



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.905574/2017-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.539 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2023
Recorrente SELENE INDUSTRIA TEXTIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 1301-006.536, de 17 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 13888.720706/2019-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Discute-se nos autos PER/DCOMP cujo direito creditório é referente a saldo negativo do IRPJ/CSLL. Por meio do despacho decisório, a Delegacia da Receita Federal do Brasil (“DRF”) reconheceu parcialmente o crédito pleiteado pelo contribuinte.

Foram dois os motivos que levaram à DRF 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/CSLL. **(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.

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; e **(E)** que o processo administrativo fiscal é regido pela verdade material e pelo formalismo moderado.

Ao analisar o recurso do contribuinte, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Julgamento (“DRJ”) manteve o não reconhecimento do direito creditório pleiteado.

É importante pontuar que a DRJ superou um dos requisitos, mais precisamente a necessidade de comprovação aplicação de recursos no estímulo a implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

A DRJ, todavia, deixou de reconhecer o incentivo como subvenção para investimento em razão da ausência do registro contábil na conta Reserva de Lucros.

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 DRJ 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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, 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 lançado no código 106 do registro M300 (Doações e Subvenções para Investimento) da ECF 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.

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 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*. 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 para fazer constar os valores dos benefícios fiscais

de ICMS no código 106 do registro M300 (Doações e Subvenções para Investimento. O LALUR e o LACS também continham a informação dos incentivos fiscais caracterizados como subvenção para investimento.

Para mais, é importante considerar que o contribuinte informou no balancete encerrado no últimos mês do ano calendário a constituição de uma reserva para subvenção em investimento correspondente aos valores de incentivos acumulados no período, os quais se encontravam registrado na conta reserva de lucros. E o balanço patrimonial realmente revela a mencionada retificação contábil.

Logo, muito embora o balanço não revelasse a conta reserva de subvenção para investimento, havia valores contabilizados na conta reserva de lucro.

Nesse sentido, o contribuinte assevera *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.**

A DRJ 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. 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.

Sucedee 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, 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 se deve na verdade a um problema operacional (impossibilidade de retificação) e de interpretação da legislação por parte da DRJ. 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 extemporânea, como, aliás, ocorreu. Foi constituída a conta reserva de subvenção para investimento a partir dos montantes lançados na conta reserva de lucros.

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, 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.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente Redator