



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722875/2020-85
RESOLUÇÃO	1301-001.240 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	RENAULT DO BRASIL S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Marcelo Izaguirre da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.649/1.696) interposto em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (DRJ06) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/37) lavrados para exigir IRPJ, CSLL e Multa Regulamentar dos anos-calendário de 2017 a 2019, em função da

constatação das seguintes infrações: (i) glosa de despesas com juros em excesso incorridas em 2017, decorrente de empréstimo com coligada, em função da aplicação das regras de subcapitalização (art. 24 da Lei nº 12.249/10), (ii) adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a receitas de subvenção governamental recebidas do Estado do Paraná – esta desdobrada em duas partes –, (iii) falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada e (iv) apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

Por bem sintetizar as infrações, adoto parte do relatório formulado pelo acórdão recorrido:

O procedimento fiscal culminou com a lavratura de Autos de Infração com apuração de valores devidos de IRPJ (fl. 2/17), de CSLL (fl. 19/31), incluindo Multa Isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais devidas, e de Multa Regulamentar pela apresentação de Escrituração Contábil Fiscal

(ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas (fl. 33/36), com a discriminação dos seguintes valores, na data do lançamento (22/06/2020):

Discriminação	Principal	Multa (75%)	Juros	Multa Isolada	Total
IRPJ	51.306.475,24	38.479.856,42	6.567.768,10	4.632.254,69	100.986.354,45
CSLL	18.478.971,08	13.859.228,30	2.365.604,39	7.339.710,37	42.043.514,14
Multa Regulamentar	43.950.410,19				43.950.410,19
Total	113.735.856,51	52.339.084,72	8.933.372,49	11.971.965,06	186.980.278,78

A autuação fiscal decorreu da apurações das seguintes infrações:

- a) Adição, ao lucro real e base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2017, de despesas não necessárias decorrentes do excesso de juros incorridos com empréstimo intercompany realizado com a controladora RENAULT SAS, da França (subcapitalização);
- b) Adição, ao lucro real e base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2017, das receitas de subvenção governamental em virtude de descumprimento das condições previstas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014;
- c) Adição, ao lucro real e base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2017 e de 2018, do saldo do lucro líquido apurado face a ausência de constituição da reserva de incentivos fiscais da subvenção governamental excluída em períodos anteriores (2014, 2015 e 2016);
- d) Multa regulamentar pela entrega da ECF de 2017 e de 2018 com incorreções, inexatidões e omissões;
- e) Multa isolada sobre as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL devidas no ano-calendário de 2017 e não recolhidas.

Em decorrência das novas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas no procedimento fiscal, foi procedida, de ofício, à compensação de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, com a

conseqüente redução dos saldos passíveis de compensação em períodos posteriores, nos termos constantes da Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ (fl. 16/17) e da Planilha de Compensação de Base Negativa da CSLL (fl. 30/31). [...]

1. Despesas não necessárias. Excesso de juros incorridos com empréstimo intercompany realizado com a controladora RENAULT SAS (França). Subcapitalização.

A infração aqui tratada consiste na glosa de despesas com juros incorridos em excesso (subcapitalização), face aos regramentos contidos no art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010 e Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011.

Constatou-se que a fiscalizada recebeu empréstimo intercompany de sua controladora RENAULT SAS, informado na Nota Explicativa nº 18 das Demonstrações Financeiras de 2017 e registrado no Passivo Não Circulante. Conforme resposta à intimação, foram dois empréstimos: o primeiro, de R\$ 333.920.000,00, com início em 12/04/2017; e o segundo, de R\$ 365.540.000,00, com início em 31/05/2017; perfazendo um total de R\$ 699.460.000,00.

Intimada a apresentar as atas de assembléias que autorizaram os empréstimos, os contratos ou documentos equivalentes que formalizaram os empréstimos intercompany e demonstrar como foram contabilizados os valores recebidos, a fiscalizada apresentou os contratos de empréstimo bem como os contratos de câmbio da remessa dos valores. Também informou que não houve pagamento de juros em 2017 face a carência até 2019, estipulada no contrato, e listou todos os lançamentos contábeis dos valores recebidos e dos juros incorridos no ano de 2017.

A fiscalizada foi novamente intimada a relacionar todos os empréstimos, mútuos e financiamentos existentes no ano de 2017 (dívidas de curto e longo prazo contabilizados no passivo), com o intuito de verificar a existência de outros possíveis empréstimos e juros contabilizados em favor da controladora RENAULT SAS. Em resposta, foram apresentadas três planilhas: “Fiscalização Dívida 2017 Receita Federal.xlsx”, contendo todas as dívidas, contratos de empréstimo e juros de 2017; “POSIÇÕES.xlsx”, contendo relação dos adquirentes das debêntures emitidas em 2016; e “RENAULT.xls”, contendo a evolução dos juros e amortizações das debêntures emitidas.

Em análise dos documentos apresentados, constatou-se que o único empréstimo/financiamento existente entre a fiscalizada e sua controladora RENAULT SAS no ano de 2017 é aquele relativo ao empréstimo intercompany informado nas Notas Explicativas, de modo que a verificação de possível excesso de juros/subcapitalização se deu sobre os juros incorridos nesse empréstimo.

A “subcapitalização” foi instituída pelos arts. 24 e 25 da Lei nº 12.249, de 2010. No art. 24, são fixados limites para os juros pagos ou creditados a pessoa física ou jurídica vinculada residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou

dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado. Já o art. 25 trata dos juros pagos ou creditados a pessoa física ou jurídica constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado. No caso concreto, interessa observar o art. 24, pois os juros incorridos se referem a empréstimo obtido da controladora da fiscalizada sediada na França, país não considerado paraíso fiscal. A matéria também foi regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011.

Primeiramente, para se verificar se ocorreu excesso de juros em relação aos limites fixados na lei, no inciso I do art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, necessário verificar o valor do patrimônio líquido da fiscalizada a partir de abril/2017, mês em que ocorreu o primeiro empréstimo intercompany, e a participação da controladora RENAULT SAS no patrimônio líquido (PL) da fiscalizada:

Art. 24. (...)

I – no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Por meio dos balancetes mensais extraídos da ECD, foi possível identificar o PL da fiscalizada relativo aos meses de 04/2017 a 25/10/2017 (em 26/10/2017 houve aumento do capital social da empresa integralizado pela controladora):

Tabela 03: Valor do PL da Fiscalizada x participação da controladora

Data	Valor do PL da FISCALIZADA	Participação da Controladora RENAULT SAS – 99,85%	Limite máximo de endividamento = 2x a participação da controladora no PL da FISCALIZADA
30/04/2017	R\$ 249.128.067,12	R\$ 248.754.375,02	R\$ 497.508.750,04
31/05/2017	R\$ 249.128.067,12	R\$ 248.754.375,02	R\$ 497.508.750,04
30/06/2017	R\$ 249.128.067,12	R\$ 248.754.375,02	R\$ 497.508.750,04
31/07/2017	R\$ 249.128.067,12	R\$ 248.754.375,02	R\$ 497.508.750,04
31/08/2017	R\$ 249.128.067,12	R\$ 248.754.375,02	R\$ 497.508.750,04
30/09/2017	R\$ 249.128.067,12	R\$ 248.754.375,02	R\$ 497.508.750,04
25/10/2017	R\$ 249.128.067,12	R\$ 248.754.375,02	R\$ 497.508.750,04
31/10/2017	R\$ 1.392.154.329,12	R\$ 1.390.066.097,63	R\$ 2.780.132.195,26

A primeira parcela do empréstimo intercompany recebida em 04/2017, no valor de R\$ 333,92 milhões, representou cerca de 1,3 vezes o PL da fiscalizada naquele mês, encontrando-se dentro dos limites definidos pelo inciso I do art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010. Da mesma forma, a dívida existente em 31/10/2017, de cerca de 790 milhões, representou cerca de 0,57 vezes o PL da fiscalizada, também enquadrando-se dentro do limite da norma legal.

O período de interesse na análise para verificação dos limite de excesso de juros ou subcapitalização se restringiu de 05/2017 a 25/10/2017, dia anterior à integralização de capital ocorrida.

Apurou-se que os limites de endividamento com empresas ligadas estipulados pelo inciso I do art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, foram extrapolados pela fiscalizada e que parte das despesas com juros incorridos naquele período são indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

A metodologia a ser empregada para apuração dos limites de endividamento e excesso de juros considerados indevidos encontra-se definida nos arts. 7º e 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011: [...]

O valor do endividamento total da fiscalizada com sua controladora RENAULT SAS, incluindo os juros incorridos e não pagos (art. 7º, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011), foi assim demonstrado:

Tabela 04: Endividamento total

Data	Cta. 171109 - Empréstimo a Pagar – Matriz LP	Cta. 164210 – Empréstimo a Pagar Matriz Curto Prazo	Cta. 164308 – Juros a Pagar s/ Empréstimos Matriz ⁹	Endividamento Total
31/05/2017	699.460.000,00	0,00	1.473.450,82	700.933.450,82
30/06/2017	699.460.000,00	55.540.000,00	3.175.818,53	758.175.818,53
31/07/2017	699.460.000,00	41.080.000,00	5.797.648,97	746.337.648,97
31/08/2017	699.460.000,00	49.240.000,00	13.024.205,35	761.724.205,35
30/09/2017	699.460.000,00	49.140.000,00	17.568.384,10	766.168.384,10
25/10/2017	699.460.000,00	49.140.000,00	26.618.483,21 ¹⁰	775.218.483,21

⁹ Juros incorridos no mês acrescido do saldo de juros acumulado até o mês anterior, conforme Razão da conta contábil 0000661160 - Despesas Juros s/ Empréstimos Matriz (fl. 1230).

¹⁰ Os juros incorridos no mês 10/2017 foram calculados na proporção de 25/31 avos, face à integralização de capital ocorrida em 26/10/2017 [(R\$ 11.222.122,90 / 31) * 25] = R\$ 9.050.099,11.

O excesso de juros, considerado indedutível na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL, de acordo com a metodologia definida no art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011, foi assim demonstrado:

Tabela 05: Apuração do excesso de juros considerado indedutível

Data	Endividamento Total ¹¹ (C)	Limite máximo de endividamento ¹² (B)	Despesas com juros incorridos no mês ¹³ (D)	Juros dedutíveis A = (B/C) x D	Juros indedutíveis E = D – A
31/05/2017	700.933.450,82	497.508.750,04	1.473.450,82	1.045.826,35	427.624,47
30/06/2017	758.175.818,53	497.508.750,04	1.702.367,71	1.117.079,72	585.287,99
31/07/2017	746.337.648,97	497.508.750,04	2.621.830,44	1.747.712,43	874.118,01
31/08/2017	761.724.205,35	497.508.750,04	7.226.556,38	4.719.917,01	2.506.639,37
30/09/2017	766.168.384,10	497.508.750,04	4.544.178,75	2.950.746,52	1.593.432,23
25/10/2017	775.218.483,21	497.508.750,04	9.050.099,11 ¹⁴	5.808.044,56	3.242.054,55

¹¹ Apurado na Tabela 04.

¹² Apurado na Tabela 03.

¹³ Razão conta contábil 0000661160 – Despesas Juros s/ Empréstimos Matriz (fl. 1230).

¹⁴ Os juros incorridos no mês 10/2017 foram calculados na proporção de 25/31 avos, face à integralização de capital ocorrida em 26/10/2017 [(R\$ 11.222.122,90 / 31) * 25] = R\$ 9.050.099,11.

Intimada a respeito, a fiscalizada informou que não efetuou ajustes na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2017, em relação ao excesso de despesas com juros incorridos entre 05/2017 e 10/2017.

Portanto, parte das despesas com juros incorridos entre 05/2017 e 25/10/2017, que excederam o limite de endividamento total da fiscalizada com a RENAULT SAS, deve ser considerada despesa não necessária à atividade da fiscalizada, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, e não dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Este excesso está sendo adicionado de ofício ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, conforme determina o § 1º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011.

2. Adição ao Lucro Real do ano-calendário de 2017 das receitas de subvenção governamental em virtude do descumprimento das condições previstas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

No curso do procedimento fiscal foram analisados os valores excluídos pela fiscalizada na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs da ECF 2018 (AC 2017), relativos ao “Código 167.01 (-) Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento”. O valor da exclusão foi de R\$ 540.792.306,96.

As exclusões analisadas no procedimento fiscal são as informadas na ECF (AC 2017) transmitida em 27/07/2018. No curso da ação fiscal, a fiscalizada transmitiu ECF Retificadora para os anos-calendário de 2014 a 2018 – a retificadora do AC 2014 foi transmitida em 26/12/2019 e as retificadoras dos AC 2015 a 2018 foram transmitidas em 10/02/2020. A ciência ao TIAF se deu em 04/11/2019, portanto, todas as retificadoras foram transmitidas após a ciência do início do procedimento fiscal.

A fiscalizada foi devidamente cientificada por meio do TIAF de que a partir de sua ciência ficava excluída a sua espontaneidade, observação que também constou de todos os demais termos de intimação. Nos termos do art. 895 do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 2018), a declaração retificadora não produzirá efeitos quando apresentada após o início do procedimento fiscal.

Constatou-se que a fiscalizada não informou na ECF as contas contábeis relacionadas à exclusão efetuada no código “167.01”. Intimada a informar a origem de tais exclusões e as contas patrimoniais e/ou de resultado a que se referem, a fiscalizada informou a origem e as contas contábeis relacionadas às exclusões, dentre as quais encontra-se a conta contábil “0000771730 – Subvenção Governamental”, cujo montante excluído no AC 2017 foi de R\$ 220.105.055,66.

Passou-se, então, a analisar se tais exclusões atendem aos requisitos estabelecidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. A empresa foi intimada a esclarecer que tipo de subvenção governamental foi registrada no “conta contábil nº 771730”, detalhando o funcionamento do benefício, forma de contabilização, fundamentação legal, termos de acordo, protocolos e demais documentos que concederam o benefício.

Em resposta, a fiscalizada informou que se trata de subvenção para investimento prevista no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, concedida pelo Estado do Paraná, alcançando os seguintes benefícios:

“(i) foi fixada a suspensão do recolhimento de ICMS pela Fiscalizada nas operações de importação de matérias-primas, partes, peças para fabricação, peças para a revenda e veículos automotores para revenda, sendo o recolhimento realizado no momento da saída dos produtos para a venda ou revenda no mercado interno;

“(ii) foi fixada a suspensão do pagamento de ICMS nas operações de importação de máquinas e equipamentos utilizadas nos processos produtivos de unidades industriais da Fiscalizada construídas a partir de 2011 no Paraná, sendo o pagamento realizado nos 48 meses subsequentes ao mês no qual ocorreu a entrada do item;

“(iii) foi concedido à Fiscalizada o crédito presumido de ICMS sobre o valor das operações de saída de veículos em operações internas ou interestaduais, nos termos dos art. 10-A e 10-B do Decreto nº 630/2011 e alterações promovidas pelos Decreto nº 7.808/2013 e Decreto nº 11.468/2014;

“(iv) foi reduzida para 1% a alíquota de ICMS incidente sobre vendas de veículos elétricos “plug-in” classificados nas posições NCM 8704.9000 e 8703.9000 até o final de 2017;

“(v) foi diferido o pagamento de ICMS da conta de energia elétrica e gás natural durante o período de oito anos contados a partir da assinatura do termo do Protocolo de Intenções, nos termos do art. 9º do Decreto nº 630/2011.”

A fiscalizada se comprometeu a oferecer diversas contrapartidas, como: ampliação da unidade fabril, criação de mil novos postos de trabalho, criação de um novo centro de tecnologia e engenharia, reinvestimento de 1% dos incentivos em ações sociais.

Quanto à contabilização da subvenção, informou que reconheceu em seu resultado o valor integral das despesas com tributos e, no mesmo ato, reconheceu uma receita de subvenção para investimento correspondente, equivalente ao valor dos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da subvenção, anulando assim o efeito em resultado decorrente do reconhecimento da despesa em valor integral, conforme previsto no Pronunciamento Técnico CPC nº 7, e que ao final do exercício foi constituída uma “Reserva de Incentivos Fiscais” equivalente ao valor da receita de subvenção para investimento reconhecida ao longo do ano-calendário.

