



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.722237/2020-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-007.005 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2024
Recorrente FECULARIA LOPES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

CONTRATO. MÚTUO. SIMULAÇÃO. ILEGITIMIDADE.

Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua existência e validade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário dirigido à este Colegiado em face de que a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão de nº 110-002.129 da 5ª Turma da DRJ10, em sessão de 26 de novembro de 2020, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

A seguir, reproduzo relatório da decisão recorrida.

[início do relatório]

1. INTRODUÇÃO

A empresa Fecularia Lopes Ltda, CNPJ n.º 74.175.159/0001-83 teve lavrados contra si, em 05/03/2020, Autos de Infração (AI) de IRPJ (fls. 02/17) e CSLL (fls. 19/30).

Nos autos de infração, cujo valor total é de R\$ 2.835.469,82, se exigem os seguintes valores a título de IRPJ e CSLL, e as respectivas multas e juros (fls. 02 e 19):

Auto de Infração			
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA			
LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - MARINGÁ	0910500.2018.00106		
Local de Lavratura	Data	Hora	
DRF MARINGÁ	05/03/2020	16:14	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
FECULARIA LOPES LTDA	74.175.159/0001-83		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
ESTRADA DIVISORIA	S/N	SN CHAC 138 180	(44) 4321466
		E 187	
Nome	Cidade/UF	CPF	
GLEBA RIB TIGRE	NOVA LONDRINA/PR	87970000	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Def	Valor	
	2917	971.438,42	
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2020)		Valor	
		371.208,88	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	
		728.578,79	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	
Valor por Estorno		2.071.226,09	
DOIS MILHÕES, SETENTA E UM MIL, DUZENTOS E VINTE E SEIS REAIS E NOVE CENTAVOS			

Auto de Infração			
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO			
LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
DRF - MARINGÁ	0910500.2018.00106		
Local de Lavratura	Data	Hora	
DRF MARINGÁ	05/03/2020	16:15	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
FECULARIA LOPES LTDA	74.175.159/0001-83		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
ESTRADA DIVISORIA	S/N	SN CHAC 138 180	(44) 4321466
		E 187	
Nome	Cidade/UF	CPF	
GLEBA RIB TIGRE	NOVA LONDRINA/PR	87970000	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Def	Valor	
	2973	358.357,83	
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2020)		Valor	
		137.117,54	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	
		268.768,36	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	
Valor por Estorno		764.243,73	
SETECENTOS E SESSENTA E QUATRO MIL, DUZENTOS E QUARENTA E TRÊS REAIS E SETENTA E TRÊS CENTAVOS			

Houve caracterização de multas nos lançamentos de ofício de conforme o artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96. Tais multas foram aplicadas nos percentuais abaixo explicitados:

INFRAÇÃO – IRPJ – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS E DOAÇÕES - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS – MULTA DE 75%;

INFRAÇÃO - CSLL – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS - MULTA DE 75%;

Lavrou ainda a fiscalização a Representação Fiscal para Fins Penais, que constituiu processo administrativo n.º 10950-732-794/2019-15, considerando que os fatos apontados na ação fiscal, configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária, previstos no inciso I do art. 2.º, da Lei n.º 8.137/1990.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) está às fls. 32/120 dos autos, onde se descreve os procedimentos de fiscalização e a autuação.

A ciência aos autos de infração se deu por via postal (AR) na data de 11/03/2020 - fl. 1.598.

O sujeito passivo impugnou as exigências na data de 10/06/2020, através de petição de fls. 1.602/1.627.

2. RAZÕES DE AUTUAÇÃO

A autuada, Fecularia Lopes Ltda, CNPJ nº 74.175.159/0001-83, é pessoa jurídica de direito privado constituída em 17/01/1994 sob sociedade por ações, nos termos da Lei nº 6.404/76, cadastrada na Receita Federal do Brasil – RFB no CNPJ nº 74.175.159/0001-84, e registrada perante a Junta Comercial do Paraná sob o NIRE nº 41.2.0303184-2, está domiciliada na Rodovia BR 376, S/N, KM 36, Lote 02, Zona Rural, no município de Nova Londrina, Estado do Paraná. Seu objeto social previsto contratualmente constituía-se, ao tempo da autuação, de “compra de mandioca, moagem, agro industrialização, comercialização, importação, exportação, transporte de mandioca e seus derivados, inclusive prestação de serviços a terceiros, comércio no atacado de cimento e cal, comércio no atacado de sais minerais, adubos e fertilizantes, transporte rodoviário de cargas municipal, intermunicipal e interestadual”. Possuía capital social registrado de R\$ 7.730.000,00 (sete milhões, setecentos e trinta mil reais), dividido em 7.730.000 (sete milhões, setecentos e trinta mil) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada, distribuídas entre os sócios PAULO MONTAGNER LOPES, CPF nº 328.573.819-72, e DAVID MONTAGNER LOPES, CPF nº 693.927.499-53, com respectivamente 60% (sessenta por cento) e 40% (dez por cento) das cotas, cabendo a ambos a função de administrador. O Sujeito Passivo indicou o regime tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real e apuração TRIMESTRAL, além de estar sujeito ao regime não-cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da COFINS.

No que tange ao cumprimento das obrigações acessórias assevera a autoridade fiscal (fls. 34/35) que *“ECF apresentada pelo sujeito passivo possui somente os campos cadastrais devidamente preenchidos, os demais campos da referida escrituração foram transmitidos sem qualquer dado informado (campos zerados). Convém ressaltar que o sujeito passivo tentou transmitir, via SPED, uma nova ECD relativa ao ano-calendário de 2015 no dia 04/04/2019, mas sua recepção foi prontamente negada em despacho exarado em 06/05/2019 (vide dossiê de atendimento nº 10010.031714/0419-22). Inconformado com a não possibilidade de transmissão de uma nova escrituração contábil, o sujeito passivo requereu diretamente à fiscalização, em 25/06/2019, a recepção dos arquivos digitais “SpedContabil-74175159000183_41203031842_28_20150101_20151231_G.txt” e “SpedContabil-74175159000183_41203031842_29_20160101_20161231_G”, para fins de retificação dos arquivos ECD, referentes aos exercícios de 2015 e 2016”. Afirma ainda o fiscal “a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), aferiu-se que o sujeito passivo também apresentou todas as declarações devidas nos períodos fiscalizados (mensal) dentro do prazo de entrega, porém sem qualquer débito de IRPJ e CSLL devidos no período, existindo apenas débitos de PIS/Pasep e COFINS informados nos meses de setembro a dezembro de 2015 (há débitos de IRRF em todo o período de 2015). Portanto, não há recolhimentos de IRPJ e CSLL no período de apuração relativo ao ano-calendário de 2015.”* (grifos do original).

O contribuinte registrou em seu Lalur e fez os respectivos lançamentos de exclusão na apuração de seu lucro real de acordo com o abaixo transcrito:

AMIDOS NEVADA LTDA					
LUCRO REAL ANUAL 2017					
	JAN a MAR	ABR a JUN	JUL a SET	OUT a DEZ	
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	ANUAL
Lucro Antes da Contribuição Social e do Imposto de Renda	606.443,41	368.691,91	947.467,45	2.059.151,01	3.981.753,78
ADIÇÕES					
TOTAL ADIÇÕES	-	-	-	-	-
EXCLUSÕES					
(-) Crédito S/ICMS Benefício de Fiscal	606.443,41	368.691,91	947.467,45	2.059.151,01	3.981.753,78
TOTAL EXCLUSÕES	606.443,41	368.691,91	947.467,45	2.059.151,01	3.981.753,78

Trata-se de apuração do IRPJ e da CSLL, com exclusão de valores relativos a crédito presumido de ICMS/PR, classificados, segundo o contribuinte, como Subvenção para Investimentos. Seriam os valores em apreço referentes a crédito presumido de ICMS calculado sobre a venda de fécula de mandioca, amido de mandioca e farinha de mandioca, benefício previsto no Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, nos termos do Decreto nº 12.530/14, que introduziu alterações ao Regulamento do ICMS/PR, estabelecido pelo Decreto nº 6.080/12, preconizado no ANEXO III – Crédito Presumido, Item 8, Nota 1, à alíquota de 70% (setenta por cento) incidente sobre o ICMS incidente sobre as saídas daqueles produtos nas operações interestaduais.

As vendas observadas na ECF estavam compatíveis com o crédito presumido apurado, segundo a fiscalização (TVF, fl. 45).

