



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.720706/2019-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.536 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2023
Recorrente SELENE INDUSTRIA TEXTIL SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CÔMPUTO NO LUCRO REAL. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS DO EXERCÍCIO. DESNECESSIDADE DE CONTA ESPECÍFICA DE RESERVA PARA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros no exercício do recebimento das receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Discute-se nos autos PER/DCOMP cujo direito creditório é referente a saldo negativo do IRPJ apurado no ano calendário de 2014, no valor de R\$ 1.523.193,82.

Por meio do despacho decisório manual nº 101/2019, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba (“DRF/PCA”) reconheceu parcialmente o crédito pleiteado pelo contribuinte, conforme se observa da ementa abaixo transcrita (fls. 460 do *e-processo*):

Assunto: Declarações de Compensação – Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2014.

As subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real somente quando concedidas e utilizadas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Dispositivos legais: Lei Complementar nº 160, de 2017, Lei nº 5.172, de 1966, Lei nº 6.404, de 1976, Lei nº 9.430, de 1996, Lei nº 12.973, de 2014, Decreto nº 45.490, de 2000, Decreto nº 56.019, de 2010, Decreto nº 63.320, de 2018, Decreto nº 9.580, de 2018, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 e Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

RECONHECIMENTO PARCIAL DO CRÉDITO E HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES NO LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO.

[grifos constam do original]

Foram dois os motivos que levaram à DRF/PCA a não reconhecer integralmente o direito creditório do contribuinte. Ambos relacionados ao tema da subvenção para investimento e sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ. **(A)** Primeiro porque o contribuinte não teria comprovado a aplicação de recursos no estímulo a implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos e **(B)** segundo porque não teria sido localizado na ECD a conta citada pela empresa como reserva de incentivo.

Veja-se os seguintes trechos do despacho decisório (fls. 471/472 do *e-processo*):

Quando se fala em concessão do incentivo como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não está a se referir à mera intenção do subvencionador. Se os recursos devem ser concedidos para estimular implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma disposição legislativa editada pelo ente subvencionador para que fique caracterizada a subvenção para investimento. Há de ser demonstrada, no mínimo, que houve a efetiva aplicação dos recursos na execução do projeto fomentado.

[...]

Ocorre que para considerar o incentivo ao ICMS uma subvenção para investimento a empresa deve comprovar, mediante sua contabilidade, que aplicou os recursos com o objetivo de estimular a implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos. Não foi o que ocorreu.

[...]

[...] Acrescente-se o fato de no item 9 não ter sido encontrada na ECD a conta citada pela empresa como reserva do incentivo.

A não comprovação da aplicação do incentivo na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos transforma a subvenção para investimento em mera subvenção para custeio, que não pode ser deduzida no Lalur e no Lacs.

Diante do não reconhecimento da natureza do incentivo fiscal como subvenção para investimento, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando basicamente que, **(A)** de acordo com a Lei Complementar nº 160/2017, os benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, vedados outros requisitos que não os disciplinados pelo seu artigo 30; **(B)** que, embora não seja um requisito, efetivamente aplicou recursos na expansão de sua atividade econômica; **(C)** que, após a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, retificou suas obrigações acessórias, para que passassem a constar os registros contábeis necessários ao reconhecimento das subvenções para investimento, porém ficou impossibilitada de retificar a ECD, em virtude do encerramento do prazo para tanto; **(D)** que havia suficiência de valores em conta de Reserva de Lucros e que posteriormente efetuou o registro contábil nas Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido do Balancete de 2018; e **(E)** que o processo administrativo fiscal é regido pela verdade material e pelo formalismo moderado.

Em sessão de 25/08/2020, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 (“DRJ04”) manteve o não reconhecimento do direito creditório pleiteado, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS. CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros no exercício do recebimento das receitas.

É importante destacar, contudo, que a DRJ04 superou um dos requisitos pontuados pela DRJ/PCA, mais precisamente a necessidade de comprovação aplicação de

recursos no estimula a implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, como se observa pelos fundamentos do acórdão recorrido (fls. 768 do *e-processo*):

9.A autoridade *a quo*, após intimações e respostas da empresa, considerou não atendidos integralmente os requisitos para considerar o incentivo como subvenção, especificamente em relação a duas condições, a saber: (i) não houve comprovação de que os recursos foram efetivamente aplicados na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) não houve o registro contábil na conta Reserva de Lucros.

10. **No que concerne à comprovação de que os recursos foram aplicados na implantação ou expansão de empreendimentos, não assiste razão à autoridade a quo.**

[...]

[...] o legislador estabeleceu que os incentivos fiscais relativos ao ICMS são subvenções para investimento, vedada a exigência de qualquer outra condição não prevista no artigo, e **a aplicação dos recursos em investimentos não é um dos requisitos nele previstos**. E mais: o dispositivo é de aplicação imediata e alcança inclusive os processos não definitivamente julgados, como o que ora se examina.

[grifamos]

Sucedo que a DRJ04 deixou de reconhecer o incentivo como subvenção para investimento em razão da ausência do registro contábil na conta Reserva de Lucros, veja-se (fls. 771 do *e-processo*):

15.Está correto, entretanto, o posicionamento da autoridade fiscal em relação ao registro contábil na conta Reserva de Lucros. Essa condição está expressamente prevista no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, como requisito para que se considere o incentivo fiscal como subvenção para investimento.

[...]

16.No caso concreto, a interessada não registrou os valores na conta contábil “reserva de Lucros”, constante da ECD, como ela própria admite. Alega que não pôde retificar a ECD por já haver transcorrido o prazo para tal providência, mas que havia valores em montantes suficientes em conta de Reserva de Lucros e que posteriormente efetuou o registro em balancete.

17.Os argumentos não prosperam. Como já dito anteriormente neste voto, ao julgador cabe observar as normas nos termos em editadas, e a norma do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é clara quando estabelece que os incentivos não serão computados no lucro real desde que haja o registro em Reserva de Lucros. De igual forma, o prazo para retificação da ECD também está disciplinado em Instrução Normativa editada pela Receita Federal, conforme é do conhecimento da inconformada expresso em sua manifestação.

18.Também não se pode contabilizar a Reserva de Lucro a qualquer tempo. Veja-se, a propósito, a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020 [...]

[...]

20.Quanto a arguições de que a empresa foi cautelosa ao somente reconhecer o incentivo após a edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, quando já não poderia retificar a ECD, reitera-se tratar-se de considerações que escapam à competência da autoridade administrativa, que está adstrita à observância e à aplicação das normas nos seus exatos termos.

[grifamos]

Assim, se o motivo para não reconhecimento do direito creditório pela DRF/PCA foi a **(A)** ausência de comprovação de que os recursos teriam sido efetivamente aplicados na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e a **(B)** ausência de registro contábil na conta Reserva de Lucros, depois de analisada a controvérsia, a DRJ04 manteve o não reconhecimento do direito creditório única e exclusivamente por causa da suposta ausência de registro contábil na conta Reserva de Lucros.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera os argumentos de defesa constantes da sua manifestação de inconformidade, os quais serão analisados no decorrer do presente voto.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 25/02/2021 (fls. 790 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 23/03/2021 (fls. 795 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Mérito

Como visto pelo breve relato do caso, somente remanesce em discussão a suposta ausência de registro contábil na conta Reserva de Lucros dos incentivos fiscais de ICMS auferidos pelo contribuinte no ano calendário de 2014, o que teria acarretado o não reconhecimento do direito creditório ora pleiteado.

Nesse sentido, vejamos o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 no que interessa ao presente caso:

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.

[grifamos]

Já o artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976, acima mencionado, dispõe:

Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

Perceba-se, portanto, que os incentivos devem ser registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, a qual somente pode ser utilizada para absorção de prejuízos (desde que totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal), ou aumento do capital social.

Ainda em sede de fiscalização, o contribuinte foi intimado a **(A)** apresentar Memória de cálculo e registros contábeis que comprovem o valor de R\$ 5.214.068,68 lançado no código 106 do registro M300 (Doações e Subvenções para Investimento) da ECF de 23/11/18 como exclusão do LALUR; **(B)** informar a quais anos calendário esses valores correspondem; e **(C)** identificar os registros contábeis da respectiva conta reserva de lucros que contenha os valores em questão. E o relatório fiscal manifestou-se expressamente a respeito das respostas para esses questionamentos, veja-se (fls. 470/471 do *e-processo*):

8 – Memória de cálculo e registros contábeis que comprovem o valor de R\$ 5.214.068,68 lançado no código 106 do registro M300 (Doações e Subvenções para Investimento) da ECF de 23/11/18 como exclusão do Lalur. Informar quais anos-calendário a que correspondem esse valor.

Resposta da empresa: *Em atendimento ao item 8, acostase a memória de cálculo da subvenção por investimento, representada pelo impacto do incentivo fiscal no ICMS incidente nas operações de vendas realizadas pela Empresa no ano de 2014 (arquivo Sped-Fiscal) no valor de R\$ 5.214.068,68 (anexo VI).*

De fato, a planilha apresentada pela empresa contém as notas fiscais para as quais a empresa utilizou as alíquotas de 7% e 12% para o cálculo do ICMS, totalizando R\$ 5.214.068,68.

Por amostragem, foram confirmadas algumas notas fiscais. O valor do incentivo foi a diferença entre o que seria recolhido de ICMS a 18% e o efetivamente calculado com base no benefício.

Exemplo: Nota Fiscal 374696 no valor de R\$ 29.383,20. O ICMS a alíquota de 18% seria de R\$ 5.288,98. No entanto, à alíquota de 7% resultou em R\$ 2.056,82, que foi contabilizado como ICMS sobre vendas. A diferença no valor de R\$ 3.232,16 (R\$ 5.288,98 – R\$ 2.056,82) foi levada ao Lalur e ao Lacs como exclusão a título de subvenção para investimentos.

9 – Identificação e comprovação com registros contábeis da respectiva Reserva de Lucros que contenha o valor citado acima, conforme art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Resposta da empresa: *Por fim, referente ao item 9, conforme demonstrado no balancete encerrado em dezembro de 2018 da Empresa, é possível verificar que a reserva dos incentivos fiscais acumulada nos períodos de 2013 a 2018 está contabilizada na conta nº 2.3.2.01.03 – Subvenção para Investimento e evidenciado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) - anexo VII.*

Para o ano-calendário de 2014 não foi encontrada na ECD a conta citada pela empresa.

[grifos constam do original]

A grande questão dos autos reside precisamente na questão da contabilização dos incentivos como reserva de lucro, já que o contribuinte não teria incluído na ECD de 2014 uma conta específica para registrar tais valores.

Destaque-se, todavia, que desde a sua manifestação de inconformidade, o contribuinte já houvera advertido para o fato de que, *por absoluta cautela, não havia tratado os referidos incentivos fiscais como subvenção para investimento até a edição da Lei Complementar nº 160/2017 (fls. 497 do e-processo).* E apenas com a modificação legislativa *que alterou o alcance interpretativo do conceito de subvenção para investimento, foi que a Manifestante optou por registrar os referidos incentivos fiscais como subvenção para investimento, excluindo-os da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.* O que em suas palavras se deve a uma *cultura sempre conservadora da empresa em relação ao pagamento de tributos.*

Tal fato, contudo, não significa que o contribuinte não tenha retificado suas obrigações acessórias para fazer constar em seus registros contábeis os valores referentes aos incentivos fiscais cuja natureza seria de subvenção para investimento.

Desde a sua impugnação o contribuinte já teria informado sobre a retificação de sua ECF 2014, em 23/11/2018, para fazer constar os valores dos benefícios fiscais de ICMS no código 106 do registro M300 (Doações e Subvenções para Investimento, veja (fls. 99 do e-processo):

Nome Empresarial:	SELENE INDUSTRIA TEXTIL S/A		
Período da Escrituração:	01/01/2014 a 31/12/2014	CNPJ:	47.254.545/0001-98
		SCP:	
Registro M030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro real			
Data Saldo Inicial	Data Saldo Final	Período de apuração	
01/01/2014	31/12/2014	A00 - Anual	
Registro M350 - Demonstração da Base de cálculo da CSLL			
Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Tipo de relacionamento
103	(-)Dispêndios com Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2006, art. 26, § 1º)	E	4
104	(-)Ganhos de Capital por Variação Percentual em Participação Societária Avaliada pelo Patrimônio Líquido	E	4
105	(-)Prêmio da Emissão de Debêntures	E	4
106	(-)Doações e Subvenções para Investimento	E	3
			5.214.068,68
			Subvenção para investimento - Redução de Base

O LALUR e o LACS também já continha a informação dos incentivos fiscais caracterizados como subvenção para investimento (fls. 357 e 359 do *e-processo*):

DF FINANCEIRA DAS

LACS - Parte A

Fl. 357



Nome Empresarial:	SELENE INDUSTRIA TEXTIL S/A			
Período da Escrituração:	01/01/2014 a 31/12/2014	CNPJ:	47.254.545/0001-98	SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual			

Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Antes da CSLL	R\$ 9.238.530,23	
3: Ajuste do Regime Tributário de Transição RTT		R\$ 45.366,94
4: Lucro Líquido Após ajustes do RTT	R\$ 9.191.163,29	
8: Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)	R\$ 215.331,76	
15: Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 2.984.903,07	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	R\$ 3.200.234,83	
101: (-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 1.679.986,87
106: (-)Doações e Subvenções para Investimento		R\$ 5.214.068,68
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)		R\$ 6.894.055,55
169: BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BENEFÍCIOS DO PRÓPRIO		

Também é importante considerar que o contribuinte informou no balancete encerrado em dezembro de 2018 a constituição de uma reserva para subvenção em investimento no montante de R\$ 50.146.563,18 correspondente aos valores de incentivos acumulados de 2013 a 2018, os quais se encontravam registrado na conta reserva de lucros (fls. 221 do *e-processo*):

CNPJ 47.254.545/0001-98						
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2.018 E 2.017						
(Em reais)						
	Capital Social	Reservas de Capital	Reservas de Reavaliação	Reservas de Subvenção Investimento	Reservas de Legal	Reservas de Lucros
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2.017	29.540.282,00	-	2.659.324,99	-	2.409.140,93	27.704.587,85
Realização da Reserva			(168.021,68)			
Lucro do exercício						25.135.713,98
Constituição Reserva Legal					33.090,95	(33.090,95)
Constituição Reserva de Capital		3.408.806,18				
Constituição Reserva Sub. Investimento				50.146.563,18		(50.146.563,18)
Ajustes de exercícios anteriores						3.127.545,20
Pagamento de Dividendos do Período						(1.485.943,45)
SALDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2.018	29.540.282,00	3.408.806,18	2.491.303,31	50.146.563,18	2.442.231,88	4.302.249,45

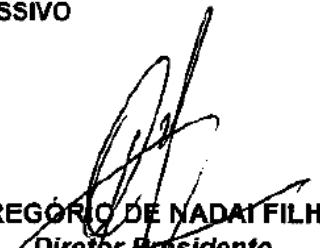
O balanço patrimonial realmente revela a mencionada retificação contábil (fls. 754 do e-processo):

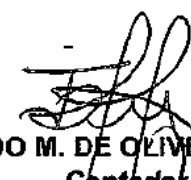
SELENE INDÚSTRIA TÊXTIL S/A
CNPJ: 47.254.545/0001-98

BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2018 E 2017
(Em reais)

PASSIVO

	2018	2017
[...]		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	92.331.436	62.313.336
Capital Social	29.540.282	29.540.282
Reserva de Capital	3.408.806	-
Reserva de Reavaliação	2.491.303	2.659.325
Reserva de Subvenção Para Investimento	50.146.563	
Reserva Legal	2.442.232	2.409.141
Reserva de Lucro	4.302.249	27.704.588
TOTAL DO PASSIVO	144.176.321	107.267.090

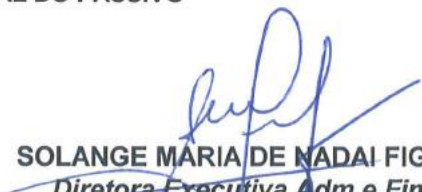

GREGÓRIO DE NADAI FILHO
Diretor Presidente


EDVALDO M. DE OLIVEIRA JUNIOR
Contador

Com efeito, muito embora o balanço referente ao ano calendário de 2014 não revelasse a conta reserva de subvenção para investimento, havia valores contabilizados na conta reserva de lucro (fls. 757 do e-processo):

SELENE INDÚSTRIA TÊXTIL S/A
CNPJ: 47.254.545/0001-98**BALANÇO PATRIMONIAL FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014 E 2013**
(Em reais)**PASSIVO**

	2014	2013
[...]		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	45.155.137	38.170.398
Capital Social	21.540.282	21.540.282
Reserva de Capital	473	473
Ajustes de Avaliação Patrimonial	(347.389)	(309.794)
Reserva de Reavaliação	3.163.399	3.331.420
Reserva de Lucro	20.798.371	13.608.017
TOTAL DO PASSIVO	91.033.680	79.571.081


SOLANGE MARIA DE NADAI FIGUEIRA
Diretora Executiva Adm e Financ


EDVALDO M. DE OLIVEIRA JUNIOR
Contador

Nesse sentido, o contribuinte assevera (fls. 499 do e-processo) que a constituição posterior de tal reserva (específica de subvenções para investimento) só se fez possível tendo em vista a **prévia existência de Reserva de Lucros suficientes para justificar tal requisito (Doc_Comprobatorios – “DMPL 2014”)**. E, deste modo, não estava registrada na contabilidade da Manifestante unicamente a subconta de Reserva de Subvenção para Investimento, mas, de outra sorte, **a conta de Reserva de Lucros sempre possuiu valores suficientes para dar lastro à eventual subconta de Reserva de Subvenção de Investimento** [grifos constam todos do original].

A DRJ04 considerou correto, entretanto, o posicionamento da autoridade fiscal em relação ao registro contábil na conta Reserva de Lucros, já que a interessada não registrou os valores na conta contábil “reserva de Lucros”, constante da ECD (fls. 771 do e-processo). Adverte ainda que, quanto a arguições de que a empresa foi cautelosa ao somente reconhecer o incentivo após a edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, quando já não poderia retificar a ECD, reitera-se tratar-se de considerações que escapam à competência da autoridade

administrativa, que está adstrita à observância e à aplicação das normas nos seus exatos termos (fls. 772 do e-processo).

Sucedendo que, consoante advertido pelo próprio contribuinte em recurso voluntário, a afirmação de que os valores não teriam sido registrados na conta reserva de lucros não nos parece acertada. Em verdade, os valores não teriam sido contabilizados em uma conta específica de reserva para subvenção de investimento, tendo em vista a dúvida – na época – a respeito da sua natureza de subvenção para investimento. Portanto, a contabilização se dava em uma conta genérica de reserva de lucros, a qual foi transportada em 2018, quando já não mais existia a dúvida, para uma conta específica de reserva para subvenção de investimento.

Destaque-se que os valores dos incentivos foram até mesmo informados na ECF sob o código 106, do registro M300 (“Doações e Subvenções para Investimento”).

Com efeito, nos parece que a constituição posterior dessa reserva específica de subvenção para investimento somente foi possível em razão da prévia existência dos lançamentos da conta reserva de lucros.

O fato de a conta não constar da ECD referente ao ano calendário de 2014 se deve na verdade a um problema operacional (impossibilidade de retificação) e de interpretação da legislação por parte da DRJ04. Explicamos.

Nos termos do artigo 7º da Instrução Normativa nº 1.774/2017, vigente à época dos fatos e cuja redação se encontra reproduzida na IN que a revogou, a ECD só pode ser substituída até o fim do prazo de entrega da ECD do ano subsequente, e para corrigir erros que não possam ser corrigidos por lançamento contábil extemporâneo:

Art. 7º A ECD autenticada somente pode ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto nos itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1) - Escrituração Contábil, do Conselho Federal de Contabilidade, publicada em 12 de dezembro de 2014.

[...]

§ 4º A substituição da ECD prevista no caput só pode ser feita até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente. (Grifo Nosso)

Perceba-se, portanto, que o caso em tela não se enquadra como uma hipótese de substituição da ECD. Primeiro porque ela somente pode ser feita até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente e segundo que os erros existentes são passíveis de correção via lançamento contábil extemporâneo, como, aliás, ocorreu. Em 2018 foi constituída a

conta reserva de subvenção para investimento a partir dos montantes lançados na conta reserva de lucros.

E como advertido em defesa, veja-se que se está diante de uma dicotomia legal: a regulamentação dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento só foi incluída no ordenamento jurídico em 2017, com aplicação inclusive retroativa; de outra sorte, a legislação que trata dos lançamentos contábeis não permite a retificação da ECD após o prazo de entrega da ECD do ano subsequente (fls. 801 do e-processo).

Assim, tendo em vista que os incentivos se encontravam registrados na conta reserva de lucros e foram transportados para a conta reserva de subvenção para investimento, constituída em 2018, não nos parece adequado vedar o aproveitamento ao crédito em questão.

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 exige em verdade que as subvenções para investimentos sejam registradas em reserva de lucros, de modo que o fato de a conta específica “reserva de subvenção para investimento” somente ter sido constituída posteriormente, não altera a constatação de que elas se encontravam registradas em reserva de lucros,

Face ao exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo