3.2.01.011). Foi deliberado a distribuição de R\$ 258.704.000,00, contabilizado em 31/12/2020 (...);
- (xvi) “(...) Nesse momento, a Recorrente ofereceu a tributação (LALUR, LACS) a parcela do incentivo estadual que houve destinação diversa (distribuição de lucros), nos termos do inciso III do § 2º do artigo 30 da Lei 12.973/2014 (...);
- (xvii) “(...) o procedimento previsto na norma foi seguido pela Recorrente, que adicionou ao LALUR (Registro M300 linha 29 da ECF) e LACS (Registro M350 linha 29 da ECF). (...);

- (xviii) “(...) Por isso que no 4º Trimestre/2020, ao analisar “superficialmente” o Balanço Patrimonial (sintético), sem sequer analisar o razão contábil ou o livro diário ou mesmo o LAC e LALUR (todos que compõem o SPED ECD e ECF) a Autoridade Fiscal, de modo apressado, afirma na fl.145 (despacho decisório) que a conta de Reserva de Incentivos Fiscais aumentou somente R\$ 43.758.105,48 enquanto que o valor excluído no LALUR foi de R\$ 95.375.656,47 (...);”;
- (xix) “(...) Como mencionado, esta conta é a sintética de Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais. É composta por duas contas contábeis: conta 2.3.2.01.011 - Reserva de Incentivos Fiscais do ICMS, conta 2.3.2.01.010 - Reserva de Incentivos Fiscais do IR e 2.3.5.01.051-Lucros Origem Reserva Incentivos Fiscais, conforme se depreende do Registro L100 – Balanço Patrimonial Referencial (...);”;
- (xx) “(...) Verifica-se que a movimentação da conta de Reserva de Incentivos Fiscais (IRPJ e CSLL) foi realmente de R\$ 43.758.105,48 (R\$ 8.822.796,95 do incentivo do ICMS e R\$ 34.945.308,23 do incentivo de redução do IRPJ) (...);”;
- (xxi) “(...) o procedimento adotado pela Recorrente está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com as Normas Fiscais de Regência citadas pela própria Autoridade Fiscal (notadamente a Lei 12.973/2014 e RIR/2018). Além disso, todas essas informações podem ser extraídas tanto do SPED ECD quanto no SPED ECF entregues regulamente pela Recorrente, razão pela qual precisa ser reformado o acórdão recorrido (...); e,
- (xxii) “(...) a Recorrente pede que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, seja para anular o Acórdão recorrido, ou até mesmo todo o procedimento de análise de malha, liberando as DCTFs retificadoras, seja para reformar o acórdão recorrido, de forma a homologar as DCTFs retificadoras do 3º (Recibo nº 16.03.35.90.89-00) e 4º (Recibo nº 23.34.53.17.77-69) Trimestres de 2020 entregues pela Recorrente (...).”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

6. O Recurso Voluntário é tempestivo, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), razão pela qual dele conheço.
7. Cuidam-se os autos de DCTF retificadora não homologada pela autoridade fiscal.
8. O Despacho Decisório acostado às fls. 138/146 não homologou as retificações do IRPJ e da CSLL nas DCTF's, vez que “(...) da escrituração fiscal ECF AC 2020, foram verificadas irregularidades nas contabilizações das subvenções para investimentos que confrontam a legislação do IRPJ e da CSLL (...)”.

9. Acrescentou que “(...) a Contribuinte não demonstrou as variações do PL no Registro J210 – Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Não foram feitos na ECD (dados agregados), o que ajudaria muito na verificação da correta contabilização (...)”.

10. Aduziu ainda que “(...) Pode-se verificar, pela escrituração da ECF, que os valores a título de benefícios fiscais (Registro M300 - LALUR) não foram registrados/contabilizados na reserva de lucros, conforme prevê o art. 523 do RIR/2018 (Lei 12.973/2014, art. 30). Verifica-se, também, que não há correspondência em nenhuma das rubricas que deveriam se relacionar em todos os trimestres, mesmo olhando as variações na Reserva de Capital para a qual os valores dos incentivos fiscais poderiam ser transferidos (...)”.

11. Por fim, reiterou que “(...) A correta apropriação das subvenções para investimento em conta específica do PL em reserva de lucro, mais especificamente em uma subconta de reserva de subvenções para investimentos, faz-se necessária na medida que é através dessa rubrica que o fisco poderá acompanhar sua movimentação/utilização nos termos que prescreve a legislação que rege a apropriação do benefício (...)”.

12. Noutro giro, o v. acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade, sob o argumento de que “(...) a contribuinte tem razão, porém, quando alega que a análise não se aprofundou como devia, pois, no caso em tela, devia ter investigado a adição ao lucro líquido no quarto trimestre no valor de R\$ 258.704.000,00, à título de "doações e subvenções para investimento - destinação diversa" (linha 29 do Lalur - Parte A a e-fls. 23). Note-se que refiro-me a documento que está juntado antes do Despacho Decisório, do que se presume que foi juntado ou, pelo menos, analisado pela Autoridade Administrativa (...)”.

13. Ademais disso, afirmou que “(...) pode-se dizer que houve uma postergação de receitas, já que parte daquele valor que foi oferecido à tributação no quarto trimestre (R\$ 258.704.000,00) deveria ter sido oferecido nos três primeiros trimestres (...)”.

14. Já a Recorrente asseverou na MI, em síntese, que:

- (i) “(...) foram verificados equívocos tanto na apuração dos mencionados tributos, quanto que se deixou de deduzir do IRPJ apurado o IRRF de rendimentos financeiros, o que fez reduzir os débitos declarados de IRPJ e CSLL para R\$ 7.195.552,16 e R\$ 6.507.755,30, respectivamente. Esses, inclusive, são os valores de IRPJ e CSLL declarados na ECF relativa ao ano-calendário de 2000 (...)”;
- (ii) “(...) verifica-se que os valores informados na DCTF original não estavam corretos e por isso, a Inconformada constatou a necessidade de se retificar a DCTF para que constassem os valores efetivamente devidos. Com isso, transmitiu DCTF retificadora reduzindo os débitos anteriormente declarados. Transmitiu, também, retificação das DCOMPS reduzindo os débitos compensados (...)”;
- (iii) “(...) ao verificar em seu Relatório de Situação Fiscal (**doc. 02**) a existência de saldos devedores de IRPJ e CSLL do 3º trimestre de 2020 no valor de R\$ 2.226.324,65 e R\$ 305.547,84, respectivamente, que correspondem a diferença entre o valor informado desses tributos na DCTF original e na retificadora (que se tentou reduzir os valores), a Inconformada verificou que a DCTF retificadora estava retida em malha e por isso ingressou com pedido de liberação através do PAF nº 19614.741019/2022-33. Contudo, toda

- documentação anexada ao referido PAF (19614.741019/2022-33) foi “transferida para o Proc. 10380.734698/2022-19” para análise e o primeiro PAF foi arquivado (...);*
- (iv) *“(...) ao emitir Despacho Decisório no PAF 10380.734698/2022-19, a Autoridade Fiscal analisou a retificadora de DCTF de período diferente ao que foi pedido no PAF 19614.741019/2022-33. De fato, o Despacho Decisório “não homologa o valor retificado na DCTF” de Dezembro de 2019, que por sinal também estava em malha fiscal, enquanto que o que se queria era a liberação da malha de DCTF de Setembro de 2020 (...);*
- (v) *“(...) Inclusive, na época, ao verificar no eCAC o extrato de processamento das DCTFs (dezembro/19 e setembro/2020), verificava-se que só havia sido analisado e indeferida a malha da DCTF de dezembro/2019. A DCTF retificadora de setembro/2020 continuava retida em malha com a informação que havia “DÉBITOS EM ANÁLISE DEVIDO À PROVÁVEL INCONSISTÊNCIA” (...);*
- (vi) *“(...) ingressou com novo Requerimento (nº 19614.748491/2022-05) esclarecendo todo o equívoco ocorrida na apuração do IRPJ e CSLL, comprovando que a DCTF retificadora de setembro/2020 deve ser liberada da malha pois estaria em comum acordo com a ECF (...);*
- (vii) *“(...) A RFB, mais uma vez, arquivou o PAF do requerimento (nº 19614.748491/2022-05) e abriu novo PAF (nº 10380.738269/2022-11 – este processo que agora se ingressa com a presente Manifestação) e por razões alheias ao requerido e até mesmo o motivo da alteração (diminuição) dos tributos envolvidos (IRPJ e CSLL de setembro de 2020), “não homologa as retificações do IRPJ e CSLL nas DCTF” (...);*
- (viii) *“(...) A própria norma que regulamenta a DCTF (Instrução Normativa RFB nº 2.005/2021), define em seu art. 16 as hipóteses em que a obrigação acessória retificadora não produzirá seus efeitos (...);*
- (ix) *“(...) DCTF retificadora possui a mesma presunção de veracidade da original enviada. Ora, a DCTF é uma declaração pessoal, unilateral prestada pelos Contribuintes e, assim, passível de imprecisões e equívocos, que podem, ao tempo e nas condições previstas na Legislação, ser corrigidos para se faça prevalecer a verdade material (...);*
- (x) *“(...) No caso em tela, a Inconformada se adiantou a RFB e solicitou a liberação da malha de DCTF e apresentando seus argumentos para o qual devesse haver a homologação da DCTF retificadora. A Autoridade Fiscal, vai por uma outra vertente, que não é de longe o motivo da diminuição dos valores de IRPJ e CSLL declarados inicialmente na DCTF Original relativa a competência de setembro de 2020. Ademais, sequer intima a Inconformada a apresentar qualquer documentação adicional que pudesse esclarecer as inúmeras dúvidas que ficou (basta verificar o relato para o Despacho Decisório) (...);*
- (xi) *“(...) não adianta analisar o balanço patrimonial ao fim de cada trimestre, até porque o lucro contábil (ao contrário do Lucro Real Trimestral) somente finalizará quando do encerramento do exercício, qual seja, 31 de dezembro de 2020. Só nesse momento (encerramento do exercício) é que a Reserva de*

- Incentivos Fiscais deve ser constituída. E em 31/12/2020, a Reserva de Incentivos Fiscais foi sim constituída. Como informado no item 21 do Despacho Decisório ora combatido, a Inconformada excluiu no Registro M300 os seguintes valores: 1º Trimestre R\$ 50.990.464,57, 2º Trimestre 53.858.328,44, 3º Trimestre R\$ 67.302.347,47 e 4º Trimestre R\$ 95.375.656,47 (...);*
- (xii)** *“(...) o total do incentivo fiscal de ICMS registrado no resultado (conta contábil 3.4.1.01.XXX – há diversas subcontas, controlando o incentivo de cada Estado que a Inconformada tem estabelecimento) no ano-calendário 2020 e excluído no LALUR totalizou R\$ 267.526.796,95. Este valor (R\$ 267.526.796,95), ao final do ano-calendário (31/12/2020), foi registrado na conta contábil de lucros acumulados (2.3.5.01.050 – LUCROS OU PREJ. DO EXERCÍCIO) e, no mesmo momento (31/12/2020), foi constituída a Reserva de Incentivos Fiscais (2.3.2.01.011 – RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS) (...);*
- (xiii)** *“(...) foi também registrado na Reserva (de Lucros – e não de capital, como dito no item 28 do Despacho Decisório) de Incentivos Fiscais o incentivo fiscal de redução do IRPJ calculado com base no Lucro da Exploração (1º trim = 2.130.920,05; 2º trim = 9.074,78; 3º trim = 9.022.247,24 e 4º trim = 22.647.546,44). É que para um melhor controle e por orientação da SUDENE (que fiscaliza anualmente a constituição da Reserva) é controlado em conta diversa da do ICMS, no caso a conta contábil 2.3.2.01.010 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS DO IR (...);*
- (xiv)** *“(...) ao final do ano-calendário de 2020, a administração da Inconformada resolveu distribuir parte da Reserva de Incentivos Fiscais do ICMS (conta 2.3.2.01.011). Foi deliberado a distribuição de R\$ 258.704.000,00, contabilizado em 31/12/2020 (...);*
- (xv)** *“(...) a Inconformada ofereceu a tributação (LALUR, LACS) a parcela do incentivo estadual que houve destinação diversa (distribuição de lucros), nos termos do inciso III do § 2º do artigo 30 da Lei 12.973/2014: (...);*
- (xvi)** *“(...) O procedimento previsto na norma foi seguido pela Inconformada, que adicionou ao LALUR (Registro M300 linha 29 da ECF) e LACS (Registro M350 linha 29 da ECF) (...);*
- (xvii)** *“(...) Por isso que no 4º Trimestre/2020, ao analisar “superficialmente” o Balanço Patrimonial (sintético), sem sequer analisar o razão contábil ou o livro diário ou mesmo o LAC e LALUR (que compõem o SPED ECD e ECF) a Autoridade Fiscal, de modo apressado, afirma na fl.145 (despacho decisório) que a conta de Reserva de Incentivos Fiscais aumentou somente R\$ 43.758.105,48 enquanto que o valor excluído no LALUR foi de R\$ 95.375.656,47. Como mencionado, esta conta é a sintética de Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais. É composta por duas contas contábeis: conta 2.3.2.01.011 - Reserva de Incentivos Fiscais do ICMS, conta 2.3.2.01.010 - Reserva de Incentivos Fiscais do IR e 2.3.5.01.051-Lucros Origem Reserva Incentivos Fiscais, conforme se depreende do Registro L100 – Balanço Patrimonial Referencial: (...);*

- (xviii) “(...) Verifica-se que a movimentação da conta de Reserva de Incentivos Fiscais (IRPJ e CSLL) foi realmente de R\$ 43.758.105,48 (R\$ 8.822.796,95 do incentivo do ICMS e R\$ 34.945.308,23 do incentivo de redução do IRPJ) (...)”;
- e,
- (xix) “(...) o procedimento adotado pela Inconformada está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com as Normas Fiscais de Regência citadas pela própria Autoridade Fiscal (notadamente a Lei 12.973/2014 e RIR/2018). Além disso, todas essas informações podem ser extraídas tanto do SPED ECD quanto no SPED ECF entregues regularmente pela Inconformada, razão pela qual não merece prosperar o Despacho Decisório ora combatido. (...)”.

15. Pois bem.

16. Com efeito, verifica-se que os argumentos aduzidos no D.D. e v. acórdão são diversos e não enfrentaram as arguições postas pela Recorrente na manifestação de inconformidade de fls. 153/167.

17. Outrossim, não foi analisado o verdadeiro motivo para que as retificações realizadas, qual seja, os supostos equívocos na apuração dos tributos.

18. Bem assim, o direito à retificação da DCTF está expressamente previsto na legislação tributária, conforme disposto no artigo 16, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 2.005/2021, que estabelece que a DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração original, podendo ser utilizada para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados, ou efetuar qualquer alteração nos créditos vinculados, *in verbis*:

Art. 16. A alteração de informações prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, nas hipóteses em que admitida, deverá ser feita mediante apresentação de DCTF ou DCTFWeb retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora ou a DCTFWeb retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetuar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação da DCTF ou da DCTFWeb não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir o valor de débitos:

a) cujos valores já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;

b) apurados em procedimentos de auditoria interna, resultantes de informações indevidas ou não comprovadas, prestadas por meio da DCTF ou da DCTFWeb, sobre pagamento, parcelamento, dedução, compensação, exclusão ou suspensão de exigibilidade, que já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU;

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; ou

d) que tenham sido objeto de pedido de parcelamento deferido; ou

II - alterar o valor de débitos relativos a impostos ou contribuições em relação aos quais o contribuinte tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

[...]

19. Já o § 2º do mencionado diploma legal enumera as hipóteses em que a retificação não produzirá efeitos, sendo elas: **(i)** redução de débitos enviados à Procuradoria-Geral da

Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em dívida ativa; **(ii)** débitos apurados em procedimentos de auditoria interna que tenham sido enviados à PGFN ou objeto de pedido de parcelamento deferido; **(iii)** débitos objeto de exame em procedimento de fiscalização; e **(iv)** débitos relativos a impostos ou contribuições que tenham sido objeto de intimação de início de procedimento fiscal.

20. No caso em análise, não se verifica nenhuma das hipóteses impeditivas acima descritas. Logo, a *priori*, a retificação foi realizada de forma legítima, visando à correção de valores que, por suposto equívoco, foram indevidamente informados na DCTF original.

21. Desta forma, como não existe nos autos a análise aprofundada dos argumentos aduzidos pelo Recorrente, há de se converter o julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem da RFB esclareça os seguintes pontos:

- (i)** Inicialmente, que promova a análise pormenorizada de todos os argumentos trazidos pela Recorrente em suas manifestações;
- (ii)** Que verifique se o débito compensado é aquele constante da DCTF originária ou da DCTF retificadora; e,
- (iii)** Que promova a elaboração de relatório circunstanciado, com as conclusões relacionadas aos questionamentos apresentados, bem como acrescentando eventuais razões adicionais que auxiliem na solução do litígio.

Dispositivo

22. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, voto por **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, a fim de que a unidade de origem da RFB atenda ao contido nos itens (i) a (iii) acima dispostos.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.