A autoridade fiscal não admitiu as presentes exclusões por **não atendimento aos requisitos legais** basicamente por duas razões: **inaplicabilidade ao caso concreto devido a natureza jurídica das subvenções não ser de investimento e irregularidade na formação da reserva para incentivos fiscais, cuja destinação foi a distribuição de lucros através da simulação de empréstimos.**

2.1. Da Natureza Jurídica das Subvenções Para Investimento – Inaplicabilidade no Caso Concreto – Não Cumprimento dos Requisitos Legais

Apresenta-se neste relatório apenas as conclusões da autoridade fiscal acerca da inaplicabilidade da exclusão tendo em vista natureza jurídica das subvenções ora em apreço, não ser a exigida pela legislação de regência. Sobre as mudanças legislativas e de interpretação sobre o tema, nos deteremos em maior profundidade no corpo do voto.

Registra na conclusão deste item a fiscalização:

“Com efeito, a concessão de incentivo ou redução de ICMS pelos estados não pode ser indiscriminadamente considerada como subvenção para investimento, tal benefício somente será considerado dessa forma se atender ao requisito da destinação específica para a implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Ao se analisar os dispositivos legais emanados do poder público do Estado do Paraná concessivos do direito creditório presumido na venda de produtos derivados da mandioca, usufruídos pelo sujeito passivo, não foi possível identificar o “animus” do legislador em estabelecer requisitos ou determinar a

destinação específica dos recursos para aqueles contribuintes que fizerem jus ao benefício.

Não há qualquer exigência legal, ou infra legal, impelindo os contribuintes a destinarem os recursos disponibilizados pelo benefício em apreço, de forma genérica ou específica, como condição para a fruição do mesmo.

É forçoso concluir que o benefício estabelecido no Decreto Estadual n.º 6.080/12 não reúne as características intrínsecas apregoadas no caput do art. 30 da Lei n.º 12.973/14 para ser definido e considerado como subvenção para investimentos e, assim, ser excluído da incidência do IRPJ e da CSLL conforme efetuado pelo sujeito passivo no ano-calendário sob verificação fiscal.

Obviamente o benefício foi criado em âmbito estadual para favorecer os contribuintes fabricantes dos produtos relacionados no dispositivo legal, contudo os efeitos se restringem apenas ao imposto estadual.

Convém enfatizar que não há qualquer dispositivo no ordenamento jurídico federal que estende esse benefício específico à apuração dos tributos federais, já que, como visto anteriormente, o §4º, do art. 30, da Lei n.º 12.973/14, determina que somente os benefícios de ICMS que atenderem os requisitos daquela lei devem ser considerados como subvenção para investimentos e assim influenciar na incidência tributária dos tributos federais.

Isto posto, os créditos presumidos de ICMS/PR apurados pelo sujeito passivo não devem ser considerados subvenção para investimentos, nos termos da legislação federal e, conseqüentemente, não possuem autorização legal para que sejam excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL a pagar no ano-calendário de 2015, conforme realizado no LALUR pelo fiscalizado.

2.2. Irregularidade na Formação da Reserva Para Incentivos Fiscais – Distribuição de Lucros – Simulação de Empréstimos.

Quanto ao segundo ponto em que não atendimento aos requisitos legais, através da simulação de mútuos com os sócios, expõe-se de forma sintética as conclusões da autoridade fiscal, deixando a análise mais pormenorizada da simulação para abordagem no voto:

“...foi possível apurar que a empresa somente conseguiu registrar os valores relativos ao crédito presumido de ICMS na conta de Reserva de Incentivos Fiscais e mantê-los sem destinação por conta de manobras contábeis que objetivaram imputar ao repasse de vultoso montante de recursos financeiros aos sócios a condição jurídica de empréstimo, mediante a confecção de contratos simulados de empréstimos realizados entre a empresa e ambos os sócios.

... se a empresa tivesse registrado corretamente em sua contabilidade os repasses de recursos aos seus sócios como distribuição de lucros os valores destinados teriam consumido, integralmente, o lucro líquido do exercício, a reserva de lucros acumulados, a reserva de incentivos fiscais, bem como parte de seu Capital Social.

Em relação ao empréstimo simulado assim descreve o procedimento:

“Os valores envolvidos na operação estariam lastreados em contratos de mútuo firmados junto a empresa FECULARIA LOPES, no ano-calendário de 2014, que foram apresentados no curso do procedimento de fiscalização instaurado na empresa.

...

...os empréstimos contraídos junto à empresa ocorreram, basicamente, para que os recursos fossem utilizados por ambos os sócios na aquisição dos seguintes bens (na pessoa física):

a) 100% (cem por cento) das quotas da sociedade denominada NAVI STARCH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE AMIDOS LTDA, CNPJ n.º 13.844.786/0001-75, no valor de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais), intitulada no bojo dos documentos comprobatórios como “Evento A”;

b) Aquisição de uma área de terras rural denominada Fazenda Quati, no município de Itaúna do Sul, PR, no valor de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais), intitulada no bojo dos documentos como “Evento B”;

c) Aquisição de uma área de terras rural constituída da unificação dos lotes n.º 12, 13 e 14, da Gleba 14, da Colônia Paranavaí, no município de Loanda, PR, no valor de R\$ 1.814.876,00 (um milhão, oitocentos e quatorze mil, oitocentos e setenta e seis reais), intitulada no bojo dos documentos comprobatórios como “Evento C”;

d) Aquisição de uma área de terras rural constituída por parte do lote de terras sob o n.º 27, da Gleba 23, da Colônia Paranavaí, no município de Loanda, PR, no valor de R\$ 2.170.200,00 (dois milhões, cento e setenta mil e duzentos reais), intitulada no bojo dos documentos comprobatórios como “Evento D”;

e) 100% (cem por cento) das quotas da sociedade denominada AMIDOS NAVIRAÍ INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ n.º 03.875.163/0001-06, no valor de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais), intitulada no bojo dos documentos comprobatórios como “Evento E”;

...

Com efeito, em respostas apresentada à fiscalização os fiscalizados lograram êxito em identificar a origem e o destino de todos os pagamentos realizados na aquisição das propriedades, conforme transcrito no “Demonstrativo de Transferências e Pagamentos”, anexado ao presente termo (arquivo digital de planilha eletrônica em formato .xls).

...

..a natureza da operação envolvendo a empresa FECULARIA LOPES LTDA e seus sócios possui característica diversa da propalada inicialmente, pois, segundo os dados levantados e à luz do ordenamento jurídico nacional, as operações financeiras envolvendo a empresa e seus sócios não revelaram ter atributos compatíveis com operações de empréstimo.

....

Isto posto, com fulcro em todas as informações levantadas no curso das fiscalizações foi permitido concluir que, na realidade, as transferências de recursos da empresa para o aumento do patrimônio dos sócios têm a natureza de DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS realizados por aquela em favor destes.

Após a exposição da simulação do mútuo a autoridade fiscal procede a levantamento minucioso que comprova “que as propriedades foram adquiridas em nome dos sócios – pessoa física -, ou seja, os recursos provieram da FECULARIA LOPES e modificaram a condição patrimonial pessoal de ambos os sócios. Vale frisar que nenhuma das propriedades adquiridas foram transacionadas, transferidas ou registradas, em qualquer momento, no patrimônio em nome do sujeito passivo”.

Por fim conclui a autoridade fiscal:

“Mesmo que se tenha argumentos para considerar válida a constituição da subvenção para investimentos realizada pelo sujeito passivo, julga-se de imperiosa importância enfatizar que conforme relatado no item 4.3 (e subitens) deste termo, o sujeito passivo violou o dispositivo preconizado no §2º da Lei nº 12.973/14, posto que se tivesse escriturado devidamente a distribuição de lucros auferidos no período a seus sócios – sem os contabilizar e os considerar como empréstimos - os valores destinados teriam consumido o Lucro Líquido do Período, a Reserva de Lucros Acumulados, a Reserva de Incentivos Fiscais (registrada no valor da teórica subvenção para investimentos) e até mesmo o montante de Capital Social Subscrito.

Ao não registrar contabilmente a distribuição de lucros, o sujeito passivo conseguiu manter inalterada a Reserva de Incentivos Fiscais constituída em contrapartida à exclusão do resultado do período a partir dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS.

.... o sujeito passivo simulou contrato de empréstimos junto aos sócios e, desta maneira, alcançou duplo benefício tributário: a exclusão do crédito presumido de ICMS da tributação do resultado do exercício, bem como o pagamento de recursos aos sócios sem o recolhimento do imposto de renda devido.

De todo o exposto não restou alternativa a não ser considerar que as subvenções para Investimentos na apuração do Lucro Real são inaplicáveis ao caso concreto e deveria, ser glosadas, por inobservância dos requisitos legais para sua aceitação na exclusão do resultado do período.

3. RAZÕES DE DEFESA

Cientificado, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 1.602/1.627) em relação aos autos de infração produzidos. Após relatório dos fatos envolvendo a autuação, discorreu o impugnante sobre a preliminar de decadência e a consequente extinção do crédito tributário, bem como sobre o mérito, na qual defende assertivamente a validade das subvenções, bem como a existência dos empréstimos aos sócios.

3.1. Preliminar. Decadência.

Refere a impugnante que a decadência no caso ora em apreço, dadas as condições envolvidas (lançamento por homologação e falta de recolhimento antecipado), será definida pela previsão do art. 173, inciso I, do CTN, a teor da Súmula 555 do STJ, sem contudo ocorrer qualquer ato que conduza a aplicação deste artigo decorrente da existência de dolo, fraude ou simulação.

A seguir, desenvolvendo raciocínio baseado na regra matriz de incidência tributária, especialmente no critério temporal de ocorrência do gerador afirma:

Como se nota a partir da instrução do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte emprestou aos sócios a quantia de R\$20.000.000,00 (vinte milhões de reais) em 28/12/2014, ou, nos dizeres do Autor-Fiscal, “distribuiu lucros aos sócios” na data de 28/12/2014 sob a forma de empréstimo, data esta que preenche o critério temporal da ocorrência do fato gerador, pois houve ingresso de direitos no patrimônio dos sócios a partir de lucro auferido pelo sujeito passivo.

Inequivocamente, o momento da assinatura dos contratos, que na interpretação do Fisco é a distribuição de lucros, é o que de fato reveste o critério temporal adotado pela norma de regência para caracterizar a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.”

A seguir desenvolve argumentação para afirmar que a disponibilidade jurídica aos sócios se dá ainda 2014:

“...é de se concluir que a regra-matriz de incidência do imposto de renda e da contribuição social considera como critério temporal não o efetivo recebimento de recursos financeiros, mas sim a disponibilização propriamente dita, que não se confunde a distribuição dos lucros em moeda.

...

No caso em tela, o critério temporal que define o dies a quo para início da contagem do prazo decadencial é a apuração do lucro, por ser o momento definitivo da ocorrência do fato gerador.

Assim, afirma o contribuinte que “se em 28/12/2014 houve assinatura de contratos de empréstimos para a suposta distribuição de lucros e tais contratos foram utilizados como base pelo Auditor-Fiscal para apontar a mencionada distribuição, evidente que os lucros apontados já estavam juridicamente disponíveis em 2014, iniciando aí a contagem do prazo decadencial”, cujo termo final foi em 31/12/2019. Como a ciência aos autos de infração se operou em março de 2020, já havia transcorrido o prazo para o lançamento do crédito tributário, e, portanto, decaído já estaria o direito da fazenda pública de constituir tal crédito a seu favor.

3.2. Mérito

3.2.1 Das Subvenções para Investimentos

Afirma a impugnante que o entendimento da autoridade fiscal de que ainda há a necessidade de cumprir requisitos para a fruição do benefício (exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das subvenções para investimentos) está superado. Especificamente com relação ao requisito da destinação específica dos recursos obtidos com benefício para a implantação ou

expansão de empreendimento econômico a Lei Complementar n.º 160/2017(§§ 4º e 5º do art. 30) definiu que tais subvenções no âmbito de ICMS são sempre subvenções para investimento, e portanto, sujeitas a exclusão quando da apuração do lucro real.

Assim cumpre ao contribuinte apenas “*comprovar que os atos concessivos de tais benefícios foram regularizados com o seu registro no CONFAZ para atendimento da Lei Complementar e, neste sentido, a Reclamante faz prova, neste ato, da publicação da Resolução SEFA n.º 297/2018 no Diário Oficial do Estado do Paraná em 26/03/2018*”.

Da mesma forma, afirma que contabilizou corretamente os incentivos fiscais na conta de reserva de incentivos fiscais. Registrou a débito na conta de passivo “ICMS a recolher” e a crédito na conta de resultado (receitas) “crédito presumido de ICMS PR- Decreto 12.530/2014”. Após reverteu para o PL, na conta “Reserva de Subvenção para Investimentos”, nunca distribuídas aos sócios pois tal conta não tinha esta finalidade.

3.2.2. Dos empréstimos aos sócios

Reproduz-se as alegações do impugnante quando a idoneidade/validade do contrato;

Quanto à comprovação de sua existência:

...as informações consignadas pelo instrumento particular, qual seja, a concessão do crédito(mútuo) pela Reclamante em favor dos sócios comprova-se por documentos e informações com efeitos fiscais as quais foram submetidas a análise do Ilustre Auditor Fiscal, que inclusive verificou existir a contrapartida da informação no campo “dívida e ônus reais” na DIRPF do valor correspondente ao empréstimo tomados pelos sócios em face da Reclamante no ano-calendário de 2015, e que tais valores correspondem a aquisição de propriedades registradas em nome dos sócios..;

Quanto à modificação da situação patrimonial dos sócios:

..a contrapartida para tais aquisições é a existência de dívida correspondente ao empréstimo tomado por estes da própria Reclamante, constada na DIPRF destes pelo próprio auditor fiscal, mostrando-se a situação patrimonial destes inalterada!;

Quanto às características jurídico-formais do contrato:

. falta de registro público do contrato, tão somente afasta a presunção de veracidade dos fatos consignados no documento, mas, a efetiva disponibilização do dinheiro pela Reclamante foi confirmada pelo Auditor Fiscal tanto através da movimentações financeiras quanto pelas informações contábeis (DIRPF).

... Nada obstante a quitação dos empréstimos vultuosos não terem ocorrido no tempo que o auditor fiscal gostaria de ter determinado, não há disposição civil que obrigue aos sócios assim proceder.

Quanto ao interesse da impugnante:

...consigne-se que toda a discussão do auditor fiscal é a vultuosidade dos valores que foram repassados em mútuo aos sócios, mas, da mesma forma, este constatou que cada valor emprestado foi efetivamente direcionado para aquisição do patrimônio informado pelos sócios, os quais se relacionam diretamente com o negócio da própria Reclamante, sejam quotas de pessoas jurídicas ou glebas rurais.

Por fim informa que o empréstimo se resolveu pela dação de pagamento de bens efetuado pelos sócios a impugnante, justificando as aquisições pelos sócios dos referidos bens e depois a sua dação, por se tratar de “*negociação complexa com assunção de dívidas bancárias, tributárias e outras obrigações, as quais não podiam, enquanto não estivessem devidamente controladas respingarem na Reclamante, mantendo-se oportuna a distinção entre os negócios*”. Da mesma forma informa ter dado a destinação correta a reserva de incentivos fiscais, uma vez que aumentou o capital social, cumprindo a disposição legal.

Pugna a impugnante, ao final, pela insubsistência do auto de infração em sua integralidade.

É o relatório.

[término do relatório]

DA DECISÃO RECORRIDA: VOTO

Eis as ementas

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

DECADÊNCIA. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO

O marco temporal do prazo decadencial para o Fisco examinar a exclusão de valores na apuração do lucro real, se inicia a partir da sua realização pelo sujeito passivo, não havendo óbice para a fiscalização desconsiderar negócio jurídico simulado que vise encobrir os verdadeiros efeitos tributários por ele pretendidos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS.

As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real.

A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal.

CONTRATO DE MÚTUO. SIMULAÇÃO. CONDIÇÕES DE VALIDADE. Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua existência e validade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS VINCULADOS AO ICMS.

As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real.

A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal.

CONTRATO DE MÚTUO. SIMULAÇÃO. CONDIÇÕES DE VALIDADE. Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua existência e validade.

[início do voto da decisão recorrida]

VOTO

1. TEMPESTIVIDADE

Trata-se no presente processo de impugnação tempestiva. Em que pese o recurso ter sido entregue em 10/06/2020, através de petição de fls. 1.602/1.627, a partir da ciência dos autos de infração ocorrida em 11/03/2020 (fl. 1.598), os prazos processuais estavam suspensos até 30/06/2020, por força da edição da Portaria RFB nº 543/2020, com redação dada pela Portaria RFB nº 936, de 29 de maio de 2020, vigente à época da entrega.

2. PRELIMINAR – Decadência

A impugnante refere a ocorrência da decadência dos lançamentos, visto que os mesmos foram cientificados em março de 2020, quando, em realidade, deveriam ter sido ainda no ano de 2019, já que, ao abrigo do art 173, inciso I do CTN, o prazo final seria em 31/12/2019. Tal afirmação decorre da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL quando da distribuição de lucros realizada por ocasião do empréstimo ainda no AC2014.

Não assiste razão ao contribuinte.

Diferentemente do afirma (*sic*) de forma ardilosa o impugnante, toda a autuação do Fisco se baseia na **simulação** do empréstimo. De forma minuciosa e pormenorizada, que será melhor exposta e analisada no mérito deste voto, a autoridade fiscal comprova que o empréstimo foi utilizado para encobrir a transferência de valores da empresa a terceiros, que resultaram em aquisição de bens para as pessoas físicas dos sócios.

Extensas planilhas foram produzidas pela fiscalização e reproduzidas no item 4.3.2 do TVF (fls. 65/104) onde se demonstrou a existência de lançamentos contábeis referentes a transferência destes recursos da empresa no AC 2015, para que possibilitassem a aquisição de tais bens já referidos no relatório (item 2.2).

Da mesma forma, os lançamentos contábeis que possibilitaram a manutenção do saldo da conta de reserva de incentivos fiscais, constituída em contrapartida à exclusão do resultado, dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS, já que o contribuinte não registrara os pagamentos a terceiros como distribuição de lucros, ocorreram no AC2015.

Todos estes lançamentos sensibilizaram o lucro real de 2015.

Assim os fatos geradores dos lançamentos são as glosas decorrentes da impossibilidade de se aceitar a exclusão destes valores do lucro real de 2015. Portanto, não há que se falar em resultado de 2014, muito menos embasá-lo em negócio jurídico que a autoridade demonstrou ser simulado. Não foi a simulação (empréstimo) que gerou o efeito tributário, porque desta nada surge seara tributária, mas as transferências de valores, que deveriam ter sido a título de lucros distribuídos (que nem lucros eram, porque muito excedentes a estes) no AC2015, que resultaram nos lançamentos. A inexistência do empréstimo é o mote do lançamento, e não a sua pretensa existência que está a comprovar a ocorrência da decadência.

Assim, sobre a decadência arguida, melhor sorte não colhe a recorrente. De fato, a contagem do prazo decadencial vincula-se à data da ocorrência do respectivo fato gerador (art. 113, § 1º, CTN¹), e aqui se submete ao art. 173, inciso I do CTN², porém se tem claro que este só surgiu em 2015, e os lançamentos foram realizados em 2019, com ciência em 2020, não havendo que se falar em decadência.

Ademais, que procedimento o Fisco poderia adotar em relação a contas contábeis ou livros de caráter fiscal (LALUR, por exemplo) onde existissem contas a demonstrar transferências de recursos a terceiros, através de compras de bens que constituíram patrimônio dos sócios, realizados com recursos da PJ, encobertas por negocio jurídico simulado?

Ou seja, a movimentação da máquina administrativa e fiscal visando aferir a regularidade de um evento realizado pelo contribuinte, só pode ser efetivada a partir do exato momento em que este movimento surge, diga-se, quando pode ter – ou não – ocorrido um procedimento com reflexos tributários. Em claras palavras, quando surge o “fato gerador” que dá nascimento à obrigação tributária prevista no artigo 113, § 1º, do CTN.

Neste instante temporal, via lançamento (art. 142, CTN³), o Fisco estará apto a constituir o crédito tributário. Antes, não, porque nada se exteriorizou em termos tributários. Quando saem do estágio de hibernação (ocultação) e se inserem no mundo econômico, financeiro, contábil, enfim, modificam a azienda, os olhos do Fisco podem – e devem – a eles se dirigir de forma a medir sua regularidade.

Aí, e só a partir daí, se o Fisco nada fizer no lustro legal, é que se pode falar em decadência. Em suma, como bem pontuado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, então nesta DRJ10, “não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correção à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em

inúmeras ocasiões, advém dos registros contábeis” (Ac. 1402-001.515 Sessão de 03 de dezembro de 2013).

Não há, pois, como considerar decadente o direito do Fisco de examinar a correção dos procedimentos realizados pelo sujeito passivo, com base nos saldos por ele mesmo informados em contabilidade ou em suas declarações. O marco temporal do prazo decadencial para o Fisco examinar a exclusão de valores na apuração do lucro real, se inicia a partir da sua realização pelo sujeito passivo, não havendo óbice para a fiscalização desconsiderar negócio jurídico simulado que vise encobrir os verdadeiros efeitos tributários por ele pretendidos.

Pelo exposto não se acolhe a preliminar proposta.

3. MÉRITO

3.1 – Das Subvenções para Investimento

A controvérsia existente entre a autoridade fiscal e o impugnante, acerca da possibilidade de exclusão do lucro real das subvenções para investimento decorrente dos incentivos fiscais originários de crédito presumido de ICMS, se resume na amplitude das mudanças ocorridas na legislação quanto a esta matéria. É nitidamente um desacordo quanto a interpretação de tais mudanças.

A matéria foi recentemente abordada na Solução de Consulta COSIT n.º 11 de 04 de março de 2020, que tem efeito vinculante, conforme art 9º da IN RFB n.º 1.396/2013⁴. Pede-se licença para transcrever vários pontos abordados nesta solução, uma vez que discorreu sobre as modificações trazidas pela novel legislação à matéria, bem como definiu a amplitude do benefício, matérias que aqui se discute. A seguir se destacam estes pontos:

(...)

Fundamentos

(...)

10. *O Parecer Normativo (PN) CST n.º 112, de 1978, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, disciplinou, para fins tributários, que a subvenção se verifica quando:*

“(...)O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do CHAMADO CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

11. *Definidas as características da subvenção, é importante destacar o tratamento tributário conferido a elas pela legislação. Nesse tocante, vislumbram-se duas espécies de subvenção cujo recebimento acarreta para a pessoa jurídica impactos tributários distintos.*

12. *Em primeiro lugar, existem as chamadas subvenções correntes, de caráter mais genérico, normatizadas pela Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

13. Outro tipo presente na legislação é a subvenção para investimento. Esta espécie foi introduzida inicialmente pelo Decreto-Lei (DL) n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e teve sua forma de registro alterada pela Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014:

DL n.º 1.598, de 1977:

“Art. 38 (...)

(...)§ 2º - 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

Lei n.º 12.973, de 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:

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.

(...)”

14. Vê-se, portanto, que a legislação do imposto de renda apresenta essas duas modalidades de subvenções, que originam consequências tributárias diferenciadas: as subvenções correntes, para custeio ou operação; e as subvenções para investimento. À luz dos dispositivos transcritos, as subvenções correntes devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, elas são e sempre foram consideradas como receitas operacionais; já as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

15. No que toca às subvenções para investimento, deve-se salientar que a mudança da forma com que elas devem ser registradas (evidenciada na alteração normativa posta pela Lei nº 12.973, de 2014, em relação ao que dispunha o DL nº 1.598, de 1977) não trouxe maiores alterações para fins tributários. Pelo contrário, o recente normativo teve o condão exatamente de adequar a legislação tributária às novas normas e critérios contábeis adotados, objetivando a manutenção dos impactos tributários antes verificados.

16. Na disciplina anterior, essas subvenções tanto poderiam compor o resultado não operacional do exercício, como, alternativamente, serem registradas diretamente no patrimônio líquido, à conta de reserva de capital, desde que observados os requisitos impostos pela legislação, situação em que tais subvenções não seriam computadas na determinação do lucro real. Pelo regramento atual, em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.

17. Vale frisar que essa regra de exclusão das subvenções para investimento do cômputo do lucro real é extensível também à apuração da base de cálculo da CSLL, por força do caput do art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014, segundo o qual aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49.

18. O já mencionado PN CST n.º 112, de 1978, ao traçar um paralelo entre a subvenção regulada pelo art. 44, IV, da Lei n.º 4.506, de 1964, e a disposta no § 2º do art. 38 do DL n.º 1.598, de 1977, traz relevantes esclarecimentos acerca das diferenças entre subvenções correntes e para investimentos:

“(…)2.5 (...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

(…)

2.6 (...) o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Essa dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo DL n.º 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial (...).

(…)2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST n.º 02/78 (DOU 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST n.º 143/73 (DOU 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL n.º 1.598/77.

2.12. Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não apenas basta o ‘animus’ de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

(…)7. Conclusão

7.1. Ante o exposto o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do

exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

(...)II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III – As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenção para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior; (...)

19. Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item “II”, as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Donde se depreende que o traço diferenciador marcante entre esta espécie de subvenção e as subvenções do tipo corrente, nos termos do multicitado PN, reside na finalidade da subvenção, a qual, no primeiro caso, deve estar necessariamente atrelada à aplicação em bens ou direitos utilizados com o fim de implantação ou expansão de empreendimento econômico.

20. Vale destacar que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, em sua publicação original incorporou em seu texto a compreensão acima manifestada, a qual, diga-se, vigora desde a década de 70:

“Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no 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 No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.”

21. Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar, introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o objeto daquilo que é disciplinado tanto pelo PN CST nº 112, de 1978, quanto pela IN RFB nº 1.700, de 2017, faz com que esses atos normativos devam ser interpretados à luz do novo paradigma.(grifou-se)

22. A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a

publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 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:

*(...)**§ 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)***

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)” (grifou-se)

23. A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção. (grifou-se)

24. Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

Art. 198.....

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.” (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

25. Vale destacar ainda o caráter retroativo da novidade, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160, de 2017:

“Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual

publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.”

26. Constata-se que a nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975. Para tanto, impõem-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017. (grifou-se)

Portanto a partir da edição da Lei Complementar nº 160 de 2017, não cabe mais fazer qualquer distinção quanto aos incentivos e benefícios fiscais atinentes ao ICMS. Assim não assiste razão à autoridade fiscal ao afirmar que “tal benefício somente será considerado dessa forma se atender ao requisito da destinação específica para a implantação ou expansão de empreendimento econômico”.

Com as modificações introduzidas na Lei 12.973/2014, pela Lei Complementar, tal entendimento foi mitigado, constituindo novo paradigma interpretativo.

Continua necessária, conforme explicita a solução de consulta, a correta contabilização destas subvenções, bem como a comprovação da existência do benefício junto ao CONFAZ. Quanto a este último requisito o contribuinte faz prova (fls. 1660/1676) de tal exigência ter sido satisfeita.

3.2 – Simulação de Empréstimo – distribuição de lucros

Quanto a irregularidade na formação da reserva para incentivos, afirma a autoridade fiscal que somente manobras contábeis possibilitaram manter os valores relativos ao crédito presumido de ICMS na conta de reserva de incentivos fiscais (fl. 157). Para isto utilizou contratos simulados de empréstimos entre a empresa e os sócios.

Por seu turno a impugnante assevera que contabilizou conforme a melhor técnica contábil a constituição da reserva, conforme preceitua a lei complementar citada, utilizando-se de contas de resultado (outras receitas) para contabilizar as receitas advindas do crédito presumido, depois verteu os valores debitando esta conta e creditando a conta de reserva de incentivos fiscais conta de patrimônio líquido.

Em que pese ter sido ampliada a fruição das subvenções atinentes ao ICMS, sem a necessidade de se perquirir a real intenção da concessão do benefício (se para custeio, ou investimento) a legislação, como se observou na solução de consulta acima, manteve regras em relação a contabilização e ao uso da dita reserva. Isto ficou claro na inserção do § 8º do art. 198 da IN 1700 (decorrência do art. 30 da Lei 12.973/2014), que ocorreu após a edição da Lei Complementar. Tal artigo ficou assim definido:

“Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão

computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no 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 No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de

empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.(grifou-se)

A alegação da impugnante de que seus lançamentos contábeis seguiram a legislação, preservando a íntegra da reserva constituída, tomada isoladamente, mostra a realidade que ela pretende ver exposta, porém não mostra a realidade fática.

O lançamento e toda a auditoria fiscal implementada baseia-se em que a simulação de negócio jurídico (empréstimo) está justamente a serviço desta ficção. Para manter tal integridade e observar os ditames legais, manobras contábeis foram levadas a efeito para verter recursos da empresa para terceiros, na aquisição de bens que constituíram patrimônio pessoal dos sócios, sem caracterizar tais transferências como distribuição de lucros, isentos ou não.

Neste sentido, não há dúvida de que os recursos provieram da Fecularia Lopes e constituíram acréscimo patrimonial pessoal de ambos os sócios. Verificação minuciosa nas operações de aquisição das 5 propriedades pelos sócios (fl. 64) foi realizada pela autoridade fiscal, levantando, na contabilidade da empresa, pormenorizadamente, por aquisição(contratos), todas os lançamentos contábeis referentes a estas transferências, cujas operações estão relatadas nos itens 4.3.2 do TVF (fls. 64/104).

Trata-se de trabalho de auditoria consistente, ao qual o impugnante não logrou contrapor, que revela o valor de R\$ 10.104.329,43, originário do sujeito passivo, e utilizado nas aquisições de propriedades em nome dos sócios. Tal importe acrescido de R\$ 1.030.000,00 proveniente do sócio Paulo Montagner Lopes somou a quantia total de R\$ 11.134.329,43 de valor pago nas operações no AC2015 (fls. 105/110)

Por óbvio, que estes valores poderiam ser transferidos da empresa para os sócios, a título de distribuição de lucros, isentos ou tributados, ou na redução do capital, por exemplo. Porém tais recursos eram de tal monta que, como afirma a autoridade fiscal, teriam consumido o Lucro Líquido do Período, a Reserva de Lucros Acumulados, a Reserva de Incentivos Fiscais e até mesmo o montante de Capital Social Subscrito.

Qual então a solução adotada pela impugnante para manter a reserva de incentivo fiscais intacta e assim não incorrer na inobservância da lei? Responda-se, simular uma operação de empréstimo de tal forma que mantivesse a reserva e o PL da empresa intocado, apesar de sangrar os recursos da companhia com aquisições em nome dos sócios. Recorde-se que a dita reserva, como já explicitado (incisos I e II da Lei 12.973/2014), só poderia ser utilizada para absorção de prejuízos, se já consumidas as reservas de lucros, e para aumento de capital.

Assim toda a manobra contábil se apoia no empréstimo simulado.

Quais as características foram apontadas pela autoridade fiscal (fls. 59/60) nos contratos de mútuo apresentados à fiscalização e firmados entre os sócios e a empresa, que levaram a conclusão da simulação?

... o mutuante aceitaria livremente a prorrogação do prazo para a liquidação, sem punição de acréscimos de atualização monetária e de juros sobre o valor pactuado, quando da liquidação pelos mutuários;

... os contratos de mútuo apresentados foram formalizados por meio de instrumento particular e assinados pelos contraentes sem que houvesse reconhecimento de firma das assinaturas dos mutuários e do mutuante, bem como não consta que tenha havido sua transcrição no Registro de Títulos e Documentos;

... causa estranheza o fato dos mútuos firmados juntos aos sócios da empresa... inexistir punição ou aumento pecuniário no caso de inadimplemento ou descumprimento do prazo de devolução dos recursos tomados;

... não foi apresentado pelo sujeito passivo, tampouco pelos sócios da empresa, qualquer aditivo ao contrato que pudesse revelar que o mesmo tenha sido prorrogado para além do prazo inicialmente pactuado, 30/06/2016;

... partir dos elementos coligidos no curso do procedimento fiscal, bem como nas informações coletadas na fiscalização empreendida concomitante na empresa, constatou-se que os mútuos nunca foram quitados por qualquer um dos sócios, posto que não houve o pagamento de qualquer parcela ou valores a título de adimplemento da obrigação contratual.

A partir do levantamento da autoridade fiscal e dos argumentos do impugnante (descritos no relatório – item 3.2.2), segue-se, então, à análise dos indícios em torno da efetividade das operações de mútuo sob a atmosfera que cercava a atividade da sociedade impugnante ao tempo dos fatos.

O primeiro indício de que não ocorreram verdadeiras operações de empréstimo diz respeito à situação econômica da interessada. É crível que uma sociedade com capital social de R\$ 7.300.000,00, abra uma linha de crédito aos seus sócios de R\$ 20.000.000,00? Que somente no AC2015 adquira com recursos próprios e em nome destes, por conta da linha de crédito aberta, bens no valor de R\$ 10.104.329,43? De regra, a empresa deve tem por meta aplicar seus recursos em operações que estejam de acordo com seu objeto social. O empréstimo de recursos da companhia caminha em sentido contrário. Havia previsão de emprestar-se quase 3 vezes o capital social da empresa. Somente no primeiro ano emprestou-se valor 40% superior. Não há dúvidas que diante do tamanho da empresa, tratava-se de quantias vultuosas de recursos, que não se pode deixar de considerar, estavam sendo retiradas da operação da empresa.

Mas qual seria a motivação dessa crescente entrega de valores aos acionistas? Vejamos as palavras da interessada na impugnação (fls. 1626):

“Ora, conforme relatado durante toda a verificação fiscal, os recursos provenientes dos empréstimos foram todos utilizados na aquisição do referido patrimônio intimamente relacionado com o negócio da Reclamante, e não utilizado à revelia da empresa em prol dos sócios. Ao contrário, a pessoa física dos sócios foi utilizada para efetuar as aquisições, em especial, das pessoas

jurídicas e dos imóveis a elas relacionados por se tratar de negociação complexa, com assunção de dívidas bancárias, tributárias e outras obrigações, as quais não podiam, enquanto não estivessem devidamente controladas respingarem na Reclamante, mantendo-se oportuna a distinção entre os negócios.”(Grifou-se e sublinhou-se.)

A afirmação da impugnante de que as aquisições realizadas em nome dos sócios têm relação com a atividade da empresa não se sustenta. No objeto social da empresa (fl. 151) nada há mencionado sobre a investimentos em outras pessoas jurídicas ou plantio de produtos agrícolas que justificassem as aquisições de empresas ou áreas rurais. Trata-se de empresa comercial e agroindustrial típica.

Por outro lado, as manifestações acima, mencionam discutível e pouco crível hipossuficiência da empresa em relação ao sócios. Quanto mais complexas as negociações, mais elas têm condições de ser assumidas por empresas, e não por pessoas físicas, como sustenta a impugnante. São as empresas que possuem aparato técnico, jurídico e administrativo, além de condições econômicas e financeiras para fazer frente as ditas obrigações complexas assumidas, e não, o contrário.

De outra parte tais negócios renegam a autonomia patrimonial que dissocia os interesses da companhia daqueles dos seus acionistas ou administradores individualmente considerados. Conclui-se, das palavras da interessada, que as operações foram conduzidas por uma parte (sócios) em função da necessidade da outra parte (Fecularia Lopes) que as suportou, tendo por foco aplicações nos diferentes negócios que esta última conduz. O patrimônio da entidade e, por conseqüência, a atividade empresarial organizada em seu entorno, não se deve confundir com o patrimônio e o empreendimento de seus sócios, sob pena de completa descaracterização da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e seus sócios.

Prosseguindo, foram observadas as formalidades contratuais?

Os sócios assinaram os referidos contratos (dois instrumentos) nas posições de mutuante, por Fecularia Lopes Ltda, e de mutuário, em nome próprio (fls. 190/193), tendo o cuidado de, como ambos tinha poder de administração, naquele em um era mutuário, assinava o outro como representante da mutuante, no outro instrumento invertiam-se as posições. Tal procedimento denota clara tentativa de esconder a confusão de papéis, que, ao se comparar ambos os contratos, surge a real a intenção.

Não houve a intervenção de testemunhas. O CC não exige tal participação (art. 221), mas a norma processual a requer para fins da constituição de título executivo extrajudicial (art. 784, III, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). Se é incumbência do administrador zelar pelos interesses da companhia, a falta da participação das testemunhas milita em favor da presunção da inexistência fática do negócio, posto que não foram adotados os critérios legais para a eventual retomada dos valores em juízo (constituição de título executivo extrajudicial). Não havia interesse nisso? Mais um forte indício de que o negócio empréstimo não existiu de fato.

Ademais, o Fisco é um terceiro. Somente o registro faz com que o alegado contrato opere efeitos a respeito de terceiros (art. 221 do CC). A falta da observância desse critério exonera o Fisco da consideração formal do documento.

Havia encargos em favor da interessada nessa pretensa relação de mútuo?

Vejamos os contratos (fls. 190/192):

“III-O MUTUÁRIO se compromete a restituir à mutuante a quantia mutuada, no total ou parcialmente até o dia 30 de junho de 2016, sem acréscimos de atualização monetária e ou juros sobre o valor ora pactuado. Caso o MUTUÁRIO não liquide o saldo na data pré-determinada, será livremente aceito pelo MUTUANTE a possibilidade de prorrogação desse prazo para liquidação, sem punição de acréscimos de atualização monetária e ou juros sobre o valor pactuado neste instrumento, quando da sua liquidação pelo MUTUÁRIO.”

Veja-se a situação. Mesmo a interessada emprestando quantia vultuosa, retirando de sua operação, os administradores emprestaram dinheiro a si próprios, sem qualquer cobrança de juros, através de instrumentos que não seriam executáveis? Mais um forte indício de que o negócio empréstimo não existiu de fato.

Por derradeiro, quanto aos indícios em torno da inexistência fática dos alegados empréstimos, cabível perquirir em torno da devolução dos recursos. O impugnante fez referência na impugnação a devolução dos recursos através da cessão de alguns bens adquiridos com o dinheiro do mútuo (fl. 625/626). De plano há que se referir, que documento público algum junta a impugnante aos autos que comprove esta transferência de propriedade dos sócios para a empresa dos aludidos bens cedidos.

Ora, se era uma cessão temporária e os fatos que foram verificados (empréstimos e transferências dos valores aos sócios) pela autoridade fiscal ocorreram de 2014 até 2015, por qual motivo o impugnante juntou aos autos provas da efetiva devolução dos recursos muito tempo após ao encerramento do ano-calendário 2015? Trata-se de lançamentos, de sua própria contabilidade em **31/12/2019**, quatro anos após os fatos originários, quase dois anos após o início da ação fiscal e a três meses da ciência dos lançamentos.

Já se estava em fins de 2019. A dívida dos sócios montava R\$ 19.985.076,00 em 31 de dezembro de 2017, e havia, como acima destacou-se, previsão de quitação total ou, pelo menos parcial até 30 de junho de 2016! O impugnante nada falou a respeito de eventuais quitações efetuadas nos anos posteriores, mesmo que parciais, como alega ser a praxe das partes. O descumprimento desta cláusula, e o silêncio a respeito, é um forte indício de que o negócio empréstimo não existiu de fato.

Assim, diante de um quadro fático de indícios vários e congruentes, entende-se provada a realização simulada de empréstimos da interessada em favor dos sócios. Não há, pois, reparo a fazer neste ponto ao trabalho fiscal, reafirmando-se a validade do lançamento e de sua fundamentação.

Uma vez afastado o negócio jurídico simulado, cai por terra toda argumentação da impugnante em relação a contabilização correta da reserva de incentivos fiscais, não se observando os ditames do §2º da Lei 12.973/14, uma vez que a transferência dos recursos aos sócios, se contabilizados de forma correta, consumiriam não somente a referida reserva, mas todo o patrimônio líquido da empresa naquele momento.

4. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por não acolher a preliminar de nulidade suscitada e julgo improcedente a impugnação apresentada, de forma a manter integralmente a exigência do crédito tributário em face da interessada.

[**término do voto da decisão recorrida**]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 07 de dezembro de 2020 da decisão recorrida, a Interessada apresentou seu Recurso Voluntário em 06 de janeiro de 2021, onde após breve digressão dos fatos e do decisório de primeira instância acerca das subvenções para investimentos, afirma que, então, “Resta a controvérsia tão somente, portanto, quanto ao atendimento do outro requisito qual seja, a correta contabilização destas subvenções.”

No mais, repete várias passagens já percorridas na sua impugnação, acrescentado outras alegações

A Recorrente, conforme documentação contábil anexada a sua impugnação, comprova que utilizou as subvenções com vistas ao aumento de seu capital social e ao contrário do que afirma o acórdão recorrido anexou não só os ajustes contábeis que comprovaram tal utilização em prol da empresa, como ainda, as alterações de contrato social que comprovam a elevação do capital social da empresa em valores compatíveis com a reserva de lucros.

Ora, as alterações do contrato social comprovando a elevação do capital social da Recorrida e sua subsidiária são documentos públicos, idôneos e capazes de fazer prova perante a autoridade julgadora sendo corroboradas por toda a documentação contábil que embasou o referido aumento de capital social, demonstrando-se que tal aumento de capital social decorreu efetivamente da reversão ao patrimônio da Recorrida de todos os recursos provenientes das subvenções.

É incontroverso que os recursos provenientes das subvenções foram os recursos utilizados para aquisição das propriedades rurais, conforme relatados no acórdão:

“Neste sentido, não há dúvida de que os recursos provieram da Fecularia Lopes e constituíram acréscimo patrimonial pessoal de ambos os sócios. Verificação minuciosa nas operações de aquisição das 5 propriedades pelos sócios (fl. 64) foi realizada pela autoridade fiscal, levantando, na contabilidade da empresa, pormenorizadamente, por aquisição(contratos), todas os lançamentos contábeis referentes a estas transferências, cujas operações estão relatadas nos itens 4.3.2 do TVF”

Por outro lado, com os ajustes contábeis anexados a impugnação e alteração dos contratos sociais (documentos públicos), é inquestionável que os referidos investimentos foram revertidos integralmente ao aumento do capital societários da Recorrente, cumprindo assim, os requisitos do art. 198 da IN 1700.

Toda a discussão acerca da simulação de atos e manobras contábeis forçadas para maquiar a distribuição de lucros torna-se evidentemente despicienda, o patrimônio dos sócios não sofreu acréscimo compatível com a distribuição de lucros pretendida pela Autoridade Fiscal e mantida pela Autoridade julgadora, devendo o auto de infração ser anulado!

[...]

O comando legal não consigna limitação temporal para a realização do aumento do capital societário da empresa, opção utilizada pela Recorrente para destinação das subvenções e o que a lei não exige, a autoridade fiscal, cuja atividade é vinculada, não pode exigir, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária!

[...]

No mais, traz alegações acerca da legitimidade das aquisições dos bens a cargo dos sócios, que a negociação estas aquisições pelos sócios gerava maior segurança aos vendedores, comenta dispositivos da legislação civil citados na decisão recorrida, além de contestar a posição fiscal quanto aos contratos não estabelecerem incidência de encargos moratórios e repetir situações já elencadas na impugnação e arremata:

As operações foram finalizadas na contabilidade da Recorrente sem nenhum impeditivo legal que tenha sido pontuado no acórdão recorrido, porque a legislação permitia e ainda estava em tempo de demonstrar o quão regular foi a operação de aquisição das propriedades em nome dos sócios com vistas ao posterior aumento de capital social da Recorrente, havendo correlação entre a efetiva utilização do saldo de empréstimos aos sócios elevando assim o valor total para R\$ 19.985.076,00, reconhecido no balanço da Recorrente da seguinte forma:

O saldo da referida conta foi integralmente liquidado com a dação em pagamento dos seguintes bens e direitos efetuada pelos sócios à Reclamante:

- a) 100% das quotas da sociedade empresarial Navi Starch pelo valor de R\$ 8.000.000,00(oito milhões de reais);*
- b) Área rural denominada Fazenda Quati, com 335,20 há no valor de R\$ 8.000.000,00(oito milhões de reais);*
- c) Área rural denominada área Bertassi com 30,24 alq no valor de R\$ 1.814.876,00;*
- d) Área Sobral Filho (36,17 alq.) no valor de R\$ 2.170.200,00;*

Não houve apontamento pelo acórdão recorrido de nenhum dispositivo de lei que a Recorrente tenha ferido ao fechar as operações de utilização das subvenções para investimentos, demonstrada inequivocamente que houve efetivo aumento de seu capital social mediante a utilização das subvenções para investimentos.

Ora, se não há proibição legal para a efetivação dessas operações não há ocorrência do fato gerador do tributo!

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Antes de qualquer comentários acerca da suposta simulação envolvendo a empresa e seus sócios na questão empréstimo x contrato de mútuo, inicio por transcrever o **artigo 30 da Lei nº 12.973, de 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.

A Recorrente, tanto na sua Impugnação quanto no Recurso Voluntário, reitera que procedeu de acordo com a legislação supra, pois "...demonstrada inequivocamente que houve efetivo aumento de seu capital mediante a utilização das subvenções para investimentos."

Em outras passagens de seu recurso voluntário, neste mesma linha argumentativa:

A Recorrente, conforme documentação contábil anexada a sua impugnação, comprova que utilizou as subvenções com vistas ao aumento de seu capital social....

Ora, as alterações do contrato social comprovando a elevação do capital social da Recorrida e sua subsidiária são documentos públicos, idôneos e capazes de fazer prova perante a autoridade julgadora sendo corroboradas por toda a documentação contábil que embasou o referido aumento de capital social, demonstrando-se que tal aumento de capital social decorreu efetivamente da reversão ao patrimônio da Recorrida de todos os recursos provenientes das subvenções.

É incontroverso que os recursos provenientes das subvenções foram os recursos utilizados para aquisição das propriedades rurais, conforme relatados no acórdão:

"Neste sentido, não há dúvida de que os recursos provieram da Fecularia Lopes e constituíram acréscimo patrimonial pessoal de ambos os sócios. Verificação minuciosa nas operações de aquisição das 5 propriedades pelos sócios (fl. 64) foi realizada pela autoridade fiscal, levantando, na contabilidade da empresa, pormenorizadamente, por aquisição(contratos), todas os lançamentos contábeis referentes a estas transferências, cujas operações estão relatadas nos itens 4.3.2 do TVF"

Por outro lado, com os ajustes contábeis anexados a impugnação e alteração dos contratos sociais (documentos públicos), é inquestionável que os referidos investimentos foram revertidos integralmente ao aumento do capital societários da Recorrente, cumprindo assim, os requisitos do art. 198 da IN 1700.

O comando legal não consigna limitação temporal para a realização do aumento do capital societário da empresa, opção utilizada pela Recorrente para destinação das subvenções e o que a lei não exige, a autoridade fiscal, cuja atividade é vinculada, não pode exigir, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária!

Os repasses de recursos aos sócios, na condição de contrato de mútuo, para a aquisição dos bens e propriedades mencionadas e descritas no **TVF** se deram em **2014**:

Os Contratos de Mútuos apresentados à fiscalização, firmados entre os sócios DAVID MONTAGNER LOPES e PAULO LOPES MOTAGNER com a FECULARIA LOPES LTDA no dia 28/12/2014, revelaram que a empresa teria concedido a cada sócio um limite de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) que poderiam ser sacados ou transferidos da empresa sem data prévia, desde que houvesse recursos disponíveis na empresa (vide Contratos.pdf em anexo).

A autoridade fiscal destaca que as propriedades foram adquiridas em nome dos sócios pessoa física, ou seja, **“os recursos provieram da FECULARIA LOPES e modificaram a condição patrimonial pessoal de ambos os sócios”**. (grifo do original)

Destaca também a autoridade fiscal:

Vale frisar que nenhuma das propriedades adquiridas foram transacionadas, transferidas ou registradas, em qualquer momento, no patrimônio em nome do sujeito passivo.

Após descrever minuciosamente como foram feitos os pagamentos para as empresas vendedoras dos bens e propriedades para os sócios, a autoridade fiscal pode concluir:

4.3.3. Totalização dos Valores

Com fulcro em toda as informações e nos documentos citados anteriormente, foi possível constatar que os sócios do sujeito passivo se utilizaram de recursos provenientes da empresa, sob a justificativa de empréstimos contraídos junto a essa, para viabilizar a aquisição de patrimônio pessoal sem o regular cumprimento das obrigações contábeis, fiscais e tributárias.

Impende mencionar que em momento algum os recursos financeiros provenientes das contas correntes do sujeito passivo passaram pelas contas correntes de seus sócios, pelo menos no que se refere às operações realizadas no ano-calendário de 2015.

Sempre por ordem e responsabilidade dos sócios os recursos eram repassados diretamente aos terceiros envolvidos nas operações.

Retornando para as posições defendidas no recurso, a recorrente reitera que utilizou os recursos da Reserva de Incentivos Fiscais para a aquisição das propriedade rurais e que *“os referidos investimentos foram revertidos integralmente ao aumento do capital societário da Recorrente, cumprindo, assim, os requisitos do art.198 da IN 1700.”*

Todas estas propriedades foram adquiridas em 2014/2015, ao passo que o aumento de capital a que se refere a Recorrente se deu em **01 de junho de 2020**, registrado na junta comercial em 04 de junho de 2020, conforme documento que trouxe em sua Impugnação:

FECULARIA LOPES LTDA
CNPJ N.º 74.175.159/0001-83
DÉCIMA SÉTIMA ALTERAÇÃO CONTRATUAL
NIRE N.º 412.0303184-2

PAULO MONTAGNER LOPES, brasileiro, casado sob regime de Comunhão Universal de Bens, Empresário, nascido em 17/04/1959 em Nova Londrina – PR, residente e domiciliado na Cidade de Nova Londrina, Estado do Paraná, sito à Rua Paranavaí, n.º 127 – Centro, CEP 87970-000, portador da Cédula de Identidade Civil RG n.º 1.889.943 SSP-PR e CPF sob n.º 328.573.819-72 e **DAVID MONTAGNER LOPES**, brasileiro, casado sob regime de Comunhão Universal de Bens, Empresário, nascido em 07/07/1968 em Nova Londrina - PR, residente e domiciliado na Cidade de Nova Londrina, Estado do Paraná, sito Av. Silvestre Dresch, n.º 364 – Centro, CEP 87970-000, portador da Cédula de Identidade Civil RG n.º 4.820.968-8 SSP-PR e CPF sob n.º 693.927.499-53; únicos sócios componentes da sociedade empresarial que gira sob o nome de **FECULARIA LOPES LTDA**, com sede e foro na Cidade de Nova Londrina, Estado do Paraná, sito à Estrada Divisória, S/N, Chácaras 138, 180 e 187 da Gleba Ribeirão do Tigre, CEP 87970-000, com Contrato Social arquivado na Junta Comercial do Estado do Paraná sob n.º 412.0303184-2 em 25/01/1994, e última alteração sob n.º 20201583356 em 17/04/2020, inscrita no CNPJ sob n.º 74.175.159/0001-83, **Resolvem por este instrumento particular de alteração alterarem seu Contrato Social regidas pelas cláusulas e condições seguintes:**

CLÁUSULA PRIMEIRA:- Fica criada a partir desta data uma filial na Cidade de Marilena, Estado do Paraná, sito à Estrada do Porto Maringá, S/N, Lote 119 a 120-A – Zona Rural, CEP 87960-000, tendo como objeto social: **"CULTIVO, COLHEITA E PLANTAÇÃO DE MANDIOCA, MILHO E SOJA"**.

CLÁUSULA SEGUNDA:- O capital social no valor de R\$ 7.730.000,00 (sete milhões, setecentos e trinta mil reais), divididos em 7.730.000 (sete milhões, setecentas e trinta

FECULARIA LOPES LTDA
CNPJ N.º 74.175.159/0001-83
DÉCIMA SÉTIMA ALTERAÇÃO CONTRATUAL
NIRE N.º 412.0303184-2

mil) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, fica elevado para R\$ 32.721.362,70 (trinta e dois milhões, setecentos e vinte e um mil, trezentos e sessenta e dois reais e setenta centavos), divididos em 32.721.362 (trinta e dois milhões, setecentas e vinte e uma mil e trezentas e sessenta e duas) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, com reservas de incentivos fiscais, tendo um aumento de R\$ 24.991.362,70 (vinte e quatro milhões, novecentos e noventa e um mil, trezentos e sessenta e dois reais e setenta centavos).

CLÁUSULA TERCEIRA:- O capital social no valor de R\$ 32.721.362,70 (trinta e dois milhões, setecentos e vinte e um mil, trezentos e sessenta e dois reais e setenta centavos), divididos em 32.721.362 (trinta e dois milhões, setecentas e vinte e uma mil e trezentas e sessenta e duas) quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, integralizadas em moeda corrente no País, assim, subscritas:

SÓCIOS	QUOTAS	VALOR – R\$
PAULO MONTAGNER LOPES	19.632.817	R\$ 19.632.817,62
DAVID MONTAGNER LOPES	13.088.545	R\$ 13.088.545,08
TOTAL	32.721.362	R\$ 32.721.362,70

CLÁUSULA QUARTA:- À vista das modificações ora ajustadas, consolida-se o contrato social, com a seguinte redação.

[...]

CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMEIRA:- Fica eleito o foro da Cidade de Nova Londrina, Estado do Paraná, para dirimir quaisquer dúvidas oriundas da presente contrato sociais.

Os sócios estão de acordo com o presente contrato e que assinaram em via única.

Nova Londrina-Pr., 01 de Junho de 2.020.

Assinatura Digital

Assinatura Digital

PAULO MONTAGNER LOPES

DAVID MONTAGNER LOPES

[,,]



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital
Secretaria de Governo Digital
Departamento Nacional de Registro Empresarial e Integração

Página 9 de 9

ASSINATURA ELETRÔNICA

Certificamos que o ato da empresa FECULARIA LOPES LTDA consta assinado digitalmente por:

IDENTIFICAÇÃO DO(S) ASSINANTE(S)	
CPF	Nome
32857381972	PAULO MONTAGNER LOPES
69392749953	DAVID MONTAGNER LOPES

O Termo de Início de Procedimento Fiscal data de 01 de outubro de 2018, com ciência em 09 de outubro, tendo a autoridade fiscal feito intimação solicitando vários documentos e esclarecimentos, tendo recebido contrato social e suas alterações, no caso, recebeu até a 15ª Alteração Contratual.

A Recorrente adquiriu bens e propriedades de terceiros provenientes de recursos, como ela mesmo afirma, da Reserva de Incentivos Fiscais, em desacordo, portanto, com as situações/operações permitidas à utilização desta reserva, nos termos do art.30 da Lei 12.973/2014, transcrito linhas atrás neste voto.

A afirmação da Recorrente de que “...o comando legal não consigna limitação temporal para a realização do aumento do capital societário da empresa...” é verdade, mas não no sentido que quer a Recorrente.

O aumento de capital é uma das possibilidades da utilização da Reserva de Incentivos Fiscais, sem que haja nenhuma repercussão tributária, mas, conforme até aqui relatado, o registro do referido aumento só se efetivou por força de uma ação fiscal e bem após a utilização da Reserva para a aquisição de bens e propriedades de terceiros, algo que não se pode concordar.

Daí a **simulação** ocorrida, então ora desmascarada pela ação fiscal, e esta sim, se inexistisse, poder-se-ia afirmar que a situação encontrada pela autoridade fiscal possivelmente ainda estaria deste modo, sem qualquer aumento de capital, permanecendo a Reserva de Incentivo Fiscal intacta no patrimônio da empresa.

Nas palavras da autoridade fiscal;

Contudo, em que pese tenha sido identificada a forma como os recursos foram transferidos e, sendo assim, incorporados ao patrimônio dos sócios, a fiscalização concluiu, com base na análise dos fatos e dos documentos apresentados, que a natureza da operação envolvendo a empresa FECULARIA LOPES LTDA e seus sócios possui característica diversa da propalada inicialmente, pois, segundo os dados levantados e à luz do ordenamento jurídico nacional, as operações financeiras envolvendo a empresa e seus sócios não revelaram ter atributos compatíveis com operações de empréstimo.

De fato, havia um limite de R\$ 20.000.000,00 nos Contratos de Mútuos para cada sócio, o crédito concedido não sofreria nenhuma espécie de encargos moratórios ou juros, caso não pagassem no vencimento (30/06/2016) poderiam prorrogar livremente o saldo devido, os contratos formalizados por instrumento particular sem registro forense, e, ainda, nas palavras da autoridade fiscal:

De fato, a partir dos elementos coligidos no curso do procedimento fiscal, bem como nas informações coletadas na fiscalização empreendida concomitante na empresa, constatou-se que os mútuos nunca foram quitados por qualquer um dos sócios, posto que não houve o pagamento de qualquer parcela ou valores a título de adimplemento da obrigação contratual. [destaques do original].

Percebe-se que durante a ação fiscal a Recorrente, contrariamente ao assumido no recurso, defendia que as propriedades foram adquiridas com origem nos contratos de mútuo.

Nas palavras da autoridade fiscal:

Julga-se imperioso destacar, antes de detalhar cada operação, que as propriedades foram adquiridas em nome dos sócios – pessoa física -, ou seja, os recursos provieram da FECULARIA LOPES e modificaram a condição patrimonial pessoal de ambos os sócios. Vale frisar que nenhuma das propriedades adquiridas foram transacionadas, transferidas ou registradas, em qualquer momento, no patrimônio em nome do sujeito passivo.

É o que basta, este julgador não precisa, necessariamente, rebater toda e qualquer alegação da parte se já se mostrou convicto o suficiente e com voto devidamente fundamentado para a conclusão do litígio posto.

Por fim, me resta partilhar do conclusivo e correto trabalho fiscal, ocasião em que reproduzo seu desfecho por meio do elucidativo resumo, no TVF, da infração em debate (destaques são do original]:

Mesmo que se tenha argumentos para considerar válida a constituição da subvenção para investimentos realizada pelo sujeito passivo, julga-se de imperiosa importância enfatizar que conforme relatado no item 4.3 (e subitens) deste termo, o sujeito passivo violou o dispositivo preconizado no §2º da Lei nº 12.973/14, posto que se tivesse escriturado devidamente a distribuição de lucros auferidos no período a seus sócios – sem os contabilizar e os considerar como empréstimos - os valores destinados teriam consumido o Lucro Líquido do Período, a Reserva de Lucros Acumulados, a Reserva de Incentivos Fiscais (registrada no valor da teórica subvenção para investimentos) e até mesmo o montante de Capital Social Subscrito.

Ao não registrar contabilmente a distribuição de lucros, o sujeito passivo conseguiu manter inalterada a Reserva de Incentivos Fiscais constituída em contrapartida à exclusão do resultado do período a partir dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS.

Frisa-se, novamente, que a legislação veda a destinação da Reserva de Incentivos Fiscais, constituída a partir das Subvenções para Investimentos, que não seja para: I) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II) aumento do capital social; conforme disposto nos incisos I e II da Lei nº 12.973/14.

A manutenção do saldo contábil da conta de Reserva de Incentivos Fiscais somente ocorreu porque o sujeito não registrou os pagamentos realizados aos sócios – para aquisição de propriedades – como distribuição de lucros.

Pelo contrário, para manter esse saldo e não descumprir o dispositivo legal que impede a destinação diversa da reserva o sujeito passivo simulou contrato de empréstimos junto aos sócios e, desta maneira, alcançou duplo benefício tributário: a exclusão do crédito presumido de ICMS da tributação do

resultado do exercício, bem como o pagamento de recursos aos sócios sem o recolhimento do imposto de renda devido.

Portanto, os valores considerados como Subvenções para Investimentos na apuração do Lucro Real serão objeto de glosa no presente procedimento fiscal, por inobservância dos requisitos legais para sua aceitação na exclusão do resultado do período.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano