



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.738791/2022-84
ACÓRDÃO	1102-001.395 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRES TENTOS AGROINDUSTRIAL S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO EM FACE DA CONCOMITÂNCIA DE QUESTIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO SOBRE A MESMA MATÉRIA. SÚMULA CARF Nº 1.

A propositura de ação judicial que controverta, antes ou depois do lançamento, a mesma matéria de mérito questionada administrativamente importa em renúncia da via administrativa e impede o conhecimento do respectivo recurso, porquanto inadmissível que o seu resultado possa sobrepor os efeitos da coisa julgada material que decorre do exercício da jurisdição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, em lhe negar provimento, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

01. Trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes de infrações relacionadas ao inadequado cômputo do Lucro Real, (a) pela não adição de despesa não necessária e indedutível (PPR – Plano de Participação nos Lucros dos diretores) em 2019, (b) pela exclusão indevida de benefício fiscal decorrente de crédito presumido de ICMS de 2015 a 2019, e (c) compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL não reconhecidos pela fiscalização em 2018.

02. Colho do relatório do acórdão da DRJ as informações necessárias à análise do caso em apreço, ao final complementadas por esta Relatoria:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração – AI, com exigência de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 02/26 e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 27/46, referente aos exercícios de 2020 a 2016, anos-calendário 2019 a 2015, no montante de R\$206.144.157,38, valor atualizado até 10/2022.

Demonstrativo do crédito tributário lançado.

Código de receita	Imposto R\$	Juros de Mora R\$	Multa de ofício R\$	Total R\$
IRPJ – 2917	76.061.571,04	18.463.482,02	57.046.178,26	151.571.231,32
CSLL -2973	27.382.957,56	6.652.750,35	20.537.218,15	54.572.926,06
Total				206.144.157,38

Conforme informações extraídas dos Autos de Infração - AI, relatório Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 02/26 (IRPJ), fls. 27/46 (CSLL) e Relatório Fiscal - RF, fls. 47/78, tem-se o que se segue.

O CNAE-Código Nacional de Atividade Econômica da empresa TRÊS TENTOS AGROINDUSTRIAL é “Comércio Atacadista de Cereais e Leguminosas beneficiados...” e sua forma de apuração tributária foi o Lucro Real anual nos anos sob análise.

A empresa TENTOS DO SUL COMERCIAL AGRÍCOLA, CNPJ 22.654.772/0001-80, com CNAE “Comércio Atacadista de Sementes....”, foi incorporada pela TRES TENTOS AGROINDUSTRIAL em janeiro/2021, tornando-se a incorporadora, com base no art.132 do Código Tributário Nacional, responsável pela incorporada. A fiscalização foi realizada nas empresas de forma distinta, sendo a TRES TENTOS a responsável tributária.

Foram constatadas as seguintes infrações.

I - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

Fato Gerador	Valor Apurado R\$	Tributo
31/12/2019	375.200,01	IRPJ
31/12/2019	248.800,00	IRPJ/CSLL

A fiscalizada foi intimada a identificar os registros contábeis correspondentes às informações constantes da DIRF-Declaração de Imposto Retido na Fonte, ano-calendário 2019, de rendimentos no valor total de R\$375.200,01, IRRF – Participação nos Lucros ou Resultados – PLR.

Tratando-se de despesa relativa a PPR – Plano de Participação nos Lucros dos diretores da TRÊS TENTOS, não adicionados ao Lucro Real, é considerada despesa indedutível para fins do IRPJ, conforme art. 315 e 527 do RIR/2018.

A despesa com bonificação contabilizada em 2019, no valor de R\$248.800,00, cuja operação foi realizada com diretor da fiscalizada, não se enquadra no conceito de despesa usual e nem necessária à atividade da empresa, conforme art. 311 do RIR/2018.

II - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Fato Gerador/IRPJ	Valor Apurado R\$	Tributo
31/12/2015	63.550.944,35	IRPJ/CSLL
31/12/2016	76.954.152,39	IRPJ/CSLL
31/12/2017	83.011.517,07	IRPJ/CSLL
31/12/2018	114.557.725,61	IRPJ/CSLL
31/12/2019	116.636.846,92	IRPJ/CSLL

Durante o procedimento fiscal, a fiscalização identificou, na apuração do Lucro Real das empresas TRÊS TENTOS e TENTOS DO SUL, valores elevados a título de “Outras exclusões”. Intimada a justificar as rubricas informadas nas ECF original e retificadora, informou que as exclusões seriam SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS, decorrentes de INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS, conforme Convênio ICMS 100/97 (redução da base de cálculo do ICMS nas saídas de insumos agropecuários específicos).

Em planilha apresentada pela empresa, os dados das NFe aparecem sem valores nas colunas referentes à base de cálculo e valor do ICMS. Utilizou como base de cálculo do ICMS o valor das Subvenções para Investimentos, aplicando sobre estes valores a alíquota de 18%. Observou a fiscalização que esta sistemática foi adotada em todas as NFe de vendas, sendo que o total da planilha coincide com as exclusões questionadas pela fiscalização.

Tais valores foram excluídos da apuração do Lucro Real nos anos de 2018 e 2019 e não foram escriturados em conta de receita (benefício fiscal). Esclarece a fiscalização que o pressuposto de dedutibilidade, para fins fiscais, deveria haver o registro anterior em conta de receita e seus desdobramentos junto ao resultado, que será ajustado, ou não. Na apuração do Lucro Real, não havendo contabilização da receita representativa do benefício fiscal, não há exclusão a ser feita.

Tentando justificar a escrituração dos valores em conta de Reserva de Lucros, observou a fiscalização que os valores foram levados a débito e a crédito gerando lançamento contábil com resultado nulo. A escrituração feita pela empresa não resultou em valores adicionados em conta de receita (resultado).

A empresa foi intimada a “informar de modo específico a que subvenção/incentivo se referem e de que forma os recursos foram utilizados na “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nos termos do caput do Art.30 da Lei 12.973/2014”. Em resposta, a empresa deixou claro não possuir nenhum tipo de acordo/projeto firmado com a administração tributária estadual.

Concluiu, portanto, a fiscalização que o benefício fiscal decorrente do crédito presumido de ICMS não encontra respaldo formal e nem legal para sua exclusão na apuração do Lucro Real, anos-calendário de 2015 a 2019.

Interposto Mandado de Segurança sobre a matéria, Processo nº 5001106-

50.2021.4.04.7105/RS; a liminar foi indeferida e encontrando o processo em fase de Apelação.

III – SALDO INSUFICIENTE – INFRAÇÃO – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL.

Fato Gerador	Valor Apurado R\$	Tributo
31/12/2018	6.228.141,00	IRPJ/CSLL

De acordo com a ECF (retificadora ativa) da fiscalizada, ano-calendário 2018, o saldo de prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL foram utilizados para reduzir o Lucro Real.

Observou a fiscalização que, antes da entrega da ECF retificadora, a empresa não possuía saldos de prejuízo a compensar, conforme demonstram as ECF originais.

Dessa forma, as compensações de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, ambas no valor de R\$6.228.141,00, feitas na ECF retificadora do AC2018 foram consideradas indevidas pela fiscalização uma vez que o saldo utilizado decorreu de resultados anteriores não reconhecidos pela fiscalização.

As ECF da fiscalizada, dos anos-calendário 2015 a 2018 foram retificadas em 2020, com alteração dos resultados tributáveis, decorrente das exclusões a título de subvenção para investimento. O prazo decadencial considerado no lançamento foi contado a partir da entrega das ECF retificadoras, em 2020, que informou novos elementos e deslocou, portanto, o prazo decadencial. Para constituição do crédito tributário.

Constam dos sistemas da RFB, diversos PER/DCOMP (Pedidos de Restituição/Declaração de Compensação) para aproveitamento dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados em suas ECF ativas relativas ao período base de 2015 a 2019. Considerando que as empresas (incorporada e incorporadora) já aproveitaram os saldos negativos apurados em suas ECF, os valores que deram origem a esses saldos negativos não foram aproveitados de ofício no momento da recomposição do resultado/saldo a pagar da empresa.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75%, conforme art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

O sujeito passivo foi intimado da autuação em 07/10/2022, conforme Termo de Abertura de Documento, fls. 240, e apresentou impugnação parcial, em 07/11/2022, conforme instrumento de fls. 245/317.

Destaca que a impugnação abrange os processos administrativos nº 11000-

738.791/2022-84 e de nº 11000- 738.819/2022-83, lavrado em face da TENTOS DO SUL COMERCIAL AGRÍCOLA, CNPJ 22.654.772/0001-80 que foi incorporada pela TRES TENTOS AGROINDUSTRIAL em janeiro/2021, passando, então, a ser responsável pela incorporada.

Matéria não impugnada. Custos, Despesas Operacionais e Encargos – Despesas não Necessárias.

Informa que a rubrica aproveitamento indevido no resultado fiscal de 2019, relativo a despesas/custos indedutíveis referentes ao plano de participação nos lucros/resultados de

diretores e a bonificação a diretor não foi impugnada, dispondo que realizou o pagamento com a redução da multa, conforme comprovante em anexo.

Exclusões consideradas não autorizadas na apuração do Lucro Real. Matéria impugnada.

Mantém-se sob litígio, as exclusões tidas como indevidas a título de subvenção para investimento, devendo serem declarados nulos e cancelados os Autos de Infração, pelas razões adiante relatadas.

Afirma a impugnante que é pessoa jurídica que atua na armazenagem, produção e beneficiamento de semente de grãos e outras atividades ligadas ao agronegócio, em diversas unidades da federação, se submetendo a diferentes regimes fiscais de ICMS, portanto, se beneficia de concessões de incentivos fiscais que têm como finalidade estimular atividades econômicas locais.

Faz um breve relato das retificações em DCTF e ECF do período de 2015/2019, originada da tributação indevida das subvenções governamentais concedidas em forma de benefícios fiscais de ICMS (exclusão da base de cálculo de IRPJ e CSLL) e da consequente transmissão de PER/DCOMP, em virtude do recolhimento indevido ou a maior dos referidos tributos.

Dos 26 pedidos de restituição apresentados (Tentos do Sul e Três Tentos), 10 foram considerados procedentes, processando restituição no montante de R\$13.556.787,61. Os outros 16 pedidos de restituição encontram-se em análise (PER identificados às fls. 248/249).

Sistemática contábil adotada pela impugnante.

Para validar a contabilização dos benefícios fiscais (subvenções para investimento), faz um contexto histórico antes e depois da Lei nº 11.638/2007, que introduziu as Normas Internacionais de Contabilidade.

Antes eram diretamente registradas no Patrimônio Líquido, conta Reserva de Capital, sem transitar pelo resultado, não distribuída aos sócios, portanto, as subvenções para investimento recebidas não interferiam no resultado contábil e não incidiam a tributação do IRPJ/CSLL.

Posteriormente à referida lei, no final do exercício, o valor subvencionado deveria compor a Reserva de Incentivo Fiscal (Art. 195-A da Lei 6.404/76), sob o mesmo fundamento de não remunerar os sócios via distribuição de lucros, também, desta forma, não interferiria no valor final do lucro.

As alterações contábeis introduzidas para aderir às Normas Internacional de Contabilidade não tiveram o condão de alterar a legislação fiscal e interferir na apuração do IRPJ/CSLL.

Alega que a ausência de contabilização da receita de subvenção no ano em que ocorreu, não impede que ela fosse reconhecida a destempo. O art. 186, §1º da Lei nº 6.404/76 e CPC 23, trata o procedimento para se corrigir a contabilidade em caso de erro material, preceitos descartados pela auditora fiscal. Afirma que, sendo possível sanar o erro na escrituração contábil por lançamento extemporâneo, não foi necessário substituir a ECD do período (IN/RFB nº 2003/2021, art. 8º). Não há necessidade de constar nos livros contábeis da época a receita de subvenção para investimento para exclusão no LALUR/LACS, mas tão somente por meio de lançamentos nas contas do patrimônio líquido.

Conclui que não há dúvidas que a impugnante operacionalizou a retificação da sua apuração do IRPJ/CSLL de maneira correta, pois a orientação da SRF é cristalina ao dizer que no caso de lançamentos contábeis extemporâneos, o contribuinte deverá realizar os ajustes de adição e exclusão, ainda que a ECD recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada.

Contesta a afirmativa da fiscalização de que os lançamentos contábeis de retificação da ECF tiveram resultados nulos, tratando-se de uma ficção contábil.

Rememora que, nos incentivos fiscais, a subvenção é representada pelo ganho da empresa (contribuinte), decorrente da redução da despesa, o montante que o Estado dispensa receber é o valor da subvenção em favor da impugnante.

Foi essa receita de subvenção que a impugnante excluiu da sua apuração do IRPJ/CSLL, e, em conformidade com o item 29 do CPC-Pronunciamento Contábil 07, o valor do benefício deve ser destinado para o Patrimônio Líquido da Empresa, especificamente, nas contas de Reservas de Lucros ou Incentivos fiscais - e não sejam distribuídos aos sócios. Cita que a Solução de Consulta COSIT nº 11/20, item 16, assim disciplina.

Combinando as disposições que versam sobre a contabilização extemporânea, em casos de erro material (Art. 186, §1 da Lei 6.404/76, CPC 23, IN 2003 e 2004 de 2021 e manual da ECD), com a forma de contabilizar a receita com subvenção (CPC 07 Item 38E), a companhia adotou o procedimento contábil correto ao reconhecer a receita de subvenção por meio de ajustes a débito a crédito no Patrimônio Líquido, inclusive da constituição da reserva de incentivo fiscal, requisito previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Alega que a constituição da Reserva de Incentivo fiscal, referente aos períodos anteriores, foi para atender ao requisito previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/14. Por meio da reclassificação dos Lucros dos Exercícios, observando toda movimentação do Patrimônio Líquido, para recompor as reservas considerando a subvenção de cada período.

No caso, o valor da constituição ficou limitada ao lucro do período, ficando obrigada a constituir o saldo remanescente com lucros futuros. Tal disciplina está prevista no art. 30, §3º da Lei nº 12.973/2014.

Esclarece que, quando a Reserva de Incentivo Fiscal teve destinação diversa, como no caso de distribuição de Lucros, foi levado à tributação do IRPJ/CSLL por meio de adição no Lalur/Lacs.

Apresenta parecer de auditoria independente sobre a metodologia de contabilização referente à matéria em discussão, fls. 265/266.

Em virtude de lançamento contábeis a título de correção de períodos anteriores, via patrimônio líquido, foi apresentado à fiscalização as demonstrações financeiras para comprovar a correção da contabilização.

Conclui que as disposições que versam sobre a contabilização extemporânea em casos de erro material - art. 186 da Lei nº 6.404/76, CPC 23, IN 2003 e 2004 de 2021 e Manual da ECD, com a forma de contabilizar a receita com subvenção, imprescindível acatar que a impugnante adotou o procedimento contábil correto ao reconhecer a receita de subvenção por meio de ajustes a débito a crédito no Patrimônio Líquido, inclusive da constituição da reserva de incentivo fiscal, requisito previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Questões normativas/legais acerca das subvenções.

Conceitua a subvenção para investimento como sendo o auxílio de caráter econômico concedido por ente do Poder Público a particular, com o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (art. 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e art. 30, “caput”, da Lei nº 12.973/14).

Faz a distinção entre subvenções para custeio (sujeitas à tributação) e as subvenções para investimento (excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL).

Afirma que as disposições do PN CST 112/1978, que tinha exigência de contrapartidas, não são mais aplicáveis aos benefícios de ICMS.

Aduz que, após a Lei Complementar nº 160/17, foram publicadas várias Soluções de Consultas relacionadas à matéria. Discorre sobre elas e conclui que as novidades trazidas pela LC nº 160/2017 possuem efeitos retroativos, entendimento corroborado nas decisões do Carf, reproduzidas na defesa.

Na edição da Solução de Consulta COSIT Nº 145/2020, caberia ao contribuinte comprovar que o incentivo fiscal de fato tenha sido concedido como estímulo a expansão de empreendimento econômico (comprovar a intenção do subvencionador).

Discorda da interpretação dada na referida Solução de Consulta e apresenta argumentos contrários ao entendimento nela esposado, dispondo que não pode ser usada para fundamentar o auto de infração em face da impugnante.

Como o período da fiscalização abrangeu 2015 a 2019, a Solução de Consulta 145/2020, com efeito vinculante, publicada em 22/12/2020, não se aplica a fatos pretéritos, e nem pode embasar a autuação.

Por conseguinte, importante demonstrar que as conclusões constantes do auto de infração não merecem prosperar pois baseiam-se em interpretações absolutamente equivocadas do art. 30, da Lei nº 12.973/14 e do Decreto Lei nº 1.598/77.

Desnecessária comprovação que os incentivos fiscais de ICMS foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Contesta a justificativa da fiscalização em constituir o lançamento pela ausência de comprovação que os incentivos fiscais concedidos à impugnante teriam sido para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Entende que o próprio conceito de subvenções para investimento pressupõe a aplicação para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo admissível, por natureza, uma subvenção para investimento que não tenha esse propósito.

Faz citação histórica dos dispositivos legais e normas administrativas sobre o conceito de subvenção para investimento e finaliza:

Ocorre que com a publicação do novo parágrafo 4º, do artigo 30, da Lei nº 12.973 de 2014, por meio do Artigo 9º, da Lei Complementar nº 160 de 2017, que se aplica exclusivamente aos incentivos fiscais de ICMS, a norma estabeleceu que os incentivos fiscais de ICMS seriam CONSIDERADOS como subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos adicionais não previstos no Artigo 30, da Lei 12.973 de 2014.

Exigir do contribuinte a comprovação que o incentivo fiscal foi concedido com o objetivo de estimular a expansão/implantação de empreendimento econômico é novamente exigir do contribuinte que comprove que o incentivo fiscal de ICMS é uma subvenção para investimento, sendo que a lei complementar por presunção legal assim já o definiu.

Faz um cotejo entre a redação das Solução de Consulta COSIT sobre o assunto.

Por último, aduz que a exigência fiscal promovida no §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (art. 9º da LC nº 160/2017) esvaziaria o efeito de uma Lei Complementar por uma norma infralegal.

Interpretação do termo “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” no art. 38, do DL 1.598 de 1977 e no art. 30, da Lei 12.973 de 2014.

Dispõe que a redação do art. 38, § 2º do Decreto Lei 1.597 de 1977 e depois reproduzido no art. 30 da Lei 12.973 de 2014, a oração entre vírgulas: “inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” demonstra de forma evidente que o termo “concedidas como estímulo” está se referindo à isenção ou redução, e não às subvenções para investimento.

Argumenta que o art. 30 da Lei 12.973 de 2014 não oferece a melhor leitura possível do dispositivo pois realmente apresenta uma ambiguidade: se o termo “concedidas” estaria se referindo “às subvenções” ou “às isenções e reduções”. Entende o impugnante que está claro e evidente que o termo está se referindo às isenções e reduções - de forma a incluí-las no tratamento ofertado às subvenções para investimento.

Tratamento diverso deu a autoridade fiscal, amparada na Solução de Consulta COSIT nº 145 de 2020 (que não é aplicável ao período fiscalizado), ao entender que a subvenção deveria ser para o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito estabelecido no art. 30 da Lei nº 12.973 de 2014, para ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Discorre sobre a interpretação dada pela referida Solução de Consulta, que afirma ser contraditória e equivocada.

Conclui que a interpretação correta da legislação seria:

a) As isenções ou reduções de impostos, em geral, apenas estarão incluídas no tratamento previsto no par.2, do Decreto Lei 1.598 de 1977 (e no Artigo 30, da Lei 12.873), caso tenham sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Essa medida é necessária pois como o conceito de subvenções para investimento são as transferências concedidas com esse propósito, regra geral, apenas as isenções ou reduções que se enquadrem nesse conceito também poderiam ser incluídas no conceito de subvenções para investimento.

b) Os incentivos e benefícios fiscais de ICMS, por força do Artigo 9º, da Lei Complementar 160 de 2017, são CONSIDERADOS subvenções para investimento.

Observa-se que a norma não estabeleceu que tais incentivos são subvenções para investimento, a regra normativa estabeleceu que eles seriam CONSIDERADOS para fins de aplicação do Artigo 30, da Lei 12.973 de 2014. Em outras palavras, a norma visou oferecer o mesmo tratamento aos incentivos fiscais de ICMS ao tratamento previsto para as subvenções para investimento, qual seja, a possibilidade de exclusão do lucro real DESDE QUE cumprido os requisitos estabelecidos, quais sejam: o registro no patrimônio líquido, em reserva de lucros, observadas as regras de utilização. Esse entendimento está consoante a correta interpretação que oferecida na COSIT 15 de 2020, em seu item 18.

A impugnante ao verificar que não havia excluído as subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos de 2015 a 2019, retificou as ECF e transmitiu novas DCTF retificadoras para demonstrar corretamente as bases de cálculo reapuradas.

No entanto, a autoridade fiscal ignorou as alterações promovidas pela Lei Complementar 160/2017 ao concluir que os benefícios relativos ao ICMS não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem que se comprove que seu incentivo é uma subvenção para investimento, apesar da Lei Complementar assim já o ter afirmado, o que demonstra a insubsistência do lançamento e constituição do crédito tributário e a improcedência total do auto de infração.

Entendimento do Carf e do STJ.

Cita julgados do Carf sobre a regra interpretativa do art. 30 da Lei 12.973 que, segundo o entendimento da impugnante não se deve observar qualquer ato, requisito ou condicionante adicional (como disposto no próprio § 4º do aludido art. 30). Apenas que sejam cumpridos os requisitos previstos no art. 30, da Lei 12.973 de 2014, quais sejam: o registro em Reserva de Lucros (reserva de incentivos fiscais) e a o respeito à destinação dessa reserva.

Afirma que a posição majoritária do Carf é que não caberia ao contribuinte realizar a comprovação que seus incentivos fiscais de ICMS fossem concedidos com o propósito de estímulo à implantação ou expansão, afastando-se as exigências da COSIT 145 de 2020 (não aplicável ao presente caso).

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já se posicionou acerca do tema, afastando a necessidade de se comprovar que os incentivos e benefícios de ICMS fossem concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para possibilitar a exclusão.

Assim, pede seja afastada a conclusão da autoridade fiscal de que a exclusão na base de cálculo dependa da condição de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, acarretando a insubsistência do auto de infração.

Compensação indevida de prejuízo fiscal.

Contesta a glosa das compensações de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, que reduziu o lucro real apurado no período fiscalizado, uma vez que o saldo decorreu de resultados anteriores (não reconhecidos pela fiscalização).

Afirma que, se retroagir as exclusões dos benefícios relativos ao ICMS na contabilidade, de 2015 a 2019, o efeito das exclusões das receitas de subvenção equivale ao prejuízo acumulado pela impugnante no período.

Pede seja afastada a glosa da compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, pois entende ser correta a retificação da contabilização com a exclusão da subvenção para investimento da base de cálculo dos tributos, ainda que de forma extemporânea.

Pedidos de Compensação/Restituição apresentados – Impossibilidade de cobrança de tributos já quitados.

Afirma que, com a retificação da contabilização das subvenções para investimento (exclusão dos benefícios e incentivos fiscais), foram transmitidos diversos PER/DCOMP

para restituição dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nos anos 2015 a 2019, decorrente de pagamentos realizados a maior.

Dos 26 pedidos de restituição, foram deferidos o montante de R\$13.556.787,61, já creditado para a impugnante. Encontrando-se pendente de análise, R\$53.361.470,60.

Relaciona as ECF original e retificadoras, das duas empresas (Três Tentos e Tentos do Sul), com a indicação do Lucro Real original e retificado.

Considerando que os valores cobrados no auto de infração foram devidamente quitados à época, não pode a auditora fiscal pretender cobrar novamente os tributos que já foram pagos, inclusive acrescidos com juros e multa, especialmente porque os valores foram pagos aos cofres públicos e os pedidos de restituição ainda se encontram pendentes de análise.

Afirma que inexistente qualquer irregularidade nos PER/DECOMP relacionadas aos pedidos de restituições/compensações já deferidos, pois exaurida a revisão da RFB (o que não pode ser feita em prejuízo do contribuinte), finaliza toda e qualquer discussão sobre o assunto. O lançamento de ofício realizado, então, resulta em duplicidade de cobrança.

Por outro lado, se o pagamento a maior for identificado e crédito for confirmado a favor da impugnante, não caberá discussão e muito menos lançamento e constituição de crédito, pois os créditos tributários já foram recolhidos aos cofres públicos.

Irregularidade da aplicação da multa de ofício e juros.

Alega que não há falta de pagamento de tributo, pois recolheu devidamente o IRPJ e a CSLL. Também não houve falta de declaração e nem declaração em valor inexato para se aplicar o art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Ainda que os pedidos de restituição não sejam deferidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a imposição de multa de ofício é ilegal e inconstitucional pois contraria frontalmente diversos princípios constitucionais, tais como o direito de petição inserto no artigo 5º, XXXIV, “a”, da CF, o devido processo legal e o contraditório, previstos no artigo 5º LV, da CF, já que o contribuinte é punido pelo simples fato de pleitear restituição de pagamentos indevidos ou a maior.

A multa de 75% aplicada contraria as garantias constitucionais do direito de petição, devido processo legal, ampla defesa e contraditório, bem como os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, confisco, moralidade e boa-fé administrativa.

Violação do direito de petição. Princípios constitucionais.

Afirma violação ao direito de petição pelo contido no art. 74, §17 da Lei nº 9.430/96 e o art. 45 da IN/RFB nº 1.300/2012. A penalidade instituída pelo dispositivo, pelo pedido de ressarcimento sequer analisado pela RFB, caracteriza ameaça (coerção), que veda ao contribuinte buscar seu direito perante a Administração Pública.

A multa aplicada tem a finalidade de punir os contribuintes que pedem apreciação de seus pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, sem qualquer comprovação de má-fé.

Pede seja reconhecida a inconstitucionalidade da aplicação da multa de ofício à razão de 75%.

Discorre sobre os princípios constitucionais da razoabilidade e do devido processo legal.

Conclui que a multa de ofício e a incidência de juros não pode ser exigida, pois não houve inadimplemento, nem ausência de declaração, o que afronta os princípios constitucionais.

Por todo o exposto, requer a nulidade de pleno direito do auto de infração, haja vista a cobrança em duplicidade, pois os tributos foram recolhidos.

Caso assim não se entenda, ficou demonstrada a insubsistência e improcedência total do lançamento e requer seja cancelado o auto de infração lavrado.

03. A DRJ manteve o lançamento dos créditos tributários em acórdão de fls. 829/847, ante a existência de concomitância entre o processo administrativo e a interposição do Mandado de Segurança nº 5001106-50.2021.4.04.7105/RS, onde a contribuinte discute a mesma matéria objeto desta análise. A DRJ entendeu que, *“diante da propositura de ação judicial com o mesmo objeto discutido na via administrativa, conforme temas de defesa intitulados: exclusões indevidas a título de subvenção para investimento; sistemática contábil adotada pelo contribuinte; questões normativas acerca das subvenções; condições dos incentivos fiscais de ICMS; interpretação/entendimento referente ao tema; compensação de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL e pedidos de compensação/restituição, não conheço do mérito em face de sua relação com a matéria discutida judicialmente e declaro definitivamente constituído os tributos IRPJ e CSLL exigidos nestes autos”*.

04. Em relação às demais matérias, que tratavam dos temas relacionados a (a) nulidade por cobrança em duplicidade, (b) aproveitamento de saldos negativos de PER/DCOMP, (c) imposição de multa de ofício e juros de mora, e (d) violação do direito de petição e princípios constitucionais, a DRJ afastou todos os argumentos indicados na impugnação, consoante indicado no citado acórdão.

05. A contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF (fls. 875/953), em que reitera as razões impugnatórias e requesta:

- a). O recebimento do presente recurso com o seu devido processamento;
- b). A concessão do efeito suspensivo ao presente recurso, conforme previsto na legislação vigente, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário lançados nos autos dos processos administrativos nºs 11000.738819/2022-83 e 11000-738.791/2022-84, até decisão final administrativa;
- c). Seja dado provimento ao presente recurso voluntário para anular a r. decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos em Belo Horizonte (DRJ06), afastando a concomitância reconhecida de forma equivocada, acatando os argumentos contantes no presente recurso e na impugnação apresentada para declarar a nulidade de pleno direito do auto de infração, cancelando-se o lançamento de ofício e a constituição do crédito tributário lançados contra a recorrente;

d). Subsidiariamente, o provimento do presente recurso para afastar, desde já, o entendimento exarado pela Autoridade Julgadora, no sentido de exigir do contribuinte a comprovação da intenção do ente subvencionador, ou seja, a intenção de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômico, em relação aos incentivos fiscais de ICMS, tendo em vista que a recorrente está amparada no período sob comento à COSIT 11 de 2020 e COSIT 15 de 2020 (item 18), que reconheciam o direito do contribuinte de não computar na base de cálculo do Lucro Real, as receitas de subvenção decorrente dos incentivos e benefícios fiscais de ICMS - desde que cumprido os requisitos estabelecidos no Artigo 30, da Lei 12.973 de 2014 -, ou seja, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social, tendo em vista o entendimento do STJ por ocasião do julgamento do Tema 1182;

e). Caso não seja esse o entendimento de Vossas Senhorias, pugna-se pelo provimento do presente recurso voluntário, a fim de anular a decisão recorrida, determinando-se o retorno do feito à DRJ06, a fim de que seja conhecida a impugnação e realizado o julgamento de seu mérito, já que inexistiu renúncia ao processo administrativo, em respeito aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal.

Requer ainda, a produção de todas as provas admitidas para se comprovar o alegado, em especial por prova documental, pericial e sustentação oral.

06. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

07. O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser parcialmente conhecido. A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ em 18/09/2023 (termo de fls. 864), tendo protocolado recurso em 13/10/2023 (termo de fls. 874), portanto, dentro do prazo legal de 30 dias.

MATÉRIAS NÃO CONHECIDAS ANTE A CONCOMITÂNCIA ENTRE AS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO DA SÚMULA 1 DO CARF.

08. A DRJ não conheceu da matéria relacionada à exclusão indevida de benefício fiscal decorrente de crédito presumido de ICMS de 2015 a 2019, por ter sido objeto do Mandado de Segurança nº 5001106-50.2021.4.04.7105/RS interposto pela contribuinte perante o Poder

Judiciário, onde as principais matérias discutidas na via administrativa também foram questionadas judicialmente. Nesse sentido, expressamente consignou:

Isto posto, considerando as informações expostas neste tópico, entendo que o contribuinte renunciou à instância administrativa em relação à matéria especificamente aventada nas duas esferas, a saber: (i) excluir das bases de cálculo da CSLL e do IRPJ os benefícios e incentivos fiscais de ICMS que lhe são concedidos pelos Estados da Federação a partir do afastamento dos efeitos e exigências constantes na Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 e (ii) compensar o que pagou a maior nos últimos cinco anos a título de CSLL e IRPJ pela não exclusão desses benefícios e incentivos das referidas bases.

Assim, diante da propositura de ação judicial com o mesmo objeto discutido na via administrativa, conforme temas de defesa intitulados: exclusões indevidas a título de subvenção para investimento; sistemática contábil adotada pelo contribuinte; questões normativas acerca das subvenções; condições dos incentivos fiscais de ICMS; interpretação/entendimento referente ao tema; compensação de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL e pedidos de compensação/restituição, não conheço do mérito em face de sua relação com a matéria discutida judicialmente e declaro definitivamente constituído os tributos IRPJ e CSLL exigidos nestes autos.

09. Por sua vez, a contribuinte argumenta no Recurso Voluntário que a ação judicial não discute as mesmas matérias. Nesse sentido, argumenta que (com grifos):

A ação tem por objeto a concessão de ordem judicial para assegurar o direito líquido e certo da recorrente de **considerar seus incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento, para que possam, por consequência, ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL** desde que cumprido os requisitos estabelecidos no Artigo 30, da Lei 12.973 de 2014 -, quais sejam, que os benefícios sejam regulares e que seja constituída reserva de incentivos, afastando, por consequência, as exigências restritivas e ilegítimas constantes na Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 e outras consultas de igual teor -, traduzidas na obrigatoriedade de comprovar que os benefícios ou incentivos fiscais relativos ao ICMS foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, retroativa à data de sua publicação (22/12/2020).

...

Assim, lastreada no indicado entendimento da Receita Federal e na Lei nº 12.973/14, com as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 160/17, a recorrente no ano de 2020 **realizou um trabalho de revisão tributária focado na verificação da formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL** referente aos anos de 2015/2019, visando identificar eventuais inconsistências.

Como resultado desta revisão, restou identificado que a recorrente tributou, impropriamente, as subvenções governamentais concedidas pelos governos estaduais em forma de benefícios fiscais relativos ao ICMS o que resultou em recolhimento indevido ou a maior de IRPJ e CSLL.

Diante deste cenário e da identificada necessidade de correção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive para fins de repetição de indébitos tributários, a recorrente realizou as devidas retificações das obrigações acessórias, retificando, por consequência, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Após as noticiadas retificações da DCTF e, diante da necessidade de recalcular o IRPJ e a CSLL verificou-se que a recorrente pagou valores a maior do que o devido.

10. Verifica-se que a própria contribuinte relata em seu recurso que o objeto da ação judicial tratava da exclusão da subvenção para investimentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E isso fica evidenciado quando se observa as próprias peças processuais juntadas aos autos.

11. Por exemplo, vê-se na introdução do Recurso de Apelação (fls. 769) interposto judicialmente pela interessada a informação, em suas próprias palavras, segundo a qual: “Trata-se de mandado de segurança objetivando a concessão de ordem judicial para assegurar o direito líquido e certo da impetrante, ora apelante, de **considerar seus incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento, para que possam, por consequência, ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, ...**”.

12. Essa é, rigorosamente, a matéria trazida nas autuações: considerar ou não considerar subvenções para investimento dedutíveis do Lucro Real para fins de pagamento a menor de IRPJ e CSLL.

13. Observe-se a informação que consta da sentença que julgou o caso no âmbito judicial (fls. 802):

Trata-se de mandado de segurança impetrado por TRES TENTOS AGROINDUSTRIAL SA contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SANTO ANGELO, por meio do qual a impetrante busca ordem que afaste *"a obrigatoriedade de comprovar que os benefícios ou incentivos fiscais relativos ao ICMS (subvenções para investimento) foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sendo necessário apenas o cumprimento dos requisitos do artigo 30, da Lei 12.973 de 2014"*. Sustentou a impetrante, em síntese, que a Solução de Consulta COSIT nº 145/2020, contrariamente ao entendimento anteriormente firmado pela própria RFB e pela PFN, inseriu exigências não contempladas na legislação de regência para o **enquadramento de benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento, para então se permitir a dedução dos valores correspondentes da base de cálculo do IRPJ e CSLL**. Assinalou que o art. 30 da Lei nº 12.973/14 apenas exige a constituição de reserva de incentivo e o respeito à sua utilização. Afirmou que entendimento em sentido contrário fere o pacto federativo, pois esvazia o incentivo fiscal concedido pelo Estado membro. Discorreu sobre o direito aplicável ao caso e postulou, ao fim, a concessão da segurança, nos termos referidos. Acostou documentos.

14. A matéria trazida à discussão no presente caso é idêntica àquela aforada pela contribuinte antes mesmo dos lançamentos em questão. Existe um impedimento objetivo para conhecimento da mesma, ante a determinação da Súmula CARF nº 1, assim ementada:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

15. A referida súmula é de aplicação vinculante a todos os processos em tramitação no CARF e aplica-se nos casos de ações judiciais protocoladas antes ou depois do lançamento de ofício, conforme expressamente consignado em sua redação.

16. A parte tenta contornar a aplicação da súmula sob o fundamento de que, “*para existir a renúncia ao processo administrativo, não basta identidade do objeto e causa de pedir, mas é necessário também a identidade de pedidos*”, contudo a materialidade sobre o objeto do processo, que enseja a concomitância de instâncias, é o fator definidor do impedimento indicado no texto sumulado.

17. O mérito central abordado na ação judicial é o mesmo defendido pela contribuinte nos lançamentos em referência, razão pela qual, uma vez reconhecida a concomitância de discussões, a solução deve ser obtida no âmbito do Poder Judiciário, que detém a competência jurisdicional para definir e implementar o resultado final a ser alcançado pela interessada.

18. A aplicação da súmula é mandatória, inexistindo dúvidas acerca da concomitância de instâncias. É um fato incontroverso nos autos.

19. Não se permite que decisões administrativas sejam potencialmente contrárias às decisões judiciais, porquanto não têm a aptidão, direta ou indiretamente, de reverter os efeitos definitivos da coisa julgada material tutelada pela via jurisdicional. Por isso mesmo, a Súmula CARF nº 1 disciplina a que a renúncia da via administrativa é consequência natural da ação judicial que proponha a análise do *meritum causae* nos citados âmbitos.

20. A instância de piso corretamente não conheceu da Impugnação nesse ponto. Da mesma forma, a citada súmula, de aplicação vinculante, impede o conhecimento do Recurso Voluntário em relação a tal matéria.

21. Impõe-se esclarecer é equivocado o argumento da contribuinte segundo o qual a renúncia à instância administrativa só poderia ocorrer após o lançamento, pois ela decorre da supremacia da jurisdição. É dizer: uma vez interposta ação judicial que controverta o mérito de relação jurídica obrigacional tributária, não cabe rediscutir a mesma matéria em âmbito administrativo, porquanto inadmissível que a decisão administrativa possa sobrepor os efeitos da coisa julgada material que decorre do exercício da jurisdição.

22. Cite-se as razões de decidir expostas em precedente do CARF, objeto do acórdão 310201.422 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção de Julgamento, que aqui incorporo à fundamentação deste voto:

Na essência, o que justifica a negativa ao contribuinte do direito de discutir o assunto na esfera administrativa quando o mesmo opta por discuti-

lo em juízo, é o fato de que, ante a decisão tomada na esfera judicial, a decisão administrativa não terá nenhum efeito, sendo absolutamente despicienda qualquer iniciativa tendente a dar andamento ao processo administrativo, já que a decisão judicial sempre prevalecerá. Neste sentido, não pode prosperar a sugestão de que a concomitância somente ocorra quando a ação judicial é proposta depois de constituído o crédito tributário. Uma vez que se tenha conhecimento de que o administrado optou pela discussão do direito perante o Poder Judiciário, caracterizada estará a concomitância e, corolário, a renúncia ao direito de discutir o mesmo assunto administrativamente.

Também não vejo qualquer prejuízo às partes pelo fato de o crédito tributário ter sido constituído em auto de infração em lugar de notificação de lançamento. Entendo que a previsão legal de dois instrumentos hábeis à constituição do crédito decorre do fato de que certos tributos não são lançados por homologação, dependendo de que o contribuinte seja notificado do lançamento, situação na qual não há porque se falar em auto de infração, mas sim em notificação de lançamento. A despeito disso, não vejo como a utilização de um ou de outro expediente possa trazer quaisquer consequências à lide.

Inadmissível seria a Fiscalização Federal impor qualquer tipo de penalidade pelo fato de estar lançando mão de auto de infração, o que não aconteceu, é claro.

Ademais, como já mencionado nos autos, a legislação, via de regra, nem mesmo distingue os casos nos quais deve ser utilizado o auto de infração daqueles que exigem a notificação de lançamento. A leitura que se faz, como a neste veiculada, decorre de entendimento doutrinário, que não se constitui em base legal e, por conseguinte, não justifica qualquer questionamento em relação à validade dos atos praticados em desacordo com a tese proposta pelos diferentes doutrinadores.

23. Outrossim, incorporo como razões de decidir os fundamentos indicados na decisão da DRJ acerca da concomitância de instâncias:

Matéria discutida judicialmente. Renúncia à esfera administrativa.

I - Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real. Infração Exclusões Indevidas. II - Saldo insuficiente – Infração – Compensação Indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral.

A fiscalização constituiu o crédito de IRPJ e CSLL após realizar a glosa das subvenções para investimento e ter reajustado o Lucro Real dos anos-calendário de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, o que ensejou apuração de base de cálculo tributável.

Em decorrência da retificação da ECF, ano-calendário 2018, com alteração dos resultados tributáveis, pelas exclusões a título de subvenção para investimento, as compensações de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, ambas no valor de R\$6.228.141,00, foram consideradas indevidas pela fiscalização, uma vez que o saldo utilizado se referia a resultados anteriores não reconhecidos pela fiscalização.

No lançamento, as subvenções glosadas, consideradas para investimento, não atendiam as condições para serem excluídas na determinação do lucro real. Por conseguinte, a

compensação de prejuízo operacional, resultante das exclusões, também foram glosados pela fiscalização.

O entendimento aplicado pela fiscalização no lançamento foi consolidado pela Receita Federal do Brasil – RFB, ao interpretar as inovações trazidas pela LC nº 160/2017, no art. 30, §4º da Lei nº 12.973/2014, por intermédio da edição da Solução de Consulta – SC da Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020.

Consta do RPF, fls. 64/65 que a impugnante TRES TENTOS ingressou com Mandado de Segurança sobre essa matéria – PROCESSO nº 5001106-50.2021.4.04.7105/RS, que, na época do lançamento, estava em fase de apelação.

Relativamente às ações judiciais propostas pela interessada, consta na documentação apresentada junto com a impugnação que, em 2021, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança protocolado sob o nº 5001106-50.2021.4.04.7105/RS, visando:

(i) excluir das bases de cálculo da CSLL e do IRPJ os benefícios e incentivos fiscais de ICMS que lhe são concedidos pelos Estados da Federação a partir do afastamento dos efeitos e exigências constantes na Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 e

(ii) compensar o que pagou a maior nos últimos cinco anos a título de CSLL e IRPJ pela não exclusão desses benefícios e incentivos das referidas bases.

Do trâmite judicial do Mandado de Segurança, vê-se que o pedido de liminar foi indeferido, fls. 820/823. Apresentados embargos de declaração pela impetrante, contra a decisão que indeferiu o pedido de liminar, os referidos embargos foram rejeitados. Na sentença de mérito, fls. 802/819, a segurança pleiteada foi denegada.

Do Recurso de Apelação interposto, fls. 769/801, verifica-se que, em pesquisa processual no endereço eletrônico do TRF4, o trâmite do processo foi sobrestado, definindo-se que a matéria controversa é objeto do Tema nº 1.182 do STJ, conforme despacho a seguir reproduzido:

O Superior Tribunal de Justiça afetou os Recursos Especiais (REsp) n.ºs 1.945.110/RS, 1.987.158/SC, 2.010.089/RS e 2.010.095/RS, ao rito dos Recursos Repetitivos, definindo-os como representativos da controvérsia objeto do Tema nº 1.182, para solver a seguinte controvérsia, presente nos autos:

“Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).” Há determinação de suspensão do trâmite de todos os processos, individuais ou coletivos, que versem sobre a mesma matéria e tramitem no território nacional Assim, o presente feito deve permanecer sobrestado até o julgamento da matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, com base no art. 1.037, II, do Código de Processo Civil.

Relatada a situação judicial, passa-se a análise do caso concreto para identificar a delimitação da matéria e a existência de concomitância entre o processo administrativo e judicial.

De acordo com os autos do PAF 13033.265007/2021-72, que trata das informações decendiais prestadas pela RFB no Mandado de Segurança, requeridas pela justiça federal e

das peças judiciais juntadas aos autos, verifica-se que o objeto do Mandado de Segurança tem o mesmo objeto trazido para conhecimento desta instância administrativa, qual seja: exclusão das bases de cálculo da CSLL e do IRPJ os benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados da Federação, afastando os efeitos e exigências constantes na Solução de Consulta COSIT nº 145/2020, bem como para ter o direito a compensar o que pagou a maior nos últimos cinco anos a título de CSLL e IRPJ pela não exclusão desses benefícios e incentivos das referidas bases.

Vigora no Brasil o princípio da unicidade de jurisdição, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição da República, concedendo exclusividade ao Poder Judiciário a prestação jurisdicional.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

A coexistência de processos, nas esferas administrativa e judicial, impossibilita a discussão simultânea de uma mesma matéria nestes dois âmbitos, pois a propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa renúncia às instâncias administrativas, tal como previsto no parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, c/c o Decreto nº 7.574/2011, artigo 87:

Lei nº 6.830/80 Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

[...]

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

Sendo que o objeto ora discutido é o mesmo que aquele apreciado na ação judicial ajuizada perante a Justiça Federal e considerando o princípio da unicidade da jurisdição, constata-se a desistência da impugnação administrativa interposta, nos termos disciplinados Parecer Normativo COSIT nº 7, de 22/08/2014:

21. Por todo o exposto, conclui-se que:

a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre rito, prazo e competência; b) por conseguinte, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que concerne à matéria distinta; c) a renúncia às instâncias administrativas abrange os processos de constituição de crédito tributário, de reconhecimento de direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento e compensação), de aplicação de pena de perdimento e qualquer outro processo que envolva a aplicação da legislação tributária ou aduaneira; d) a decisão judicial transitada em julgado, seja esta anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável; e) a renúncia às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal aos seus procedimentos, a despeito do ingresso do sujeito passivo em juízo; proferirá, assim, decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, e deixará de apreciar suas razões e de conhecer de eventual petição por ele apresentada, encaminhando o processo para a inscrição em DAU do débito, quando existente, salvo a ocorrência de hipótese que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos incisos II, IV e V do art.

151 do CTN; f) o mesmo raciocínio se aplica, no que couber, aos processos administrativos em que não se discuta a exigibilidade do crédito tributário lançado de ofício, mas envolvam quaisquer outras matérias de interesse do sujeito passivo, que ele opte por submeter ao exame do Poder Judiciário (nestes casos, de igual modo, o curso do processo administrativo não será suspenso, ressalvada decisão judicial incidental determinando sua suspensão); g) a competência para declarar a concomitância de instâncias e seus efeitos é da autoridade competente para decidir sobre a matéria na fase processual em que se encontra o processo administrativo, qualquer que seja o rito a que esteja submetido; h) se, no ato da impugnação do lançamento, da manifestação de inconformidade ou da interposição de qualquer espécie de recurso, o interessado não informar que a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, em desobediência ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ficar constatada a concomitância total ou parcial com processo judicial, deverá o Delegado ou o Inspetor-Chefe da RFB negar o seguimento da impugnação ou da manifestação quanto ao objeto coincidente;

i) é irrelevante, na espécie, que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é definitiva, insuscetível de retratação; j) a definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação; k) o disposto neste Parecer aplica-se de igual modo a qualquer modalidade de processo administrativo no âmbito da RFB, ainda que sujeito a rito processual diverso do Decreto nº 70.235; l) a configuração da

concomitância entre as esferas administrativa e judicial não impede a aplicação do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, c/c a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014; (grifos não originais)

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, em consonância com o que aqui foi exposto, sumulou a questão, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Isto posto, considerando as informações expostas neste tópico, entendo que o contribuinte renunciou à instância administrativa em relação à matéria especificamente aventada nas duas esferas, a saber: (i) excluir das bases de cálculo da CSLL e do IRPJ os benefícios e incentivos fiscais de ICMS que lhe são concedidos pelos Estados da Federação a partir do afastamento dos efeitos e exigências constantes na Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 e (ii) compensar o que pagou a maior nos últimos cinco anos a título de CSLL e IRPJ pela não exclusão desses benefícios e incentivos das referidas bases.

Assim, diante da propositura de ação judicial com o mesmo objeto discutido na via administrativa, conforme temas de defesa intitulados: exclusões indevidas a título de subvenção para investimento; sistemática contábil adotada pelo contribuinte; questões normativas acerca das subvenções; condições dos incentivos fiscais de ICMS; interpretação/entendimento referente ao tema; compensação de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL e pedidos de compensação/restituição, não conheço do mérito em face de sua relação com a matéria discutida judicialmente e declaro definitivamente constituído os tributos IRPJ e CSLL exigidos nestes autos.

Nulidade. Cobrança em duplicidade.

Quanto à nulidade de pleno direito do auto de infração, haja vista a cobrança em duplicidade, pelo recolhimento dos tributos, deixo de me manifestar, pois é matéria decorrente do entendimento a ser decidido na esfera judicial.

PER/DCOMP. APROVEITAMENTO DE SALDOS NEGATIVOS.

Constatou a fiscalização que a impugnante transmitiu vários PER/DCOMP em outubro e novembro de 2020, para aproveitamento dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nas ECF retificadoras dos anos-calendário de 2015 a 2019.

Como não houve aproveitamento dos saldos negativos de IRPJ e CSLL na apuração dos tributos devidos, uma vez que o contribuinte optou em pedir a restituição/compensação em PER/DCOMP e solicitou, no Mandado de Segurança, o direito de compensar o que pagou a maior nos últimos cinco anos a título de CSLL e IRPJ, pela não exclusão desses benefícios e incentivos das referidas bases, também considero matéria que não deve ser conhecida na via administrativa.

24. Esclareça-se, adicionalmente, que os precedentes do STJ que são indicados no Recurso Voluntário terão reflexo na ação judicial proposta pela contribuinte, ante a afetação do

tema com eficácia *erga omnis*. Na prática, não há prejuízo à recorrente, ante o reflexo do tema sobre o Mandado de Segurança promovido pela parte. O não conhecimento da matéria na via administrativa não impede a interessada de obter o respectivo provimento jurisdicional, com seus consequentes reflexos sobre inscrições de créditos tributários da mesma natureza.

25. O que não é possível é sobrepor a instância judicial já instaurada mediante a análise da matéria na via administrativa.

26. Assim, não conheço do Recurso Voluntário, naquilo que não foi conhecido pela DRJ.

MATÉRIAS CONHECIDAS DO RECURSO VOLUNTÁRIO

27. Insta apreciar os elementos adicionais trazidos no recurso voluntário, quais sejam:

- a) **alegada irregularidade da aplicação da multa de ofício e juros;**
- b) **violação do direito de petição por pretensa aplicação de sanção política;**
- c) **afronta ao princípio da razoabilidade e ao devido processo legal;**
- d) **atribuição de efeito suspensivo**

28. A contribuinte controverte o fato de que “*não há que se falar em incidência de juros, **pois não há inadimplência**. O IRPJ e a CSLL foram devidamente quitados e recolhidos aos cofres públicos nos prazos estipulados em lei, conforme já comprovado nos autos. A multa de ofício também se revela impertinente, pois houve pagamento e a devida declaração em DCTF*”.

29. Sem razão a recorrente. Engana-se ao pressupor que os tributos estão pagos, uma vez que a desconsideração que as infrações que levaram ao lançamento do IRPJ e da CSLL decorrem da (i) pela exclusão indevida de benefício fiscal decorrente de crédito presumido de ICMS e (ii) compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL não reconhecidos pela fiscalização em 2018.

30. Ao afirmar que “*não há inadimplência*”, a recorrente parte do pressuposto que pagou adequadamente os tributos ante sua consideração de que excluiu o benefício fiscal corretamente da base de cálculo dos tributos, porém, tal conclusão há de ser confirmada pelo Poder Judiciário, ante a concomitância já reconhecida.

31. O Fisco lançou os montantes indevidamente excluídos da apuração do lucro real. É sobre essa exclusão indevida que os tributos foram lançados, portanto, não há de se falar em adimplemento dos respectivos créditos. Justifica-se a aplicação da multa e dos juros, por expressa exigência da legislação.

32. A premissa equivocada de que “*o IRPJ e a CSLL foram devidamente quitadas*” leva a contribuinte a pressupor que está em situação regular perante o Fisco, porém, os lançamentos

revelam situação contrária, cujo mérito encontra-se sob análise do Poder Judiciário. Portanto, devem ser mantidos os consectários legais sobre o principal exigido nos autos de infração.

33. Idem em relação às retificações que promoveu em suas ECF's, que levaram em consideração a exclusão do benefício fiscal das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Tal retificação foi glosada pelo Fisco, pelas mesmas razões acima apontadas. Aguardam, igualmente, solução judicial onde a matéria é controvertida.

34. Não há impedimento à ampla defesa, contraditório ou exercício de direito de petição da interessada. O reconhecimento da concomitância é resultado objetivo da aplicação da súmula nº 1 do CARF, de aplicação obrigatória, sem nenhum impedimento para o reconhecimento do direito material requestado pela via judicial, que foi opção da parte.

35. Os fundamentos relacionados à pretensa aplicação de sanção política não se contaminam à presente análise, uma vez que apenas houve regular lançamento de tributos, com fundamentos na interpretação que a administração tributária deu ao caso. A matéria de mérito, evidentemente, pode ser controvertida pela interessada, tanto quanto é autorizado ao Fisco lançar os tributos que entende devidos.

36. Não obstante, isso não representa nenhum tipo de sanção política ou perseguição contrária à lei, de forma que não há fundamentos para desconstituir as atuações sob tal premissa.

37. Também não são corretos os argumentos da recorrente no sentido de que sua boa-fé desautoriza a aplicação de multa. Na verdade, não lhe foi atribuída conduta maliciosa ou prática de má-fé, apenas existe divergência do Fisco no entendimento quanto à inadequada apuração de haveres tributários. Caso houvesse atribuição de má-fé, pela prática de ato doloso que levasse à eventual – e jamais controvertida ou indicada – prática de fraude, simulação ou conluio, aplicar-se-ia a majoração da multa qualificada, mas isso não aconteceu.

38. Portanto, a boa-fé em questão é irrelevante para afastar a apuração indevida da base de cálculo do IRPJ e CSLL, afastando-se tal razão como fundamento para desconstituir os lançamentos.

39. Os argumentos constitucionais trazidos no recurso na tentativa de afastar a aplicação das normas que tratam de multas e juros não devem ser conhecidos, por expressa disposição da Súmula CARF nº 2 (*“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*).

40. Por fim, a atribuição de efeito suspensivo não depende de decisão administrativa, pois é automática, fruto da aplicação do art. 151, III, do CTN. Os créditos tributários permanecem com exigibilidade suspensa até efetiva inscrição em dívida, após a conclusão do respectivo processo administrativo fiscal.

41. Adicionalmente, incorporo as razões de decidir da DRJ em relação à matéria conhecida na impugnação, abaixo transcritas:

Imposição de multa de ofício e juros de mora.

Contesta o impugnante a imposição de multa de ofício, entendendo ser ilegal e inconstitucional, pois contraria frontalmente diversos princípios constitucionais.

De acordo com a legislação tributária, a multa de ofício (75%) está prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, e incide sobre o valor das exigências apuradas nos lançamentos. É defeso a essa autoridade julgadora afastar a observância de legislação em vigência, no tocante à multa de ofício, visto que a atividade administrativa está vinculada à Lei, sob pena de responsabilidade funcional (art.142 do CTN).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O autuado deixou de recolher imposto/contribuições e prestou declaração inexata ao fisco, sujeitando-se ao lançamento do imposto/contribuições com aplicação da multa de ofício no percentual de 75%. Diante das exclusões e a compensação indevidas de prejuízo fiscal, em ECF, e valores de IRPJ e CSLL apurados a menor informados em DCTF, sendo correta a aplicação da penalidade como foi lançada, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores.

No mesmo sentido, de acordo com o art. 61, 3º da Lei nº 9.430/96 é aplicável aos débitos não pagos no prazo legal, juros de mora, calculados à taxa SELIC, como aplicado no lançamento em análise.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos não originais)

É legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa Selic, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional, art. 161.

Este é o entendimento do Carf, exarado na Súmula nº 4, com caráter vinculante para as decisões de primeira instância administrativa, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018.

Súmula CARF nº 4 A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de

Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Violação do direito de petição. Princípios constitucionais.

Quanto aos argumentos de que houve violação a princípios constitucionais, tem-se que as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil estão obrigadas à observação da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados. É a inteligência que se extrai do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF dispõe de súmula em que assinala que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclui-se, pois, que deve ser mantida a exigência de juros de mora calculados pela taxa Selic, bem da multa de ofício no percentual de 75%, conforme previsão legal.

42. Por todas essas razões, entendo que o recurso deve ser improvido, mantidos os lançamentos em sua integralidade.

DISPOSITIVO

43. Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque