



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722875/2020-85
ACÓRDÃO	1301-007.865 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENAULT DO BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

EXCESSO DE DESPESAS DEDUZIDAS COM JUROS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMO COM A CONTROLADORA NO EXTERIOR. SUBCAPITALIZAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE FRAÇÃO DE MÊS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatação de excesso de despesas com juros incorridos em função de empréstimo. Utilização de patrimônio líquido existente em dia específico dentro do mês, desconsiderando o aumento de capital realizado. Critério diverso daquele relativo à utilização do patrimônio líquido presente no último balanço ou à média ponderada mensal. Cancelamento parcial.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2018, 2019

MULTA ISOLADA. APRESENTAÇÃO DE ECF COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS. RETIFICAÇÃO APÓS INTIMAÇÃO FISCAL. REDUÇÃO.

Incidirá multa de 3% sobre as inexatidões, incorreções ou omissões identificadas no Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico (e-Lalur), passível de redução de 50% quando forem corrigidas no prazo fixado em intimação, nos termos do art. 8-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso para (i) por unanimidade votos (i.1) cancelar parcialmente a infração de excesso de despesas com juros relativo à subcapitalização (item 4.1 do TVF), tão somente para excluir o valor de outubro/2017, (i.2) cancelar integralmente as infrações de adições não computadas no lucro real referentes à subvenção governamental (itens 4.2 e 4.3 do TVF), (i.3) manter Multa isolada por apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas (item 5 do TVF); e (ii) por voto de qualidade, para manter as multas por estimativas mensais não recolhidas (item 6 do TVF), vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento no ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Sala de Sessões, em 23 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. 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.
2. 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.
3. 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 incís 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 “0000910682 – 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		
		Capital social	Reserva para subvenção de investimentos	Reserva legal
				Lucros (Prejuízos) acumulados
Saldos em 1 de janeiro de 2016		1.255.209	495.685	33.618
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
Lucro líquido do exercício		-	-	353.816
Integralização de capital social	21	1.138.682	-	-
Constituição de reserva legal	21.c	-	-	17.691
Constituição de reserva de subvenção para investimento	21.b	-	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

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 subsequentes”.

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:

6		2.03.02	RESERVAS			767.096.864,72	273.371.143,90	509.009.786,97	1.003.637.507,70
973	92.507	2.03.02.01	RESERVAS DE CAPITAL						
97		2.03.02.01.01	Ágio na Emissão de Ações	A	5	715.789.734,27	0,00	279.286.405,67	995.076.139,94
6		2.03.02.01.02	Reserva Especial de Ágio na Incorporação	A	5	0,00	0,00	0,00	0,00
978	92.510	2.03.02.01.03	Alocação de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição	A	5	0,00	0,00	0,00	0,00
677	92.511	L100	Doações e Subvenções para Investimentos (Reserva constituída até 31/12/2007 A	5	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:

983	92.517	L.100	2.03.02.03	RESERVAS DE LUCROS	S	4	3	2.03.02	51.309.130,45	C	273.371.143,99	320.623.381,30	96.561.367,76	C
994	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	
985	92.519		2.03.02.03.02	Reserva Estatutária	A		3	2.03.02.03	0,00		0,00	0,00	0,00	
986			2.03.02.03.03	Reserva para Contingência	A		3	2.03.02.03	0,00		0,00	0,00	0,00	
987	92.521		2.03.02.03.04	Reserva de Incentivos Fiscais	A		3	2.03.02.03	0,00		0,00	0,00	0,00	
988			2.03.02.03.05	Reserva de Lucros para Expendio	A		3	2.03.02.03	0,00		0,00	0,00	0,00	
			2.03.02.03.06	Reserva de Lucros a Realizar	A		3	2.03.02.03	0,00		0,00	0,00	0,00	
990	92.524	L.100	2.03.02.03.07	Reserva Especial para Dividendo Obrigatório não Distribuído	A	5		2.03.02.03	0,00	C	0,00	96.561.367,76	96.561.367,76	

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 subseqüentes, 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 ocorrido 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, inexistências 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 - LR	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	2.896.709,21

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.

4. 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

5. 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 às 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.

6. 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.

7. 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.

8. Esta Turma Ordinária, em sessão de julgamento de 17/07/2024, decidiu converter o julgamento do processo em diligência (Resolução Carf nº 1301-001.240), nos seguintes termos:

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.

9. A diligência foi concluída, tendo sido proferido Termo de Verificação Fiscal pela Unidade de Origem (fls. 2.371/2.394). A Recorrente manifestou-se sobre o trabalho fiscal (fls. 2.401/2.408).

10. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

11. 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 do recurso.

12. 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. Despesas com juros em excesso e aplicação das regras de subcapitalização (item 4.1 do TVF)

13. A Fiscalização apurou infração relativa a supostos excessos na dedução de despesas com juros incorridos em empréstimos *intercompany* realizado entre a Recorrente e a controladora francesa Renault SAS.

14. Por meio de balancetes mensais extraídos da ECD da Recorrente (fls. 1.011/1.226), foi identificado o patrimônio líquido do período de abril/2017 a outubro/2017. Foi constatado que, em 26/10/2017, houve integralização de capital relevante, passando o patrimônio líquido para o montante de R\$ 1.724.821.220,62. Diante disso, o “período de interesse” definido pela Fiscalização foi delimitado entre 05/2017 e 25/10/2017. Veja-se os valores de PL identificados e o limite máximo de endividamento para fins de subcapitalização apurados:

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

15. Já o endividamento total da Recorrente com a controladora foi obtido por meio dos lançamentos contábeis feitos a crédito nas contas contábeis do passivo circulante 0000164210 – Empréstimo a Pagar Matriz Curto Prazo (fl. 1228), e Passivo Não Circulante 0000171109 – Empréstimo a Pagar – Matriz LP (fl. 1231), bem como na conta do Passivo Não Circulante 0000164308 – Juros a Pagar s/ Empréstimos Matriz (fl. 1229).

16. Aplicando a metodologia prevista no art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011, relativa à regra de subcapitalização prevista no art. 24 da Lei nº 12.249/2010, foi realizada a seguinte apuração do excesso de juros:

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

17. Em suas razões, a Recorrente alegou que a Fiscalização e a DRJ teriam desconsiderado adições feitas na linha “92.01 – Outras Adições” nos meses de junho a outubro de 2017 da ECF, sendo que parte do valor desses lançamentos seria decorrente da aplicação das regras de subcapitalização. Apresentou planilha intitulada “Ajustes Linha 92_01”, que demonstraria esse fato.

18. Analisando o TVF, entendo que um primeiro ponto importante é a informação da própria Recorrente, em resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 6, no sentido de que não efetuou ajustes na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL com relação ao excesso das despesas com juros incorridos entre maio e outubro (fls. 842/848). Ou seja, houve uma primeira manifestação da Recorrente, durante o procedimento fiscalizatório, no sentido de que não teria sido feita qualquer adição.

19. Este Relator entende que a informação inicial manifestada em fiscalização não significa que o contribuinte não possa, posteriormente, demonstrar e justificar um possível erro

cometido durante a auditoria fiscal, corrigindo uma afirmação equivocada. Porém, é inegável que, neste caso, impõe-se um ônus probatório maior, tendo em vista a necessidade de se demonstrar cabalmente o fato apontado e o erro cometido, de modo a prestigiar a boa-fé objetiva na perspectiva de vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*).

20. Neste caso, a Recorrente não justificou em momento algum o erro cometido na informação inicial apresentada à Fiscalização. Também não justificou por qual motivo haveria uma adição somente parcial dos valores relativos à subcapitalização, não tendo apresentado apurações e informações internas demonstrando o valor adicionado. A simples apresentação de planilha, desacompanhada de qualquer outro documento, é insuficiente para se considerar os valores que teriam sido adicionados, ainda mais considerando o mencionado *ônus adicional* decorrente da informação inicial apresentada durante o procedimento fiscalizatório. Deste modo, concordo com a conclusão da DRJ, manifestada da seguinte forma:

O que se apura, pois, ante aos argumentos da impugnante, é que nenhum elemento de prova foi produzido e nenhum esclarecimento/detalhamento sobre os valores consolidados no registro em questão foi trazido pelo contribuinte à defesa. É sabido que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, não basta o contribuinte apenas trazer a alegação. É seu dever juntar, à defesa, a respectiva comprovação. Esta, aliás, é a regra que se extrai do art. 28 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 (denominado “Regulamento do PAF”), ao dispor que compete, ao interessado, a prova dos fatos que tenha alegado. O art. 57 do mesmo regramento também é explícito em determinar, em seu inciso III3, que ao impugnante competirá argüir os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Destarte, o seu questionamento ficou apenas no campo das alegações subjetivas, sem que se trouxesse aos autos, em anexo à defesa, qualquer elemento de prova para demonstrar, de forma inequívoca, que parte dos valores já ajustados no referido registro (linha “92.01”) refere-se à adição de juros intercompany em excesso.

21. Além disso, não é possível concordar com a alegação da Recorrente no sentido de que a infração isoladamente não teria gerado prejuízo ao Fisco, “uma vez que não implicou pagamento a menor de tributo, já que tais valores foram absorvidos pelo prejuízo fiscal acumulado”. Isso porque a falta de realização das adições significou uma utilização menor do referido saldo de prejuízo fiscal, o que ocasionou o efetivo prejuízo a justificar o lançamento. Fosse procedente a alegação, qualquer infração em que não houvesse tributo a recolher, mas apenas glosa de prejuízo fiscal, deveria ser cancelada, o que não se pode admitir.

22. Em tópico seguinte, a Recorrente afirmou que a metodologia adotada pela Fiscalização na apuração do limite de endividamento não teria respaldo na legislação, pois não haveria fundamento “para que se considere movimentações diárias e não mensais”. Assim, a Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011 teria extrapolado a disciplina da Lei nº 12.249/2010, havendo ilegalidade. Ao final, afirmou que mesmo considerando a apuração pela média

ponderada mensal, isso não significaria que o montante do patrimônio líquido ao final do mês não devesse ser considerado.

23. Para a solução da controvérsia, é necessária a análise do art. 24 da Lei nº 12.249/2010,¹ que estabelece a regra de subcapitalização aplicável:

Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

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;

II - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não 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 do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

III - em qualquer dos casos previstos nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total de endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa vinculada.

§ 3º Verificando-se excesso em relação aos limites fixados nos incisos I a III do caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da

¹ Redação anterior à edição da Lei nº 14.596/2023, que é posterior aos fatos abrangidos pela autuação.

Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 4º Os valores do endividamento e da participação da vinculada no patrimônio líquido, a que se refere este artigo, serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º O disposto no inciso III do caput deste artigo não se aplica no caso de endividamento exclusivamente com pessoas vinculadas no exterior que não tenham participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 6º Na hipótese a que se refere o § 5º deste artigo, o somatório dos valores de endividamento com todas as vinculadas sem participação no capital da entidade no Brasil, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não poderá ser superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Veja-se que o dispositivo legal faz referência expressa à apuração do endividamento e da participação da vinculada no patrimônio líquido pela média ponderada mensal. Igualmente, os arts. 7º e 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011 também fazem menção ao critério mensal para apuração “dos valores do endividamento” e para o cálculo do excesso das despesas com juros. Ou seja, entendo que a norma infralegal apenas reproduz o comando legislativo, não havendo qualquer inovação. Limitou-se o dispositivo a explicitar, de forma mais detalhada, a forma de cálculo do excesso relativo à subcapitalização, prestigiando a praticabilidade necessária aos trabalhos de fiscalização.

25. Embora não tenha verificado ilegalidade na disciplina da Instrução Normativa nº 1.154/2011, chama a atenção a forma como houve a sua aplicação pela Autoridade Fiscal neste caso. Como já decidiu esta Turma Ordinária, em consonância com os dispositivos mencionados, o critério adotado pela legislação brasileira relativo ao momento de apuração dos limites de subcapitalização é o mensal (Acórdão nº 1301-007.551, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 08/10/2024). Naquela oportunidade, acompanhei o Relator e apresentei Declaração de Voto, contendo a seguinte fundamentação:

Veja-se, já a partir da leitura do dispositivo legal, que há referência expressa nº sentido de que a relação entre o endividamento e o patrimônio líquido deve ser verificada nº momento da apropriação dos juros (portanto, mensalmente). De acordo com o § 4º do art. 24 da Lei nº 12.249/2010, os valores do endividamento e do patrimônio líquido “serão apurados pela média ponderada mensal”. Ou seja, o dispositivo legal aponta claramente para uma verificação mensal dos juros pagos diante da relação endividamento/patrimônio líquido. Sobre esse ponto, é

esclarecedora a manifestação doutrinária de LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO e SÉRGIO PAPINI DE MENDONÇA UCHÔA FILHO.²

“Segundo já afirmado nas linhas acima, no direito comparado, para fins de debtto-equity ratio, o cômputo da proporção pode se dar no fim do ano, pode ser uma média anual ou pode ser o maior nível de débitos no ano. Ocorre que no caso da adoção do fim do ano calendário, os sócios podem ampliar o nível de segurança, com o aporte de capital próprio pouco antes desta data de referência. Andou a bem a legislação brasileira ao não adotar esse último critério.

Contudo, a escolha da data da apropriação dos juros, que é realizada mensalmente (contabilizam-se os juros até então incorridos, embora pagáveis no fim do período contratual), tem a seguinte consequência: quando uma empresa contrata um empréstimo contratual de longo prazo, no mês em que se faz a apropriação, o endividamento pode estar dentro do limite de capitalização, enquanto no mês seguinte o endividamento pode já não estar dentro daquele limite. A variação cambial do empréstimo, por exemplo, representa endividamento (é necessário converter o valor em moeda estrangeira para real).

Dessa forma, a variação cambial da própria dívida é levada em consideração para fins do cômputo do endividamento e, portanto, a própria variação monetária pode acarretar na dedutibilidade ou indedutibilidade da despesa de juros ao longo dos meses.

A Lei nº 12.249, em seu art. 24, § 4, estabeleceu que os valores do endividamento e da participação da vinculada no patrimônio líquido devem ser apurados com base na média ponderada mensal. O problema é que ainda assim haverá a situação em que um mesmo contrato estará sujeito, num mês, à dedutibilidade e, no outro, à indedutibilidade. Num período base anual, haverá doze considerações sobre a dedutibilidade da despesa. Talvez o critério mais fácil e prático de utilização fosse a base média anual.”

Veja-se que, apesar de sujeita a eventuais críticas sobre distorções pontuais que podem ocorrer ou mesmo sobre a sua praticabilidade, é fato que a legislação brasileira de subcapitalização adotou um critério de verificação mensal da relação endividamento/patrimônio líquido, havendo doze considerações sobre a dedutibilidade ao longo do ano-calendário

26. Ora, se a verificação é por meio de médias ponderadas mensais (art. 24, § 4º, da Lei nº 12.249/2010 e arts. 7º e 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011), entendo que a Fiscalização não poderia ter considerado um valor até o dia 25/10/2017 e outro de 26/10/2017 até 31/10/2017, sem realizar a referida ponderação. Além disso, conforme dispõe o art. 7º, § 1º,

² CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; e UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. “Thin capitalization rules no direito comparado e as regras de subcapitalização brasileiras”. Revista de Direito Tributário Internacional (RDTI) nº 15. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011, o valor do patrimônio líquido a ser considerado é aquele “constante no último balanço”. Veja-se que o balancete mensal de outubro/2017 extraído da ECD (fls. 1.196/1.226) é de R\$ 1.392.154.329,12 para 31/10/2017. Ou seja, para manter o critério mensal a Fiscalização deveria, ao menos, ter captado a modificação decorrente do aumento de capital por meio da apuração da média ponderada mensal, seguindo o mesmo racional que utilizou para a obtenção dos juros incorridos. Não poderia, a meu ver, utilizar dois marcos distintos para o mesmo mês.

27. Por exemplo, para se manter fiel à utilização da média ponderada mensal, a Fiscalização deveria ter globalmente considerado o mês de outubro/2017, aplicando o número de dias proporcionais ao valor do patrimônio líquido em cada dia. Neste caso, deveria ter utilizado fórmula distinta, englobando tanto o período anterior ao aumento de capital quanto o período posterior $[(25 \times 249.128.067,12 + 6 \times 1.392.154.329,12) / 31]$, o que resultaria num patrimônio líquido para o mês de R\$ 470.358.956,50 de acordo com a média ponderada mensal. Nesse sentido, ao travar o período no dia 25/10/2017, não houve a utilização do valor indicado no balancete mensal e nem mesmo a aplicação da média ponderada mensal, mas sim o estabelecimento de um novo critério.

28. Diante desse cenário, entendo que é o caso de cancelar a infração de subcapitalização relativa ao excesso de juros deduzidos relativos ao mês de outubro/2017, tendo em vista o erro na identificação da matéria tributável (art. 142 do Código Tributário Nacional).

II. Adição de receitas relacionadas à subvenção governamental (itens 4.2 e 4.3 do TVF)

29. 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 (Item 4.2 do TVF)

30. 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 (Item 4.3 do TVF)

31. 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 teria sido constituída nestes anos, em função de ter apurado prejuízo contábil no período.

32. 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.

33. 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. Afirmou ainda que a inclusão das parcelas no cálculo do dividendo obrigatório não seria suficiente para gerar a sua tributação. No que diz respeito à glosa de exclusões de 2014, 2015 e 2016, além de reiterar as alegações relativas à natureza do benefício fiscal, acrescentou que houve constituição posterior da reserva de incentivo fiscal.

34. Passo, a seguir, a analisar as alegações.

II.1. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO POR MEIO DE BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS: REQUISITOS A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E DOS PRECEDENTES DO E. STJ E DA 1ª TURMA DA CSRF DESTE CARF

35. Antes de prosseguir na análise do cumprimento ou não dos requisitos específicos, entendo que é imprescindível contextualizar o tema do aproveitamento fiscal das subvenções, especialmente a partir das análises já realizadas tanto pelo E. STJ quanto pela 1ª Turma da CSRF deste Carf. Como se verá, entendo que tais considerações prévias impactam sobremaneira a avaliação dos requisitos que devem ser preenchidos para tornar legítima a exclusão de tais benefícios.

36. Inicialmente, cabe esclarecer que sempre adotei o entendimento pessoal no sentido de que a alteração feita pela Lei Complementar nº 160/2017 na Lei nº 12.973/2014 não transformou todo e qualquer benefício fiscal relativo ao ICMS em subvenção para investimento, independentemente das circunstâncias em que concedido. 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)

37. Como se verifica pela leitura do § 4º, em conjunto com o *caput*, a caracterização do incentivo como subvenção para investimento dependeria dos seguintes requisitos: (i) devem ser concedidas como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, (ii) deve ser registrada na conta de reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e (iii) somente podem ser utilizadas para absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, ou para aumento do capital social.

38. 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, previstos em atos normativos infralegais. 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.

39. 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.**

40. Neste ponto, é importante destacar que não ignoro o entendimento manifestado pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf no Acórdão nº 9101-005.508 (Red. p/ acórdão Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de 13/07/2021), citado pelo contribuinte nas suas razões recursais. No entanto, vale destacar que foi um resultado por maioria, em que 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 (‘aplicará’) do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial”.

41. A partir daquela premissa, a configuração da subvenção para investimento e a sua consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dependeria do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

42. **Porém**, apesar do meu entendimento pessoal, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

43. O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), definiu 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 LHE 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.)

44. Vale destacar que o E. STJ, no referido EResp nº 1.517.492/PR, não se limitou a afirmar que a incidência de IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido de ICMS violaria o pacto federativo. Avançou na matéria, entendendo que tais valores não caracterizam renda ou lucro. Nesse sentido, veja-se precedente deste Carf, decidido por unanimidade:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. STJ. INTERPRETAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Nos termos das decisões do STJ, o crédito presumido de ICMS se constitui como elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base impositiva. (Acórdão nº 1402-006.532, Rel. Cons. Luciano Bernart, Sessão de 19/07/2023)

45. As considerações do Relator bem explicam as conclusões alcançadas pelo E. STJ naquele julgamento:

18. Ao analisar as decisões do STJ indicadas acima, percebe-se que na decisão que serviu de orientação para as outras aborda, além da questão da competência, a interpretação sobre a natureza jurídica do citado crédito presumido e sua consequente exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Há no citado Acórdão (EResp n. 1.517.492/PR) afirmação expressa que comprova a afirmação, a qual se transcreve abaixo (fls. 21 e 24 do Acórdão) [...]

19. Percebe-se na parte final do texto transcrito que a não representação de lucro do crédito presumido se constitui, ao lado da infração ao princípio federativo, como um dos três fundamentos para que ele não integre a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

20. Tal entendimento é também expressamente indicado no AgInt no AREsp n. 1.958.353/SC, com a seguinte redação na ementa: [...]

21. Ou seja, além da questão constitucional inerente ao pacto federativo, a qual foi abordada na admissibilidade, há ainda na questão a respeito da interpretação da natureza do crédito, o qual não se caracteriza como elemento apto a fazer parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com base nas decisões do STJ, entende-se que merecem prosperar os argumentos da Recorrente, uma vez que o crédito presumido de ICMS não faz parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que faz com que os respectivos Als devam ser cancelados no que diz respeito ao tópico.

46. Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes **teses**, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

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 CSLL 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.

47. Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, **fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante.** Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo. Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, “muito embora não se possa exigir a

comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"(EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

48. Portanto, como vem inclusive entendendo as duas Turmas de Direito Público do E. STJ em julgamentos recentes, "em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014" (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024). Assim, "[...] é pacífico o entendimento do STJ no sentido de que: a) o crédito presumido de ICMS não sofre a incidência de IRPJ e de CSLL; b) os demais benefícios fiscais relacionados ao ICMS não podem ser excluídos, em regra, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidas as condições estabelecidas em lei específica" (AgInt nos EDcl no REsp n. 2.117.590/RN, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 2/12/2024, DJEN de 11/12/2024).

49. 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.

50. 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.

Observe 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.

51. Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o **benefício de crédito presumido** – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e os demais benefícios

para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda 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.³

52. Destaco, ainda, que a 3ª Turma da CSRF, por unanimidade, vem aplicando o precedente do E. STJ para concluir que o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS não constitui “acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins”, conforme julgamento recente:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM O FIXADO PELO STJ NO ERESP N.º 1.517.492/PR Em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, observado que tais créditos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins. (Acórdão nº 9303-015.490, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa, Sessão de 17/07/2024)

53. Em sessão anterior, esta Turma Ordinária decidiu converter o julgamento em diligência por meio da Resolução nº 1301-001.240, para que a Unidade de Origem: (i) segregasse os valores excluídos a título de subvenção governamental, dividindo-os em crédito presumido e

³ 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.

outros benefícios fiscais de ICMS e (ii) analisasse parecer técnico juntado aos autos pelo contribuinte 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.

54. Em relatório detalhado (fls. 2.371/2.394), a Unidade de Origem atestou que todos os valores excluídos se referem a crédito presumido de ICMS:

I - Em relação à determinação do item (i) do Tópico II. Dispositivo da resolução do CARF, e tendo em vista a documentação apresentada e a memória de cálculo juntada às fls. 2347 (planilha de cálculo nomeada “Protocolo 2014 a 2018 Versao 3”), apuramos o seguinte:

AC 2014: O valor de R\$ 211.934.718,98 corresponde a créditos presumidos de ICMS.

AC 2015: O valor de R\$ 170.975.347,97 corresponde a créditos presumidos de ICMS.

AC 2016: O valor de R\$ 180.463.760,99 corresponde a créditos presumidos de ICMS.

AC 2017: O valor de R\$ 220.082.484,13 corresponde a créditos presumidos de ICMS.

AC 2018: O valor de R\$ 279.270.999,1310 corresponde a créditos presumidos de ICMS.

55. Tratando-se de créditos presumidos de ICMS, entendo que a jurisprudência do E. STJ e da 1ª Turma da CSRF deste Carf, na linha do exposto anteriormente, caminha no sentido de que deve ser realizada a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente da demonstração do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Neste caso, portanto, tal exclusão independe (i) da destinação dada às subvenções, inclusive na hipótese de integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios (art. 30, § 3º, da Lei nº 12.973/2014) e (ii) da constituição da reserva de lucros em períodos subsequentes (art. 30, § 3º, da Lei nº 12.973/2014), elementos destacados pelo TVF para a constatação da infração (itens 4.2 e 4.3).

56. Deste modo, entendo que devem ser canceladas as infrações.

III. Multa isolada por apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas (item 5 do TVF)

57. A Fiscalização lavrou Auto de Infração para exigir multa isolada em função da transmissão de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, com fundamento no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Foi aplicada a redução de 50% prevista no § 3º, II, do mesmo dispositivo, em função da correção dentro do prazo de intimação.

58. Os equívocos presentes na ECF, descritos no item 5 do TVF, podem ser segregadas em três classes.

59. A primeira diz respeito a contas de controle de saldos na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs do ano-calendário de 2017, relacionadas à exclusão no código 95 – “reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis”, com informações incorretas:

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

60. A segunda classe decorre da omissão na informação de controle do 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”:

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

61. A terceira classe de equívocos decorre da divergência entre o lucro líquido contábil informado no bloco L300 da ECF de 2018 e o constante das Demonstrações Financeiras publicadas em 26/04/2019, sendo que este último valor foi confirmado pela Recorrente por meio de transmissão da ECF retificadora:

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

62. A Recorrente afirmou, em síntese, que “[...] as inconsistências apontadas pela D. Fiscalização foram prontamente corrigidas [...] e não impactaram a base tributável do IRPJ e da CSLL dos períodos fiscalizados”. Afirmou que não houve prejuízo ao erário, devendo a penalidade ser “cancelada ou ao menos relevada”. Pleiteou a aplicação dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e da vedação ao confisco.

63. Com efeito, a Recorrente não contestou a efetiva transmissão da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Tanto que realizou a sua retificação no curso da ação fiscal. Nesta hipótese, fica devidamente configurada a hipótese prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1997, independentemente da ocorrência ou não de efetivo prejuízo ao erário, uma vez que o dispositivo legal não estabelece este requisito. O que a lei busca coibir é exatamente a transmissão da escrituração com informações equivocadas, pois impossibilita ou ao menos atrasa o adequado trabalho de fiscalização, não sendo possível o cancelamento da penalidade por não ter ocorrido recolhimento a menor do tributo.

64. Vale destacar, inclusive, que a lei estabelece a redução da multa em 50% nos casos em que a informação equivocada presente na ECF for corrigida, o que foi adequadamente feito neste caso. Ou seja, a lei regulou especificamente a consequência para o caso de retificação posterior, não sendo legítimo ao julgador afastar a penalidade nesta circunstância, sob pena de, ainda que de forma oblíqua, declarar a inconstitucionalidade do dispositivo. Veja-se precedente desta Turma Ordinária a respeito:

MULTA ISOLADA. INEXATIDÃO, ERRO OU OMISSÃO NO E-LALUR. Incide multa de 3% sobre as inexatidões, incorreções ou omissões identificadas no Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico (e-Lalur), passível de redução de 50% quando forem corrigidas no prazo fixado em intimação, nos termos do art.8-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. (Acórdão nº 1301-007.321, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 16/07/2024)

65. Igualmente, afastar a penalidade em função dos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco demandaria a realização de um juízo de constitucionalidade do art. 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/1977, o que é vedado a este Carf por força da sua Súmula nº 2.

66. Deste modo, entendo que deve ser mantida a penalidade isolada aplicada.

IV. Concomitância de multa por estimativas não recolhidas e de multa de ofício (item 6 do TVF)

67. A Fiscalização também exigiu multas isoladas pelo recolhimento insuficiente de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL (Anexos I e II do Termo de Verificação Fiscal), com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996.

68. Entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

69. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois

não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

70. Além disso, o E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. 6. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

71. Assim, concluo pela ilegitimidade da multa isolada aplicada pela Fiscalização pela falta de recolhimento de estimativas mensais, pois absorvida pela multa de ofício.

72. A Recorrente também questionou a ilegitimidade da própria multa de ofício de 75%, sustentando o seu "nítido caráter confiscatório". Porém, o patamar da penalidade encontra-se expressamente previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, razão pela qual a sua redução ou cancelamento significaria declarar, ainda que indiretamente, a inconstitucionalidade do dispositivo legal, o que é vedado a este Carf por força da sua Súmula nº 2.

73. Por fim, a Recorrente questionou a aplicação de juros sobre as multas fiscais, afirmando que não haveria base legal para essa exigência. Porém, tal matéria foi pacificada neste Carf com a edição da Súmula nº 108, segundo a qual *"incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."* Portanto, deve ser rejeitada a alegação.

V. Dispositivo

74. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e lhe dou provimento parcial, para: (i) cancelar parcialmente a infração de excesso de despesas com juros relativo à subcapitalização (item 4.1 do TVF), tão somente para excluir o valor de outubro/2017; (ii) cancelar integralmente as infrações de adições não computadas no lucro real referentes à subvenção governamental (itens 4.2 e 4.3 do TVF); e (iii) cancelar as multas por estimativas mensais não recolhidas (item 6 do TVF).

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese a respeitável posição do i. Relator, pela impossibilidade de aplicação da multa isolada no presente caso, em razão da exigência da multa vinculada, a Turma, pelo voto de qualidade, decidiu pela possibilidade de cumulação de multas de ofício vinculada e isolada, quando presentes as condutas previstas em lei para as respectivas sanções.

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no racional da Súmula CARF nº 105 e em precedentes da CSRF, Acórdão nº 9101-007.277, e da Segunda Turma do STJ (AgInt no AREsp n 1.878.192/SC), não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão,

logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não

observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como

bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não, vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, consequentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao

intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expreso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Dispositivo

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação à matéria multa isolada sobre estimativas devidas e não pagas.

ACÓRDÃO 1301-007.865 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10980.722875/2020-85

Assinado Digitalmente

lágaro Jung Martins