Em análise da ECD da fiscalizada, verificou-se que foi constituída em 12/2017 a “Reserva de Incentivos Fiscais” (conta nº “00009106682 – NS RESERVA DE SUBVENÇÃO”), no valor de R\$ 220.105.055,66, que corresponde ao saldo final da conta de resultado nº “0000771730 – SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL” no ano-calendário de 2017:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/2017	0000910682	NS Reservas de subvenção	C	220.105.055,66	715.789.734,27	C	PROVISÃO RESERVA PARA SUBVENÇÃO 2017
31/12/2017	0000910682	NS Reservas de subvenção	D	220.105.055,66	495.684.678,61	C	PROVISÃO RESERVA PARA SUBVENÇÃO 2017
31/12/2017	0000910682	NS Reservas de subvenção	C	220.105.055,66	715.789.734,27	C	RESERVAS - 0910682 NS Reservas de subvenção 2017

Nas “Demonstrações Financeiras de 2017”, publicadas no site da fiscalizada, em especial no item “Nota Explicativa “21.a”, constata-se que, em virtude do lucro apurado em 2017, foram calculados os dividendos mínimos obrigatórios correspondentes a 5% sobre o lucro líquido ajustado, equivalente a R\$ 16.806 milhões, fato que está destacado nas “demonstrações das mutações do patrimônio líquido” que faz parte das Demonstrações Financeiras:

Figura 05: Recorte das Demonstrações Financeiras de 2017

	Notas explicativas	Atribuível ao acionista controlador			Lucros (Prejuízos) acumulados
		Capital social	Reserva para subvenção de investimentos	Reserva legal	
Saldos em 1 de janeiro de 2016		1.255.209	495.685	33.618	(1.097.762)
Dividendos e juros sobre capital próprio pagos pela controlada		-	-	-	-
Prejuízo do exercício		-	-	-	(437.624)
Juros sobre capital próprio distribuídos em 2016 pela controlada		-	-	-	-
Saldos em 31 de dezembro de 2016		1.255.209	495.685	33.618	(1.535.386)
Lucro líquido do exercício		-	-	-	353.816
Integralização de capital social	21	1.138.682	-	-	-
Constituição de reserva legal	21.c	-	-	17.691	(17.691)
Constituição de reserva de subvenção para investimento	21.b	-	220.105	-	(220.105)
Constituição da reserva de lucros	21.a	-	-	-	(99.214)
Dividendos e juros sobre capital próprio pagos pela controlada	21.a	-	-	-	(16.806)
Juros sobre capital próprio distribuídos em 2017 pela controlada		-	-	-	-
Saldos em 31 de dezembro de 2017		2.393.891	715.790	51.309	(1.535.386)

Assim, como a fiscalizada distribuiu dividendos obrigatórios calculados sobre o lucro líquido ajustado do AC 2017, verificou-se se foi observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para que as subvenções de investimento não fossem computadas na determinação do Lucro Real. Com base na disposição legal, para que as subvenções de investimento não sejam computadas na determinação do Lucro Real, estas não podem integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

A Solução de Consulta Cosit nº 109, de 2017, esclarece que “as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do Lucro Real, desde que sejam registradas em Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para os fins de que trata o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Em caso de destinação diversa da prevista nesse dispositivo, a parcela correspondente deverá ser tributada”. Além disso, também diz que “uma das hipóteses de destinação da reserva que implica na tributação das subvenções é a sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Dessa forma, caso a pessoa jurídica utilize parte das subvenções para investimento registradas em Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, a parcela destinada a este fim deverá ser computada na determinação do lucro real”.

A fiscalizada foi intimada a apresentar memória de cálculo dos valores que compuseram a base de cálculo na apuração dos dividendos e JCP distribuídos no AC de 2017, com o objetivo de verificar se foi cumprido o dispositivo legal. De acordo com a Nota Explicativa “21.a”, os dividendos obrigatórios correspondem a 5% do lucro líquido ajustado e somaram R\$ 16.806 milhões no AC 2017.

Em resposta, assim se manifestou a fiscalizada:

Conforme demonstrações financeiras de 2017, a Fiscalizada informa que apurou um lucro líquido contábil de R\$ 353.816 milhões em 2017.

Desse total de lucro líquido, foi constituída Reserva Legal, nos termos do Artigo 193 da Lei das S.A., no valor de R\$ 17.691 milhões.

Ademais, a parcela do lucro que correspondia às subvenções para investimento, no valor de R\$ 220.105 milhões, foi devidamente registrada e segregada em conta de reserva de subvenção para investimento.

Parcela adicional de R\$ 99.214 milhões foi alocada à constituição de reserva de lucro. Finalmente, houve a distribuição de dividendos mínimos obrigatórios de 5% conforme prevê o estatuto da empresa, no valor de R\$ 16.806 milhões (**doc. 10**). Note-se, portanto, que não houve pagamento de JCP no ano-calendário de 2017, mas somente de dividendos conforme demonstrativo já indicado no termo.

De acordo com as demonstrações financeiras e a ECD, assim fica demonstrada a base de cálculo para a distribuição dos dividendos obrigatórios de 5%:

Tabela 06: Reconstituição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios do AC 2017

Descrição	Cálculos	Valor R\$
Lucro Líquido do Exercício (LLE)		353.816.683,78
Reserva Legal (a)	5% sobre o Lucro Líquido do Exercício (LLE)	17.690.834,19
Lucro Líquido Ajustado (b) ou base de cálculo dos dividendos	Lucro Líquido do Exercício (LLE) – Reserva Legal (a)	336.125.849,59
Dividendos obrigatórios distribuídos	5% sobre o Lucro Líquido Ajustado (b)	16.806.292,48

De acordo com a “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido” da fiscalizada do AC 2017, fica evidenciado que a Subvenção Governamental para Investimentos recebida integrou a base de cálculo dos dividendos obrigatórios pela fiscalizada no referido ano:

Tabela 07: Parte das Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, AC 2017, publicadas nas Demonstrações Financeiras de 2017

Descrição	Capital Social	Reserva para Subvenção de Investimentos	Reserva Legal	Lucro (prejuízos) acumulados	Reserva de Lucros
Lucro Líquido do Exercício (LLE)	-	-	-	353.816	-
Integralização de Capital Social	1.138.682	-	-	-	-
Constituição da Reserva Lega	-	-	17.691	(17.691)	-
Constituição da Reserva de Subvenção para Investimento	-	220.105	-	(220.105)	-
Constituição de Reserva de Lucros	-	-	-	(99.214)	99.214
Dividendos em JCP pagos pela controlada	-	-	-	(16.806)	-
Saldos em 31 de dezembro de 2017	2.393.891	715.790	51.309	(1.535.386)	99.214

Ficou comprovado que o total da “Reserva de Incentivos Fiscais” constituída em 2017 (“Reserva de Subvenção para Investimentos”), de R\$ 220.105.055,66, integrou a base de cálculo dos dividendos obrigatórios, em descumprimento ao que determina o inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que enseja a tributação do referido valor. O cômputo do valor na determinação do lucro real também se encontra esclarecido na Solução de Consulta Cosit nº 109, de 2017.

Assim, descumprindo a regra legal, o total do valor da “Reserva de Incentivos Fiscais” que constituiu exclusão na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs na ECF do AC 2017, correspondente a R\$ 220.105.055,66, foi adicionada de ofício, para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme determina o art. 198, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

3. Adição ao Lucro Real do saldo do lucro líquido de 2017 e 2018, face a ausência da constituição da Reserva de Incentivos Fiscais da Subvenção Governamental excluída em períodos anteriores.

A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, em seu art. 198, § 5º, determina que os valores da “Reserva de Incentivos Fiscais” excluídos na parte “A” do e-Lalur e do e-Lacs devem ser controlados na parte “B” para serem adicionados quando descumpridas as condições previstas na norma. Contudo, na ECF da autuada, nos AC 2014 a 2018, não foi identificada nenhuma conta na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs para controle das exclusões das subvenções governamentais.

Intimada a respeito, a fiscalizada informou que retificou suas ECF dos AC 2014 a 2018 em 02/2020 (portanto, após início da ação fiscal), realocando na parte “B” os valores que se encontravam informados na parte “A” dos livros fiscais.

De acordo com a resposta da fiscalizada e informações da ECF, os valores de “Subvenção Governamental para Investimento” excluídos na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL foram os seguintes:

Tabela 08: Subvenção Governamental excluída na apuração do Lucro Real

Conta 771730 – Subvenção Governamental	
2014	R\$ 211.934.718,71
2015	R\$ 170.975.346,53
2016	R\$ 180.705.281,56
2017	R\$ 220.105.055,66
2018	R\$ 279.286.405,67

Na ECD, constatou-se que, nos AC 2017 e 2018, a fiscalizada constituiu “Reserva de Incentivos Fiscais” de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; porém, para os AC 2014 a 2016, tal reserva não foi constituída. Intimada a esclarecer se foi constituída “Reserva de Incentivos Fiscais” em relação às subvenções governamentais excluídas na apuração do Lucro Real dos AC 2014 a 2016, informou a fiscalizada que “não foi constituída reserva de incentivo fiscal, em razão de termos tido prejuízo contábil”.

De acordo com a ECD e ECF, e também na resposta apresentada, mesmo tendo excluído as subvenções governamentais na parte “A” do e-Lalur e do e-Lacs dos AC 2014 a 2016, a fiscalizada não constituiu a “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente (art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014), em razão de prejuízo contábil apurado naqueles períodos.

Contudo, o § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 determina que, se no período de apuração o contribuinte apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976 (“Reserva de Incentivos Fiscais”), esta “deverá ser constituída à medida em que forem apurados lucros nos períodos subseqüentes”.

Pelo dispositivo legal, a partir do PA em que o contribuinte apurar lucro contábil, este deve constituir não somente a “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente à parcela de subvenção de investimento excluída da parte “A” do e-Lalur deste mesmo PA, mas deve também, na medida dos lucros apurados, constituir “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente às subvenções de investimentos não computados para fins de determinação do Lucro Real em exercícios anteriores nos quais se apurou prejuízo contábil ou lucro contábil inferior à parcela de subvenções governamentais excluídas na parte “A” do e-Lalur destes exercícios.

Ou seja, para que a subvenção não seja computada na determinação do Lucro Real, o contribuinte tem a obrigação de constituir/registrar o valor excluído da parte “A” do e-Lalur e do e-Lacs em “Reserva de Incentivos Fiscais”, mesmo que tal registro ou constituição ocorra em períodos subseqüentes.

No presente caso, a fiscalizada passou a apurar lucro contábil nos AC de 2017 e 2018. Assim, além da “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente aos valores de subvenções para investimento reconhecidos no resultado destes exercícios, o contribuinte deveria destinar o lucro líquido destes exercícios para a reconstituição da reserva que deixou de ser constituída nos exercícios anteriores (2014 a 2016), em razão dos prejuízos contábeis apurados nestes períodos.

Nos AC de 2017 e 2018, mesmo após a constituição da “Reserva Legal” e constituição da “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente aos valores de subvenção governamental excluídos destes períodos, ainda haveria saldo do lucro líquido do exercício que deveria ter sido utilizado para a reconstituição da reserva de lucros que deixou de ser constituída nos exercícios anteriores:

Tabela 09: Lucro Líquido do Exercício x Reserva de Incentivos Fiscais x Subvenção para Investimento

Descrição	2014	2015	2016	2017	2018
Lucro Líquido do Exercício – LLE ¹⁷ [x]	-270.064.285,64	-827.697.821,67	-437.623.380,91	353.816.683,78	335.035.449,31
Reserva Legal [y]	0,00	0,00	0,00	17.690.834,19	0,00
Reserva de Incentivos Fiscais [z]	0,00	0,00	0,00	220.105.055,66	279.286.405,67
Saldo LLE ((x)-[y]-[z])	-	-	-	116.020.793,93 [a]	55.749.043,64 [b]
Total Saldos LLE ([a]+[b])				171.769.837,57	
Descrição	2014	2015	2016	2017	2018
Subvenção Governamental ¹⁸	211.934.718,71 [c]	170.975.346,53 [d]	180.705.281,56 [e]	220.105.055,66	279.286.405,67
Total subvenções excluídas sem constituição de Reserva de Incentivo Fiscal ((c)+[d]+[e])	563.615.346,80			-	-

Nos termos do dispositivo legal, a “Reserva de Incentivos Fiscais” somente poderá ser utilizada para a absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros (com exceção da “Reserva Legal”), ou para o aumento do capital social.

Além disso, para que as subvenções não sejam computadas na determinação do Lucro Real, tais não podem integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Ou seja, as subvenções governamentais reconhecidas no resultado podem ser

excluídas na determinação do Lucro Real, desde que sua destinação fique restrita às hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, podendo-se inferir, também, que um dos propósitos de tais regras seria impedir que eventuais lucros apurados em razão das subvenções governamentais reconhecidas no resultado fossem distribuídos aos sócios ou titular por meio de restituição de capital ou por meio de pagamento de dividendos.

Nos termos da resposta ao TIF, bem como da ECD e Demonstrações Financeiras de 2017 e 2018, confirmou-se que os saldos restantes do lucro líquido destes anos tiveram outro fim que não a reconstituição da “Reserva de Incentivos Fiscais”, que deveria ter sido constituída relativa à subvenção governamental excluída na apuração do Lucro Real dos anos de 2014 a 2016, períodos em que a fiscalizada apurou prejuízo contábil:

Tabela 10: Destinação do Lucro Líquido do Exercício

	AC 2017	AC 2018
Lucro Líquido do Exercício	353.816.683,78	335.035.449,31
Destinação:		
Constituição de Reserva Legal	17.690.834,19	
Constituição de Subvenção para Investimento (do próprio exercício)	220.105.055,66	279.286.405,67
Constituição de Reserva de Lucros	99.214.501,45	
Dividendos Propostos	16.806.292,48	
Absorção de Prejuízos Acumulados		55.749.043,64
Saldo após as destinações	0,00	0,00

As próprias Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras de 2017 informam que após a constituição da “Reserva Legal” e da “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente à subvenção governamental reconhecida no resultado e excluída da parte “A do e-Lalur deste mesmo exercício, o restante do Lucro Líquido do exercício foi destinado à constituição de reserva de lucros e distribuição de dividendos, nada sendo alocado à reconstituição da “Reserva de Incentivos Fiscais” relativa ao período de 2014 a 2016. O mesmo ocorreu em 2018, de acordo com as Notas Explicativas, onde o contribuinte informou que após a constituição da “Reserva de Incentivos Fiscais” do próprio exercício, o restante dos lucros foi utilizado para absorção dos prejuízos acumulados.

Não obstante a fiscalizada tenha utilizado o saldo do lucro líquido de 2018 para absorver prejuízos acumulados, isso não a dispensa da necessidade de constituição (ou reconstituição) da “Reserva de Incentivos Fiscais” das subvenções governamentais excluídas de períodos anteriores. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, esclarece que a “Reserva de Incentivos Fiscais” somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos desde que, anteriormente, já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da “Reserva Legal”. No caso, o contribuinte não constituiu a “Reserva de Incentivos Fiscais” com o saldo do lucro líquido contábil apurado, e esta, sim (a reserva), poderia ser utilizada para absorção de prejuízos, depois de utilizadas as demais reservas.

A fiscalizada possuía, ao final de 2018, de R\$ 995.076.139,94 na conta “2.03.02.01.11 – Reserva de Incentivos Fiscais” que poderia ter sido utilizado para absorção de prejuízos acumulados e não o foram:

673	92.507		2.03.02.01	RESERVAS DE CAPITAL			767.096.864,72	273.371.143,99	599.909.796,97	1.093.637.507,70
67			2.03.02.01.01	Agio na Emissão de Ações	A	3	0,00	0,00	0,00	0,00
68			2.03.02.01.02	Reserva Especial de Agio na Incorporação	A	3	0,00	0,00	0,00	0,00
676	92.510		2.03.02.01.03	Alavancagem de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição	A	3	0,00	0,00	0,00	0,00
677	92.511	L100	2.03.02.01.11	Doações e Subvenções para Investimentos (Reserva constituída até 31/12/2007)	A	5	715.789.734,27	0,00	279.286.405,67	995.076.139,94

Também possuía R\$ 98.561.367,76 de saldo na conta “2.03.02.03 – Reserva de Lucros” que deveria ter sido utilizado para absorção de prejuízos acumulados e não o foram:

683	92.517	L100	2.03.02.03	RESERVAS DE LUCROS	S	4	3	2.03.02	51.309.130,45	273.371.143,99	320.623.381,30	98.561.367,76
684	92.518		2.03.02.03.01	Reserva Legal				2.03.02.03	51.309.130,45	179.661.626,78	128.352.496,33	0,00
685	92.519		2.03.02.03.02	Reserva Estatutária	A	3	3	2.03.02.03	0,00	0,00	0,00	0,00
686			2.03.02.03.03	Reserva para Contingência	A	3	3	2.03.02.03	0,00	0,00	0,00	0,00
687	92.521		2.03.02.03.04	Reserva de Incentivos Fiscais	A	3	3	2.03.02.03	0,00	0,00	0,00	0,00
688			2.03.02.03.05	Reserva de Lucros para Expansão	A	3	3	2.03.02.03	0,00	0,00	0,00	0,00
689			2.03.02.03.06	Reserva de Lucros a Realizar	A	3	3	2.03.02.03	0,00	0,00	0,00	0,00
690	92.524	L100	2.03.02.03.07	Reserva Especial para Dividendo Obrigatório não Distribuído	A	5	3	2.03.02.03	0,00	0,00	98.561.367,76	98.561.367,76

A lei determina a utilização total das “Reservas de Lucros” antes da utilização da “Reserva de Incentivos Fiscais” para absorção de prejuízos acumulados. Mas a fiscalizada optou em destinar o saldo do lucro líquido apurado em 2018 para absorver prejuízos acumulados ao invés de utilizá-lo para a reconstituição da “Reserva de Incentivos Fiscais”. E para a absorção de prejuízos acumulados, deveria ter utilizado o saldo ainda existente na conta de “Reserva de Lucros” ou o saldo existente na conta de “Reserva de Incentivos Fiscais”, constituída anteriormente.

Conclui-se, assim, que o contribuinte descumpriu a regra prevista na norma legal, ou seja, deixou de reconstituir, na medida dos lucros de 2017 e 2018, a “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente às subvenções governamentais não computadas nos exercícios de 2014 a 2016, períodos em que apurou prejuízo contábil.

Mesmo após a constituição da “Reserva Legal” (5% do lucro líquido do exercício) e após a constituição da “Reserva de Incentivos Fiscais” dos próprios exercícios de 2017 e 2018, o contribuinte ainda teria saldo de lucro líquido em ambos os exercícios, que deveria ter sido destinado para a reconstituição da “Reserva de Incentivos Fiscais” não constituída nos exercícios anteriores devido ao prejuízo contábil apurado – no AC de 2017, teria um saldo no valor de R\$ 116.020.793,93; no AC de 2018, um saldo de R\$ 55.749.043,64.

Para que a subvenção governamental não seja computada na determinação do Lucro Real, o contribuinte tem a obrigação de registrar o valor excluído na parte “A” do e-Lalur e do e-Lacs na conta de “Reservas de Incentivos Fiscais”, mesmo que tal registro se faça em períodos subsequentes, em razão de prejuízo contábil ou lucro líquido inferior ao valor da subvenção governamental reconhecida no resultado e excluída para fins fiscais.

Como tal reserva não foi constituída, ficou comprovado que a fiscalizada descumpriu a regra prevista no § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e § 3º do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. Ao não constituir a “Reserva de Incentivos Fiscais”, mesmo que esta constituição ocorra em períodos subseqüentes, o valor da subvenção governamental deve ser computado na determinação do Lucro Real.

Assim, os valores dos saldos do lucro líquido dos AC 2017 e 2018, que deveriam ter sido destinados para a reconstituição da “Reserva de Incentivos Fiscais”, correspondente às exclusões de subvenções governamentais dos AC 2014, 2015 e 2016, estão sendo adicionadas de ofício na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL dos AC 2017 e 2018:

Tabela 11: Saldo do lucro líquido adicionado de ofício na apuração do lucro real

	2014	2015	2016	2017	2018
Descrição	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
Lucro Líquido do Exercício - LLE (a)	-270.064.285,64	-827.697.821,67	-437.623.380,91	353.816.683,78	335.035.449,31
Reserva Legal (b)	0,00	0,00	0,00	17.690.834,19	0,00
Reserva de Incentivos Fiscais (c)	0,00	0,00	0,00	220.105.055,66	279.286.405,67
Adição ao Lucro Real: saldo LLE (a – b - c)	-	-	-	116.020.793,93	55.749.043,64

4. Multa Regulamentar pela entrega da ECF de 2017 e 2018 com incorreções, inexatidões e omissões.

Dentre os itens que constavam do escopo inicial do procedimento fiscal, estava a análise das deduções na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL do AC de 2017, em especial os valores informados no “Código 95 – Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis” e no “Código 167.01 – Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento”, do e-Lalur e do e-Lacs daquele exercício.

Verificando os saldos das contas de provisões, informados na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs da ECF do AC 2017, foram identificadas divergências de saldos controlados nestes livros e aqueles informados pela fiscalizada em resposta à intimação. Em algumas das contas, o valor da reversão foi maior do que o saldo existente na parte “B”, indicando que poderia ter ocorrida adição a menor em períodos anteriores.

Diante dessas divergências de saldos controlados na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs em relação à informação prestada pela fiscalizada e as próprias reversões realizadas no AC 2017 no “Código 95 – Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis”, a fiscalizada foi intimada a esclarecer acerca de tais divergências. Em resposta, reconheceu que houve inconsistências na informação dos saldos na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs.

Com base nas informações prestadas pelo contribuinte e nas ECF retificadoras apresentadas, constatou-se que pelo menos cinco contas de controle de saldos na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs da ECF, relacionadas à exclusão do “Código 95 –

Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis” foram informadas com valores incorretos:

Tabela 12: Saldos informados na parte B do e-Lalur e do e-Lacs

Conta	Valor informado na parte B do e-Lalur e do e-Lacs da ECF original de 2017	Valor correto que deveria constar na parte B do e-Lalur e do e-Lacs conforme resposta da fiscalizada e ECF retificadoras.
155000/155007 - Provisão Riscos Fiscais > 1 ano	331.265.317,53 C	33.868.812,47 D
151107 - Provisão p/Litígios Débito > 1 ano	13.093.844,81 C	92.231.213,06 D
469201 - Swap de Câmbio sobre Empréstimo a Pagar – LP	69.214.112,00 D	80.141.922,15 D
428400 - Provisão de massa salarial	84.953.134,12 C	155.574.898,68 D
419960 - Provisão Despesas Meios Comerciais - M&S	648.617.108,00 C	86.703.906,76 D

Além disso, constatou-se omissão de informações de controle de saldo na parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs da subvenção governamental recebida do Estado do Paraná e excluída no “Código 167.01 (-) Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento”, já que na ECF 2017 (original) não havia conta para controle do saldo da subvenção governamental excluída (conta contábil “910682 – NS Reservas de Subvenção”).

Na ECF retificadora, no registro “M500 – Controle de saldos das contas do e-Lalur e do e-Lacs (Parte B)”, o contribuinte criou a conta intitulada “Proto-RDBA”, onde foram registrados os saldos da subvenção governamental excluídos desde 2014 a 2018. Ou seja, na ECF original esta informação encontrava-se omissa:

Tabela 13: Saldos informados na parte B do e-Lalur e do e-Lacs (reserva de subvenção)

Conta	Valor informado na parte B do e-Lalur e do e-Lacs da ECF original de 2017	Valor correto que deveria constar na parte B do e-Lalur e do e-Lacs conforme resposta da fiscalizada e ECF retificadoras.
910692 – NS Reservas de subvenção (conta denominada Proto_RDBA na ECF retificadora)	0,00	1.279.677.352,92 C

Constatou-se também que o valor do lucro líquido contábil do exercício de 2018, informado no “Código 3” do “Bloco L300” da ECF original foi informado incorretamente pela fiscalizada.

Considerando o valor do lucro líquido contábil de 2018 informado na ECF original e aquele constante das Demonstrações Financeiras publicadas em 26/04/2019, confirmado pela fiscalizada em resposta à intimação e na ECF retificadora, tem-se os seguintes valores:

Tabela 14: Saldos do lucro líquido de 2018 informado na ECF

Conta	Código 3. RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO - L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal – ECF original de 2018	Lucro Líquido do Exercício conforme Demonstrações Financeiras publicadas, ECF retificadora e informação prestada pela FISCALIZADA
Lucro Líquido do Exercício 2018	528.149.396,82 C	335.035.449,31 C

Constatou-se que a fiscalizada transmitiu as ECF originais de 2017 e de 2018 com incorreções, inexactidões e omissões, as quais, mediante intimação para esclarecimentos das divergências e omissões verificadas, foram retificadas e transmitidas no curso do procedimento fiscal, o que ensejou a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 8º-A, inciso II, do Decreto nº 1.598, de 2017, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, nos seguintes valores:

Tabela 15: Multa regulamentar por incorreções e omissões na ECF de 2017 - Bloco M500 – Controle de Saldos das Contas do e-LALUR (parte B)

Saldo declarado na parte B do e-Lalur (ECF) em 31/12/2017 ECF original entregue em 27/07/2018 (antes do Termo de Início)			Saldo em 31/12/2017 informado pela FISCALIZADA na resposta às intimações e declarado na ECF retificadora entregue em 10/02/2020 (no curso da fiscalização)		Diferença	Multa 3%	Multa com redução de 50% (auto de infração)	
Conta	Descrição	Saldo	D/C	Saldo				D/C
155000	Provisão Riscos Fiscais > 1 ano	162.963.116,00		33.868.812,47	D	365.134.130,00	10.954.023,90	5.477.011,95
155007	Provisão Riscos Fiscais > 1 ano	168.302.201,53						
151107	Provisão p/Litígios Débito > 1 ano	13.093.844,81		92.231.213,06		105.325.057,87	3.159.751,74	1.579.875,87
469201	Swap de Câmbio sobre Empréstimo a Pagar - LF	69.214.112,00		80.141.922,15	D	10.927.810,15	327.834,30	163.917,15
428400	Provisão de massa salarial	84.953.134,12		155.574.898,68		240.528.032,80	7.215.840,98	3.607.920,49
419960	Provisão Despesas Meios Comerciais - M&S	648.617.108,00		86.703.906,76		735.321.014,76	22.059.630,44	11.029.815,22
910682	NS Reservas de subvenção (conta Proto_RDBA na ECF retificadora)	0,00	C	1.279.677.352,92	C	1.279.677.352,92	38.390.320,59	19.195.160,29
						2.736.913.398,50	82.107.401,96	41.053.700,98

Tabela 16: Multa regulamentar por incorreções e omissões na ECF de 2018 - Bloco L300 – Demonstração do Resultado Líquido do Período Fiscal

Valor declarado no Código 3 do Bloco L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal, da ECF original entregue em 30/07/2019 (antes do Termo de Início)				Valor correto conforme resposta ao TIF 005, Demonstrações Financeiras de 2018 publicadas em 26/04/2019, e declarado no Código 3 do Bloco L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal, da ECF retificadora entregue em 10/02/2020 (no curso da fiscalização)				Diferença	Multa 3%	Multa com redução de 50% (auto de infração)
Código	Descrição	Valor	D	Código	Descrição	Valor	D/C			
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	528.149.396,82			RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	335.035.449,31		193.113.947,51	5.793.418,43	2.896.708,21

5. Multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL.

A fiscalizada optou, no período fiscalizado, pelo regime tributário de apuração do IRPJ e da CSLL de forma anual, com pagamentos mensais por estimativa. De acordo com o “Registro 0010 – Parâmetros de Tributação” da ECF apresentada no AC 2017 e 2018, a fiscalizada utilizou balancetes de redução ou suspensão para a apuração e recolhimento das estimativas.

No procedimento fiscal foram apuradas infrações tributárias praticadas pela fiscalizada, as quais ensejaram o recálculo das bases mensais de apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que afetaram os resultados dos balancetes mensais de suspensão ou redução elaborados pelo contribuinte.

Assim, a RENAULT deixou de recolher valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL, o que acarreta a aplicação da multa isolada por recolhimento a menor, prevista no inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996.

O levantamento dos valores devidos a título de multa isolada pela RENAULT consta do “Anexo I – Multa Isolada Estimativas IRPJ 2017” e “Anexo II – Multa Isolada Estimativas CSLL 2017” do TVF.

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 1.476/1.518), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 1.553/1.638) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017, 2018

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA.

Existindo matéria que compõe o escopo da autuação fiscal, quanto à qual, especificamente, a impugnante não se manifestou expressamente, resulta tratar-se de matéria não prequestionada pelo sujeito passivo em sede de impugnação, não podendo tal matéria ser levada, posteriormente, à discussão no órgão superior de jurisdição administrativa, em caso de eventual interposição de recurso voluntário.

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

O pedido de diligências e perícias será indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, condições não verificadas nos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017, 2018

INTENÇÃO DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, a eventual boa-fé do sujeito passivo não afasta a exigência do crédito tributário, uma vez que a lavratura do Auto de Infração constitui ato administrativo vinculado. Ocorrendo a situação fática apontada como infração à legislação tributária, deve-se proceder ao seu lançamento, e aplicar, ao infrator, a penalidade imposta por tal legislação.

TRIBUTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais. Uma vez positivada a norma legal, é dever da Autoridade Fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, uma vez que o lançamento é uma atividade vinculada e não ao Fisco, em face dessa sua vinculação ao texto legal, apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculo distintas.

MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A legislação tributária, além de prever as duas condutas como ilícitos tributários, e de modo isolado, não autoriza, em nenhuma hipótese, a absorção de uma conduta por outra. Distintos os fatos, a base de cálculo e os próprios bens jurídicos tutelados por cada uma das normas, verifica-se inaplicável o princípio da consunção.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105.

Não possui aplicação a Súmula CARF nº 105 às penalidades isoladas exigidas sobre fatos geradores ocorridas após as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida. A arguição de abusividade quanto ao percentual da multa de ofício lançada se mostra inócua quanto dirigida aos julgadores administrativos, que se encontram totalmente vinculados aos ditames, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário, uma vez que não lhes é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal regularmente inserido em nosso ordenamento jurídico.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO, INCORREÇÃO OU INEXATIDÃO NO PREENCHIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF).

O sujeito passivo que deixar de apresentar a ECF, ou a apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, sujeita-se à Multa Regulamentar aplicada nos termos previstos no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Incabível a análise acerca de eventual elemento subjetivo da conduta do agente para a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA REGULAMENTAR. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO AO TRIBUTO LANÇADO.

Os percentuais de incidência da Multa Regulamentar, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em ato legal, descabendo, em sede de contencioso fiscal, a substituição por multa em patamar diverso. A aplicação da penalidade decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao Órgão de Julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, tais como as alegações de efeito confiscatório e de desproporcionalidade da multa lançada em relação aos tributos exigidos na autuação fiscal, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE JUROS INCORRIDOS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMO COM EMPRESA VINCULADO NO EXTERIOR. EXCESSO DO LIMITE LEGAL. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

Os juros pagos ou creditados por pessoa jurídica no Brasil à empresa vinculada no exterior, que tenha participação societária na empresa brasileira, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, quando se constituírem despesa necessária à atividade da empresa. Para tanto, o endividamento com a pessoa jurídica no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não poderá ser superior a duas vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. Havendo excesso em relação ao limite legal, o valor dos juros relativos ao excedente será indedutível, sendo considerado despesa não necessária à atividade operacional da empresa.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CÔMPUTO DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS. NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO.

As subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que sejam registradas em Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para os fins de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Dentre as hipóteses de destinação da Reserva de Incentivos Fiscais que implica na tributação das subvenções é a sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Na situação em que a pessoa jurídica utilize o valor das subvenções para investimento, registradas em Reserva de Incentivos Fiscais, para a composição da base de apuração dos dividendos obrigatórios, a parcela destinada a este fim deverá ser computada na

determinação do lucro real, posto que houve destinação diversa da prevista no dispositivo legal.

CITAÇÕES DE DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

As decisões proferidas nos processos judiciais e administrativos invocados pela impugnante somente fazem efeitos entre as partes daqueles julgados. Nenhuma decisão administrativa ou judicial com efeito vinculante foi colacionada para que a Autoridade Julgadora tivesse o dever legal de acatá-la e aplicá-la ao caso concreto. Em relação às teses doutrinárias suscitadas pela defesa, embora de inestimável valor, não têm efeito vinculante para a Administração Pública, em razão de inexistir legislação que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento tidos como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.649/1.696), alegando, em síntese, que a exigência fiscal seria ilegítima, pois:

- (i) Com relação ao excesso das despesas com juros, a Fiscalização (a) desconsiderou indevidamente os ajustes realizados pela Recorrente na linha “Outras Adições – 92.01” no cálculo do excesso de juros apurado, (b) utilizou método de cálculo para apuração do excesso de juros não previsto na legislação, em contrariedade as regras de apuração do IRPJ e da CSLL;
- (ii) A tributação da receita de subvenção para investimento, decorrente da concessão de benefício fiscal de ICMS pelo Estado do Paraná, independentemente do cumprimento de qualquer requisito formal exigido pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, representa clara afronta ao pacto federativo, ao conceito constitucional de renda e à capacidade contributiva;
- (iii) Não há que se falar em preclusão e/ou ausência de impugnação específica de parte da autuação, uma vez que os argumentos apresentados demonstram especificamente que o suposto descumprimento do disposto no artigo 30, § 3º, da Lei nº 12.973/2014 não podem ensejar a tributação dos valores correspondentes à subvenção para investimento concedida pelo Estado do Paraná à Recorrente;
- (iv) No que se refere à multa regulamentar, (a) havendo dúvida quanto à penalidade aplicável ao contribuinte, o artigo 112 do CTN é claro ao dispor

que deve ser aplicada a penalidade menos gravosa; (b) as divergências alegadas pela D. Fiscalização na apresentação das ECF's não geraram dano ao Erário; (c) devem ser aplicados os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco ao presente caso, para cancelar ou reduzir a multa imposta a patamares razoáveis;

- (v) A concomitância da multa de ofício com a multa isolada é vedada pela Súmula CSRF 105, de 8.12.2014, que em nenhum momento impôs limitações temporais à vedação para a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, e ainda pelo princípio da consunção, segundo o qual a conduta punível com multa isolada (conduta-meio) é necessariamente absorvida pela conduta punível pela multa de ofício (conduta-fim). Tal entendimento é ratificado pela jurisprudência do próprio E. CARF e também do E. STJ; e
- (vi) Em respeito ao princípio da verdade material, seja determinada diligência para a comprovação dos argumentos trazidos para cancelar a autuação.

A PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 1.764/1.813), defendendo o acerto do acórdão recorrido e requerendo seja negada a pretensão recursal.

Em 04/04/2024, a Recorrente requereu a juntada de petição (fls. 1.819/1.831) contendo Parecer contábil (fls. 1.832/2.189) que confirmaria as suas alegações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

O Recurso Voluntário foi interposto em 25/12/2020 (fls. 1.647), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 1.645), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Como relatado, são discutidas nestes autos as seguintes infrações: (i) glosa de despesas com juros em excesso incorridas em 2017, decorrente de empréstimo com coligada, em função da aplicação das regras de subcapitalização (art. 24 da Lei nº 12.249/10), (ii) adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a receitas de subvenção governamental recebidas do Estado do Paraná – esta desdobrada em duas –, (iii) falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada e (iv) apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Passo, a seguir, a examinar cada uma delas.

I. Adição de receitas relacionadas à subvenção governamental

A Fiscalização constatou a existência de duas infrações relacionadas a um mesmo tema, ambas dizendo respeito à adição de receitas de subvenção governamental recebidas pela Recorrente no Estado do Paraná. São elas:

(i) Adição das receitas de subvenção governamental recebidas do Estado do Paraná e excluídas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em virtude do descumprimento dos requisitos obrigatórios definidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014

Dentre as exclusões procedidas pela autuada na Parte “A” do e-Lalur e do e-Lacs em 2017, constatou-se a exclusão do montante de R\$ 220.105.055,66, registrado sob a conta contábil “0000771730 – Subvenção Governamental”. A Fiscalização apurou, em síntese, que a Recorrente teria descumprido o art. 30, § 2º, III, da Lei nº 12.973/2014, segundo o qual as subvenções governamentais deveriam ser tributadas na hipótese de sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Esta também seria a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 109/2017.

(ii) Adição, em 2017 e 2018, do saldo do lucro líquido após as destinações obrigatórias, face a ausência de constituição obrigatória da “Reserva de Incentivos Fiscais” relativa às receitas de subvenção recebidas do Estado do Paraná e excluídas na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL em anos anteriores (2014 a 2016), por violação ao art. 30, § 3º, da Lei nº 12.973/2014

A IN/RFB nº 1.700/2017 (art. 198, § 5º) prescreve que os valores da “Reserva de Incentivos Fiscais” excluídos na Parte “A” do e-Lalur e do e-Lacs devem ser controlados na Parte “B” para serem adicionados quando descumpridas as condições previstas na norma. Contudo, a Fiscalização não identificou, na ECF da autuada, nos AC 2014 a 2018, conta na Parte “B” do e-Lalur e do e-Lacs para controle das exclusões das subvenções governamentais. Intimada, a fiscalizada informou que retificou suas ECF dos AC 2014 a 2018 em 02/2020, após o início da ação fiscal, realocando na Parte “B” os valores que se encontravam na Parte “A” dos livros fiscais. Na ECD, constatou-se que nos AC 2017 e 2018 a empresa constituiu “Reserva de Incentivos Fiscais” de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, porém, para os AC 2014 a 2016 tal reserva não foi constituída. Intimada a respeito, a fiscalizada informou que a reserva não foi constituída, nestes anos, em função de ter apurado prejuízo contábil no período.

Ocorre que, segundo a Fiscalização, o art. 30, § 3º, da Lei nº 12.973/2014 prescreve que, se em decorrência de apuração de prejuízo contábil o contribuinte não puder constituir a “Reserva de Incentivos Fiscais”, esta deverá ser constituída à medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. Ou seja, a partir do período em que o contribuinte apurar lucro contábil, este deve constituir não somente a “Reserva de Incentivos Fiscais” correspondente a este período, mas deve também, na medida dos lucros apurados, constituir a reserva correspondente aos anos anteriores nos quais se apurou prejuízo contábil ou lucro contábil inferior à parcela das subvenções governamentais excluídas na Parte “A” do e-Lalur e do e-Lacs destes exercícios.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente defende que, pela natureza jurídica das subvenções para investimento, seria indevida a imposição de requisitos formais para a sua não

inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Trouxe, nesse sentido, precedente do E. STJ a respeito do crédito presumido de ICMS.

Inicialmente, entendo que a alteração feita pela Lei Complementar nº 160/2017 na Lei nº 12.973/2014 não transformou todo benefício fiscal relativo ao ICMS em subvenção para investimento. O diploma complementar inseriu, no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os §§ 4º e 5º, com a seguinte redação:

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.

§ 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)

Como se verifica pela leitura do § 4º, em conjunto com o *caput*, a subvenção para investimento depende dos seguintes requisitos: (i) devem ser concedidas como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, (ii) somente podem ser utilizadas para absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros ou aumento do capital social.

Veja-se que o § 4º, *a contrario sensu*, faz referência à manutenção “dos requisitos ou condições” previstos no artigo, pois somente excluiu expressamente os não previstos. O dispositivo não deixa de ser relevante, pois havia uma controvérsia a respeito da existência ou não de outros requisitos para a qualificação de uma subvenção de investimento. É exemplo disso a necessidade de “sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”, constante no art. 198, § 7º, da IN nº 1.700/2017, que em função da alteração legislativa não são mais exigidos no caso de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Tanto é assim que foram expressamente excluídos pela IN nº 1.881/2019, que incluiu o § 8º no referido art. 198.

Referida conclusão está de acordo, ainda, com a Solução de Consulta nº 145/2020, que tratou especificamente do tema:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar nº 160/2017 **os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS**, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 **poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

Neste ponto, é importante destacar que não ignoramos o entendimento manifestado pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf no Acórdão nº 9101-005.850 (Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de 12/11/2021), bem citado pelo Ilmo. Relator. No entanto, vale destacar que foi um resultado por maioria, em que a Ilma. Conselheira Livia De Carli Germano votou pelas conclusões e o Ilmo. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o Relator por fundamentos distintos.

Inclusive, analisando o r. voto do Ilmo. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, fica evidente que entendeu pelo preenchimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 por conta das circunstâncias daquele caso concreto, uma vez que a Lei Estadual envolvida naquele processo “exigiu do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial”. Assim, entendemos que a conclusão adotada neste caso, quando do julgamento do Recurso Voluntário, não contraria posição pacificada da C. CSRF.

Firmada essa premissa, a configuração da subvenção para investimento e a sua consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL depende do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Este entendimento, inclusive, veio a ser parcialmente ratificado de forma vinculante pelo E. STJ no Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023), em que foram definidas as seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei** (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), **não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), em que aquele Tribunal Superior havia definido que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a

União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a

Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não

teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

Assim, verifica-se que o E. STJ realizou uma distinção relevante entre o benefício de crédito presumido – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL violaria o pacto federativo – e os demais benefícios para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e que este racional foi seguido pela 1ª Turma da CSRF. A respeito dessa distinção, vale citar explicação doutrinária:

Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdicção de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).

Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.

Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei n. 12.973/2014.

Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.¹

Referido precedente da 1ª Turma da CSRF foi trazido aos autos pela Recorrente, em petição de 27/05/2024, oportunidade em que sustentou a sua aplicação a este caso em função de se discutir crédito presumido de ICMS, sendo irrelevante a questão da constituição da reserva de incentivos para este benefício.

¹ MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385.

Ocorre que, durante a fiscalização, a Recorrente sustentou que os valores contabilizados na conta contábil nº 771730 (“Subvenção Governamental”) compreendem diversos benefícios concedidos pelo Estado do Paraná:

Por meio do TIF 002 (fls. 615 à 619) intimamos a FISCALIZADA a esclarecer que tipo de subvenção governamental é registrada na conta contábil nº 771730, detalhando o funcionamento do benefício, forma de contabilização, fundamentação legal, termos de acordo, protocolos e demais documentos que concederam o benefício.

Na resposta apresentada em 10/02/2020 (fls. 622 à 625), a FISCALIZADA informou que se trata de subvenção para investimento prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, concedida pelo Estado do Paraná, alcançando os seguintes benefícios:

“(i) foi fixada a suspensão do recolhimento de ICMS pela Fiscalizada nas operações de importação de matérias-primas, partes, peças para fabricação, peças para a revenda e veículos automotores para revenda, sendo o recolhimento realizado no momento da saída dos produtos para a venda ou revenda no mercado interno;

(ii) foi fixada a suspensão do pagamento de ICMS nas operações de importação de máquinas e equipamentos utilizadas nos processos produtivos de unidades industriais da Fiscalizada construídas a partir de 2011 no Paraná, sendo o pagamento realizado nos 48 meses subsequentes ao mês no qual ocorreu a entrada do item;

(iii) foi concedido à Fiscalizada o crédito presumido de ICMS sobre o valor das operações de saída de veículos em operações internas ou interestaduais, nos termos dos art. 10-A e 10-B do Decreto nº 630/2011 e alterações promovidas pelos Decreto nº 7.808/2013 e Decreto nº 11.468/2014;

(iv) foi reduzida para 1% a alíquota de ICMS incidente sobre vendas de veículos elétricos “plug-in” classificados nas posições NCM 8704.9000 e 8703.9000 até o final de 2017;

(v) foi diferido o pagamento de ICMS da conta de energia elétrica e gás natural durante o período de oito anos contados a partir da assinatura do termo do Protocolo de Intenções, nos termos do art. 9º do Decreto nº 630/2011.”

Portanto, os benefícios contabilizados compreendem suspensão de ICMS, crédito presumido, redução de alíquota e diferimento.

A contabilização seguiu o Pronunciamento Técnico CPC nº 7, reconhecendo em resultado o valor integral das despesas com tributos e, no mesmo ato, reconhecendo uma receita de subvenção para investimento correspondente, equivalente ao valor dos tributos que deixaram

de ser recolhidos em razão da referida subvenção, anulando assim o efeito em resultado decorrente do reconhecimento da despesa em valor integral.

A DRJ bem pontuou, ao descrever as infrações relacionadas à subvenção concedida, os valores contabilizados (fls. 1.598):

Em relação à inobservância dos requisitos previstos na legislação de regência, o Auditor-Fiscal ressaltou que:

a) No AC 2017, o total da “Reserva de Incentivos Fiscais” constituída no ano, no valor de **R\$ 220.105.055,56, relativo às receitas subvenções governamentais recebidas do Estado do Paraná**, e excluídas na apuração Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, integrou a base de cálculo dos dividendos obrigatórios, em descumprimento ao que determina o inciso III do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que enseja a tributação do referido valor.

b) Nos AC 2017 e 2018, anos em que a pessoa jurídica apurou lucro contábil, o sujeito passivo não constituiu a “Reserva de Incentivos Fiscais” relativa às receitas de subvenção governamental recebidas do Estado do Paraná nos anos de 2014, 2015 e 2016, e excluídas na apuração Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL daqueles anos. **Nestes três anos, os valores excluídos a título de subvenção governamental totalizou o montante de R\$ 563.615.346,80**, porém, não foram constituídas as respectivas reservas pelo fato de que, nestes anos, apurou-se prejuízo contábil. Como apurou lucro contábil nos anos de 2017 e 2018, deveria ter destinado os saldos do lucro líquido destes exercícios para a reconstituição da “Reserva de Incentivos Fiscais” que deixou de ser constituída nos exercícios anteriores. Todavia, o contribuinte assim não procedeu. O saldo do lucro líquido no AC 2017 (R\$ 116.020.793,93) e do AC 2018 (55.749.043,64) recebeu outras destinações (incluindo a composição da base de distribuição de dividendos obrigatórios e absorção de prejuízos acumulados), contrariando a regra prescrita no § 3º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que determina a tributação dos referidos valores. (destaquei)

Deste modo, entendo que é o caso de ser convertido o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem intime o contribuinte a fim de demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, quais montantes excluídos a título de subvenção governamental se referem (i) a créditos presumidos de ICMS e (ii) demais benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Paraná.

Além disso, no que se refere às receitas de subvenção de 2014, 2015 e 2016, a Recorrente apresentou argumento subsidiário no sentido de que houve a reconstituição da reserva de incentivos fiscais no ano-calendário de 2019, apresentando Parecer contábil (fls. 1.833/1.856) com a seguinte conclusão:

a) As contingências detectadas no Termo de Verificação Fiscal para os anos de 2017 e de 2018 foram totalmente sanadas pela empresa, com a reclassificação de reserva de lucros para reserva de subvenção e com o retorno ao patrimônio

líquido de valores anteriormente destinados ao passivo (dividendos e juros sobre o capital próprio a pagar);

b) Em algumas reclassificações dos lucros líquidos e reservas, a empresa adotou o procedimento de absorver prejuízos acumulados de forma direta, sem a passagem contábil pela conta de reserva de subvenção para posterior transferência à conta de prejuízos acumulados. Porém, devido ao fato de tais valores terem permanecido inseridos no patrimônio líquido da empresa, indiretamente houve a observância ao disposto no inciso I do caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, já que não houve distribuição (destinação diversa da de patrimônio líquido) destas parcelas.

c) Nossa conclusão é a de quem em nenhum momento, houve prejuízo aos cofres públicos frente o que é determinado pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, pois, ainda que não tenham tido passagem contábil direta pela conta de reserva de subvenção, todo o montante de lucro líquido apurado nos anos-calendário de 2017, 2018, 2019 e 2021 permaneceu no patrimônio líquido, seja em conta de reserva de subvenção ou em conta de prejuízos acumulados (para absorção destes), não tendo havido, em nenhum período, destinação diversa das previstas no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Deste modo, entendo que referida alegação também deve ser objeto de diligência, a fim de confirmar a análise feita pela auditoria contábil, que trouxe elementos relevantes para o julgamento.

II. Dispositivo

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem:

- (i) Intime o contribuinte a fim de demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, quais montantes excluídos a título de subvenção governamental se referem (a) a créditos presumidos de ICMS e (b) demais benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Paraná. Em seguida, elabore parecer conclusivo a respeito dessa segregação e seus reflexos na autuação fiscal relativa às subvenções governamentais;
- (ii) Confirme as conclusões do Parecer técnico juntado aos autos pela Recorrente (fls. 1.833/1.856) no sentido de que houve a reconstituição da reserva de incentivos fiscais no ano-calendário de 2019 e de que não houve prejuízo aos cofres públicos na contabilização adotada. Em seguida, inclua essa análise no parecer conclusivo mencionado;
- (iii) Após a conclusão do trabalho fiscal, intime a Recorrente para que se manifeste, no prazo de 30 (trinta) dias;

- (iv) Em seguida, encaminhe os autos a este Carf, para novo julgamento.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso