



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720198/2024-81
ACÓRDÃO	1202-002.324 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ATIVIDADES INCENTIVADAS E NÃO INCENTIVADAS.

Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. DETERMINAÇÃO. CRITÉRIO DA RECEITA LÍQUIDA.

Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado pela aplicação sobre o total do lucro da exploração de percentagem obtida pela relação entre a soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução ou isenção do imposto e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

VARIAÇÃO CAMBIAL.

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio, são consideradas como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. DETERMINAÇÃO.

Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão da parte das receitas financeiras que exceder às despesas

financeiras, dos rendimentos e prejuízos das participações societárias e de outras receitas ou despesas de que trata o inciso IV do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO E ISENÇÃO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções de que tratam as alíneas do § 12 do artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

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

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e de juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

APURAÇÃO. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário.

JUROS DE MORA

O saldo do IRPJ a pagar apurado no Ajuste Anual será acrescido de juros calculados à taxa Selic, a partir de 12 de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

NULIDADE

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

INCORREÇÕES NO LANÇAMENTO. SANEAMENTO.

As irregularidades, incorreções e omissões que não impliquem cerceamento ao direito de defesa não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

PROVA. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, exceto no caso de impossibilidade por motivo de força maior ou por referir-se a fato ou a direito superveniente ou por destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

São deveres do julgador administrativo observar as normas legais e regulamentares.

Recurso Parcialmente Procedente**Crédito Tributário Parcialmente Mantido****ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer

a exclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores correspondentes ao crédito presumido do ICMS. Vencido o Conselheiro José André Wanderley Dantas de Oliveira que votou por manter a exigência na integralidade. Designado o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor. Por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada sobre o crédito tributário remanescente. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por cancelar a exigência dessa multa.

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira– Relator designado.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo de Andrade Couto, Maurício Novaes Ferreira, José André Wanderley Dantas de Oliveira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz.

RELATÓRIO

1. O presente processo apresenta como infrações capituladas, que resultaram na lavratura de autos de infração, os seguintes temas:
- Inobservância dos requisitos legais para não tributação da subvenção governamental do ICMS;

- Aproveitamento indevido do benefício fiscal de redução de 75% do imposto e utilização indevida de critério de determinação do lucro da exploração incentivado;

- Falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada.
2. Os Autos de Infração lavrados (fls. 1.940 a 1.964) para exigência de crédito tributário, somam o montante de R\$ 121.610.057,05, conforme a seguir discriminado:

	Tributo	Juros	Multa de ofício	Multa isolada	Total
IRPJ	45.393.883,83	15.165.314,71	34.045.412,85	15.626.579,09	110.231.190,48
CSLL	5.116.933,16	1.707.319,98	3.837.699,86	716.913,57	11.378.866,57
					121.610.057,05

3. O Relatório de Auditoria Fiscal - RAF – (fls. 1.969 a 2.047), se inicia com um sumário

apresentando de forma lógica e organizada a sequência dos procedimentos de Auditoria Fiscal realizados pela Autoridade Fazendária, conforme abaixo transcrito:

Sumário

RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO	2
I – DESCRIÇÃO DOS FATOS E INTIMAÇÕES	2
II - INFRAÇÕES APURADAS	24
a) Aproveitamento indevido do benefício fiscal de redução de 75% do imposto e utilização indevida de critério de determinação do lucro da exploração incentivado	24
a.1) Reclassificação de receitas de revenda de produtos produzidos fora da área de atuação da SUDAM/SUDENE para não incentivadas.....	24
a.1.1) Análise das Operações do estabelecimento incentivado de Benevides/PA, CNPJ 61.064.838/0027-72	28
a.1.2) Análise das Operações do estabelecimento incentivado de Abreu e Lima/PE, CNPJ 61.064.838/0035-82	29
a.1.3) Análise das Operações do estabelecimento incentivado de Belém/PA, CNPJ 61.064.838/0081-18.....	30
a.1.4) Análise das Operações do estabelecimento incentivado de Manaus/AM, CNPJ 61.064.838/0097-85	31
a.1.5) Análise das Operações do estabelecimento incentivado de Camaçari/BA, CNPJ 61.064.838/0102-87	32
a.1.6) Análise das Operações do estabelecimento incentivado de Pacatuba/CE, CNPJ 61.064.838/0131-1.....	33
a.1.7) Análise das Operações do estabelecimento incentivado de Recife/PE, CNPJ 61.064.838/0005-67	34
a.1.8) Análise das Operações por Código GTIN/Barras	34
a.1.9) Considerações sobre o não registro extracontábil como revenda	36
a.2) Lucro da exploração incentivado determinado pela proporção da receita líquida incentivada de vendas.....	39
a.2.1) Apuração pelo critério da proporção da receita líquida de vendas da atividade beneficiada no estabelecimento incentivado de Igarassu	42
a.2.2) Apuração do lucro da exploração incentivado com base no critério do peso dos produtos incentivados produzidos pelo estabelecimento incentivado de Recife	45
a.2.3) Falta de lançamento de despesas de royalties sobre vendas vinculadas ao estabelecimento incentivado de Igarassu.....	48
a.2.4) Falta de descrição minuciosa e detalhada do serviço efetivamente tomado a título de royalties	51

▼

a.2.5) Falta de identificação do estabelecimento que a despesa está vinculada	54
a.2.6) Considerações gerais	56
a.3) Cálculo do lucro da exploração	58
a.4) Distribuição aos sócios/acionistas o imposto que deixou de ser pago em virtude da redução do Imposto de Renda	60
b) Adição ao Lucro Real das receitas de subvenção governamental do ICMS decorrente inobservância de requisitos legais	68
c) Multa Isolada.....	76
d) Pedidos de restituição e compensação de Saldo Negativo de IRPJ e CSLL..	77
III - CONCLUSÃO	79

4. Da página 2 a 24 do RAF a Autoridade Fiscal apresenta além do Termo de Início de Procedimento Fiscal todos os outros Termos de Intimação e Reintimação Fiscal, que foram cientificados à então Fiscalizada. Ao todo, 14 TIFs.

5. Já no Termo de Início de Procedimento Fiscal (Fls. 2 a 14), a Autoridade Fiscal solicitou um volume substancial de informações objetivando analisar a matéria objeto da ação fiscal, que resultou na identificação e capitulação das infrações consignadas nos Autos de Infração, vejamos:

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, damos INÍCIO à fiscalização dos tributos e contribuições em relação ao sujeito passivo acima identificado, com base nos arts. 949, 950, 956, 971 e 972 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, no inciso III do art. 32, nos §1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991 e nos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, ficando o sujeito passivo INTIMADO a apresentar, nos prazos respectivos, o que se discrimina abaixo:

1 – Apresentar demonstrativo, em arquivo .txt único devidamente formatado e com os campos separados por “|” (pipe), das notas fiscais que integram a receita total de vendas de todos os estabelecimentos contendo pelo menos os campos abaixo. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

Data de emissão do Documento Fiscal
Número do Documento Fiscal
Chave da NFe CNPJ/CPF Emitente/Remetente
Município do Emitente UF do Emitente
CNPJ/CPF Destinatário da NFe
Descrição da Natureza da Operação Código CFOP
Descrição CFOP Número do item Código NCM
Descrição do produto ou serviço
Valor Total Bruto dos Produtos ou Serviços
Valor do ICMS
Valor do PIS
Valor do Cofins
Valor do IPI
Valor da Receita Líquida de Vendas
Identificação inequívoca do ato concessivo do benefício fiscal (Identificação do ato, Identificação do processo e identificação do dispositivo legal)
Operação amparada com benefício fiscal de isenção ou redução do IRPJ (Sim ou não?)

Identificação da conta contábil de registro das receitas

2 – Fornecer cópias integrais dos atos concessivos dos benefícios fiscais de redução/isenção IRPJ contendo indicação expressa das receitas das atividades e produtos incentivados. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

3 – Fornecer demonstrativo em arquivo Excel identificando as atividades e produtos (NCM, descrição do produto, código do produto) incentivados com isenção/redução do IRPJ, bem como a respectiva identificação inequívoca dos atos concessivos e processos. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

4 – Demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que o contribuinte pediu o reconhecimento do direito à isenção/redução do IRPJ à Receita Federal do Brasil. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

IN SRF nº 267/2002**RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO DO IMPOSTO**

Art. 59. O reconhecimento do direito aos incentivos de redução de que trata este Capítulo será submetido ao disposto nos arts. 60 e 61, obedecidas as demais normas vigentes sobre a matéria.

5 – Demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, no caso de empreendimentos econômicos na área de atuação da SUDENE/SUDAM, se a redução foi reconhecida pela Delegacia que jurisdiciona o contribuinte, à vista da declaração expedida pela SUDENE/SUDAM, de que a pessoa jurídica satisfaz as condições necessárias para gozo do benefício fiscal. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

6 – Informar se a redução, no caso da SUDENE, produziu efeitos a partir da data do requerimento a ela apresentado, na forma do art. 7º do Decreto nº 64.214/79, e se, no caso da SUDAM, tais efeitos se produziram a partir da data do início por ela determinado. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

7 – Apresentar cópias integrais dos laudos expedidos pelo Ministério da Integração Nacional. Período: 2018 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

Medida Provisória nº 2.199-14/2001

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2023 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 13.799, de 2019)

[...]

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no §1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo. § 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014) (grifou-se)

8 – Demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, se foi constituída, no patrimônio líquido da pessoa jurídica, reserva de incentivos fiscais, de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, com o valor do imposto que deixou de ser pago em razão da redução, a qual somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento de capital social, nos termos do § 3º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

9 – Demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, se estão demonstrados na contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem os resultados de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE/SUDAM, com destaque aos elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados de cada atividade exercida. Do contrário, o lucro de cada atividade poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

IN SRF nº 267/2002

DAS ATIVIDADES DIVERSIFICADAS E DA PLURALIDADE DE ESTABELECIMENTOS

Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.

1º Quando se verificar a pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução em relação ao lucro da exploração dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

§ 4º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado com base no seguinte critério:

I - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;

II - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;

III - aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

§ 5º O valor do benefício fiscal será obtido pela redução, diretamente do imposto devido, da soma dos valores determinados pela aplicação:

I - da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração correspondente às atividades isentas;

II - sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de percentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade. (grifou-se)

10 – O lucro da exploração é o resultado da soma algébrica dos itens abaixo. Assim, fornecer demonstrativo, em arquivo Excel editável, de apuração dos itens abaixo com indicação das correspondentes contas contábeis (número, nome e valor) e contas do Lalur. Informar, em arquivo Excel, para cada rubrica abaixo, as correspondentes contas da ECD e ECF e valor.

N600 - Demonstração do Lucro da Exploração	ECD		ECF		Ano - Valor (R\$)		
	Código da conta contábil	Nome da Conta Contábil	Código no Lalur	Nome no Lalur	2019	2020	2021
Lucro Líquido do Período antes da provisão para o IRPJ							
(+) outras despesas – (Lei nº 6.404/76, Art. 187, IV).							
(+) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.							
(+) Prejuízos na alienação de participações societárias integrantes Ativo Circulante e do Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo							
(+) Resultados Negativos em Participações Societárias e em SCP							
(+) Variações Cambiais Passivas (MP nº 2.158-35/2001, art. 30)							
(+) Variações Cambiais Ativas - Operações Liq. (MP nº 2.158-35/2001, art. 30)							
(+) Perdas em operações realizadas no exterior							
(+) os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na forma dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.							
(+) Ajustes de Receitas de Exportação - Preços de Transferências							
(+) os valores baixados na conta de reserva de reavaliação ou especial (Art. 2º da Lei nº 8.200/91), nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de outras receitas ou de patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração							
(+) despesas e custos com pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos inovadores em empresas e entidades nacionais realizados com recursos de subvenções governamentais (Lei nº 10.973/2004, art. 19)							
(+) despesas e custos com remuneração de pesquisadores empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas no país realizados com recursos de subvenções governamentais (Lei nº 11.196/2005, art. 21)							
(+) perdas decorrentes da avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 19, VI, incluído pela Lei nº 12.973/2014)							
(+) Outras adições determinadas por lei que não foram contempladas nas linhas anteriores							
(-) outras receitas - (Lei nº 6.404/1976 Art. 187, IV).							
(-) Ganhos na Alienação de Participações Integrantes do Ativo Circulante ou do Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo							
(-) Resultados Positivos em Participações Societárias e em SCP							
(-) Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior							
(-) Variações Cambiais Ativas (MP nº 2.158-35/2001, art. 30)							
(-) Variações Cambiais Passivas – Operações Liquidadas (MP nº 2.158-35/2001, art. 30)							
(-) Prêmio na emissão de debêntures.							
(-) Doações e subvenções para investimento							
(-) receitas de subvenções governamentais para pesquisa e desenvolvimento de produtos e processos inovadores em empresas e entidades nacionais (Lei nº 10.973/2004, art. 19)							
(-) receitas de subvenções governamentais para remuneração de pesquisadores empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas no País (Lei nº 11.196/2005, art. 21)							
(-) receitas de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo poder público (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 19, V, incluído pela Lei nº 12.973/2014)							
(-) Parcela das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras							
(-) ganhos decorrentes da avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 19, VI, incluído pela Lei nº 12.973/2014)							
(-) Outras exclusões determinadas por lei que não foram contempladas nas linhas anteriores							
(=) Lucro da Exploração							

11 – Justificar individualizadamente, quando for o caso, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, por que não foram computadas integralmente no cálculo do lucro da exploração as rubricas indicadas abaixo. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

OUTRAS DESPESAS (LEI Nº 6.404/1976, ART. 187, IV)
 CONTRIBUICAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO
 RESULTADOS NEGATIVOS EM PARTICIPACOES SOCIETARIAS E EM SCP
 VARIACOES CAMBIAIS PASSIVAS (MP Nº 1.858-10/1999, ART. 30)
 AJUSTE DE RECEITAS DE EXPORTACAO - PRECOS DE TRANSFERENCIAS
 PERDAS DECORRENTES DE AVALIACAO DE ATIVOS OU PASSIVOS COM BASE NO VALOR JUSTO (DECRETO Nº 1.598/77, ART. 19, VI)
 (-)OUTRAS RECEITAS (LEI Nº 6.404/1976, ART. 187, IV)
 (-)GANHOS NA ALIENACAO DE PARTICIPACOES INTEGRANTES DO ATIVO CIRCULANTE OU DO ATIVO REALIZAVEL A LONGO PRAZO
 (-)RESULTADOS POSITIVOS EM PARTICIPACOES SOCIETARIAS E EM SCP
 (-)VARIACOES CAMBIAIS ATIVAS (MP Nº 1.858-10/1999, ART. 30)

(-)DOACOES E SUBVENCOES PARA INVESTIMENTO Outras Exclusões

12 – Demonstrar que o contribuinte registra em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

IN SRF nº 267/2002 DAS ATIVIDADES DIVERSIFICADAS E DA PLURALIDADE DE ESTABELECIMENTOS

Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.

§ 1º Quando se verificar a pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução em relação ao lucro da exploração dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

13 – Considerando que o contribuinte mantém atividades não incentivadas, demonstrar que efetuou, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

14 – Na hipótese do sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, fornecer demonstrativo, em arquivo Excel, com indicação das correspondentes contas contábeis (número, nome e valor) de determinação do lucro de cada atividade com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total. Período: 2019 a 2021. Prazo: 20 dias corridos.

RIR/2018 Demonstração do lucro do empreendimento

Art. 630. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção e à redução de que trata esta Seção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da Sudene (Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, art. 16, § 1º).

Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da Sudene (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

Art. 631. Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como prioritárias para o desenvolvimento regional, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os seus custos, as suas receitas e os seus resultados (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

Parágrafo único. Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 554. Demonstração do lucro do empreendimento

Art. 636. A pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado na Amazônia, na forma prevista nos art. 634 e art. 635, que mantiver, também, atividades fora da área de atuação da Sudam, fará destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados não alcançados pela redução ou pela isenção do imposto sobre a renda (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º)

§ 1º Na hipótese de o mesmo empreendimento compreender também atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, a pessoa jurídica interessada deverá manter, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os seus custos, as suas receitas e os seus resultados (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 2º Os elementos contábeis a que se refere este artigo serão registrados destacadamente para apuração do resultado final (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 3º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 554. (grifou-se)

6. Pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal, acima transcrito, podemos constatar que pelas solicitações nele efetuadas - de forma, clara, correta e completa - desde o início da ciência da ação fiscal, estavam muito bem indicados à Fiscalizada os temas que seriam objeto da ação fiscal.

7. De acordo com Relatório de Auditoria Fiscal, ficou demonstrado que a Recorrente incorreu em *“aproveitamento indevido do benefício fiscal de redução de 75% do imposto e utilização indevida de critério de determinação do lucro da exploração incentivado”*.

8. Sobre o aproveitamento indevido do benefício fiscal de redução de 75% do imposto e utilização indevida de critério de determinação do lucro da exploração incentivado, informa a Autoridade Fiscal que o contribuinte possui vários estabelecimentos na área de atuação da SUDAM e da SUDENE que exploram atividades incentivadas com direito ao benefício de redução do imposto de renda. Assim, verificou que os estabelecimentos da área de atuação incentivada aproveitaram indevidamente, no ano fiscalizado, o benefício em relação à revenda de produtos produzidos fora da área de atuação incentivada, conforme arquivo não paginável a fls. 1.736.

9. Em síntese, a Autoridade Fiscal apurou que estabelecimentos que não gozam do incentivo fiscal de redução do IRPJ sobre o lucro da exploração, transferem produtos para unidades revendedoras que possuem o benefício fiscal, conforme esboçado na tabela abaixo:

Unidade produtora	Unidade revendedora
Estabelecimentos fabris não incentivados de Jandira/SP e Mogi das Cruzes/SP	Estabelecimento incentivado de Benevides/PA
Estabelecimentos fabris não incentivados de Jandira/SP e Mogi das Cruzes/SP	Estabelecimento incentivado de Abreu e Uma/PE
Estabelecimentos fabris não incentivados de Capivari/SP e São Paulo/SP	Estabelecimento incentivado de Belém/PA
Estabelecimentos fabris não incentivados de Jandira/SP e Mogi das Cruzes	Estabelecimento incentivado de Manaus/AM
Estabelecimentos fabris não incentivados de Capivari/SP, Jandira/SP e Mogi das Cruzes	Estabelecimento incentivado de Camaçari/BA
Estabelecimentos fabris não incentivados de Jandira/SP e Mogi das Cruzes/SP	Estabelecimento incentivado de Pacatuba/CE
Estabelecimentos fabris não incentivados de Capivari/SP e São Paulo/SP	Estabelecimento incentivado de Recife/PE

10. O RAF narra que *“o contribuinte foi intimado a demonstrar que há na ECD — Escrituração Contábil Digital do SPED controle em contas contábeis específicas de ativo, passivo, receitas, despesas, custos e resultados para cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação incentivada e suas respectivas atividades beneficiadas”*. Em resposta, o contribuinte informou que

“a contabilidade do SPED é unificada, sem segregar operações por unidades, mas existiriam planilhas de suporte dos lançamentos das filiais incentivadas”.

11. A Autoridade Fiscal também informou que **o sistema de contabilidade adotado pela Fiscalizada não oferece condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade dos estabelecimentos**, devendo este ser determinado integralmente com base no critério da proporção da receita líquida de vendas da atividade incentivada; e ainda que subvenções integraram a base de cálculo dos dividendos distribuídos.

12. E ratificou afirmando que a Contribuinte **não efetua a segregação em registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos que compõem os custos, receitas e resultados das atividades não beneficiadas e beneficiadas**.

13. Narra a Autoridade Fiscal que ao analisar as notas fiscais eletrônicas destinadas e emitidas dos estabelecimentos incentivados, apurou que vários estabelecimentos fora da área da SUDAM e SUDENE transferiram produtos industrializados e acabados para os estabelecimentos incentivados na área da SUDAM e SUDENE para revenda.

14. Os estabelecimentos incentivados da área de atuação da SUDAM e SUDENE receberam os produtos industrializados dos estabelecimentos não incentivados fora da área de atuação da SUDAM e SUDENE com o código de CFOP de “TRANSFERENCIA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO”. Que após isso, os mesmos produtos recebidos são revendidos através dos estabelecimentos incentivados com códigos CFOP de revenda e sob idênticos códigos de item e descrições de produto, e ainda sob os mesmos códigos GTIN/Código de barras na quase integralidade das operações.

15. A Autoridade Fiscal também ressaltou que segundo o guia prático da EFD ICMS/IPI, os produtos que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes e a discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item. E que os produtos remetidos pelos estabelecimentos não incentivados por transferência de produção entraram nos estabelecimentos incentivados e depois saíram por meio de revenda com os mesmos códigos de item e descrições, ou seja, não foram fabricados nos estabelecimentos incentivados.

16. A Autoridade Fiscal também destacou que os estabelecimentos incentivados declararam na EFD IPI/ICMS (fls. 1.733) que muitos dos produtos recebidos por transferência de produção dos estabelecimentos fora da SUDAM/SUDENE **são produtos acabados**, isto é, possuem as seguintes características cumulativamente: **oriundos do processo produtivo; resultante do objeto da atividade econômica do contribuinte; e pronto para ser comercializado**, informando que:

Foram selecionados para análise os produtos revendidos pelos estabelecimentos incentivados que ingressaram por transferência de produção de estabelecimentos situados fora da área de atuação da SUDAM/SUDENE (Capivari/SP, Jandira/SP, Mogi das Cruzes/SP, São Paulo/SP etc.) e que há não qualquer recebimento proveniente de transferência de produção de estabelecimentos situados na área de atuação da SUDAM/SUDENE.

17. Assim, conclui que os produtos revendidos selecionados tiveram origem exclusivamente por transferência de produção de estabelecimentos situados fora da área de atuação da SUDAM/SUDENE.

18. Da análise das operações de cada um dos estabelecimentos incentivados com a redução do imposto de renda situados na área de atuação da SUDAM/SUDENE a Autoridade Fiscal demonstra o aproveitamento indevido do benefício fiscal na revenda de produtos. Relata que os

estabelecimentos incentivados da área de atuação da SUDAM e da SUDENE recebem os produtos industrializados provenientes de estabelecimentos não incentivados localizados fora da área de atuação da SUDAM e da SUDENE com o código de CFOP de "TRANSFERENCIA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO" e, depois, os mesmos produtos recebidos são revendidos pelos estabelecimentos incentivados (Recife, Benevides, Abreu e Lima, Manaus, Camaçari e Pacatuba) com códigos CFOP de revenda e sob idênticos códigos GTIN/Código de barras na integralidade ou quase integralidade das operações, **conforme guia "Rel 4" da planilha às fls. 1.740 a 1.745 e 1.747.**

19. Para comprovar essa constatação, a Autoridade Fiscal transcreve o trecho do Manual de orientação ao contribuinte da NFe, segundo o qual o GTIN é um padrão único internacional e é utilizado para recuperar informação pré-definida; enquanto o código de barras permite que a empresa identifique o produto individualmente, sabendo exatamente qual é o tipo, suas variações de cor, sabor, peso, tamanho etc., segundo o material técnico disponibilizado pela GS1 Brasil.

20. Também narra que constatou grande divergência entre as DRE extracontábeis dos estabelecimentos incentivados, com as receitas de vendas de produtos correspondendo a R\$ 8 milhões e R\$ 10 milhões em 2019 e 2020, respectivamente (fls. 489 e 490), e as notas fiscais eletrônicas emitidas pelos mesmos estabelecimentos incentivados, cuja soma de revenda de produtos, com base no código CFOP, equivale a R\$ 87 milhões e R\$ 128 milhões em 2019 e 2020, respectivamente (fls. 1.748 ou fls. 1.740 a 1.745 e 1.747).

21. A Autoridade Fiscal relata que a contribuinte foi intimada a fornecer demonstrativo da soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica, *“tendo em vista a necessidade de elementos para permitir a determinação do lucro da exploração por novo critério”*. Acrescenta que:

O contribuinte foi intimado por meio do TIF nº 12 a informar para cada item de nota fiscal o campo referente ao valor da receita líquida, no entanto deixou de atender (vide planilha às fls. 1736). Assim, a fiscalização realizou os cálculos para apuração individualizada por item de nota fiscal dos valores de receita líquida (vide fls. 1740 a 1747) aproveitados indevidamente como incentivados (vide Anexo 1 do Relatório de Fiscalização).

22. No item (a.2) do RAF intitulado *“Lucro da exploração incentivado determinado pela proporção da receita líquida incentivada de vendas”*, a Autoridade Fiscal relata que o contribuinte foi intimado a demonstrar que há na ECD controle em contas contábeis específicas de ativo, passivo, receitas, despesas, custos e resultados para cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação incentivada e suas respectivas atividades beneficiadas; declarando como resposta que a contabilidade é unificada, sem segregar operações por unidades, mas que existiriam planilhas de suporte dos lançamentos das filiais incentivadas.

23. Também informou que, ao exame dos balancetes extracontábeis fornecidos, referentes aos estabelecimentos incentivados de Abreu e Lima/PE, Belém/PA, Benevides/PA, Camaçari/BA, Manaus/AM, Pacatuba/CE e Recife/PE, verifica-se que o contribuinte não informa nem segrega os correspondentes saldos e a movimentação das Contas Caixa e Bancos, acrescentando que os balancetes apontam que as contas Caixa e Bancos possuem pequenos saldos e não tiveram movimentação, apesar dos significativos valores de vendas/revendas, compras e operações.

24. Em seguida, a Autoridade Fiscal examina individualmente situações que reforçam que o sistema de contabilidade adotado pela contribuinte não oferece condições para apuração do lucro por atividade, como se vê nos excertos abaixo transcritos:

a.2.1) Apuração pelo critério da proporção da receita líquida de vendas da atividade beneficiada no estabelecimento incentivado de Igarassu

A contabilidade do contribuinte e controles extracontábeis não demonstram, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração do estabelecimento incentivado de Igarassu, CNPJ 61.064.838/0120-69, que opera na área de atuação da SUDENE.

Os trechos das DRE (...) dos 42 trimestres de 2019 e 2020 (vide fls. 489 e 490) demonstram que o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferece condições para apuração do lucro por atividade, tanto que o próprio contribuinte estabeleceu a parcela do lucro incentivado com base na relação entre a receita líquida da atividade incentivada e a receita líquida total de estabelecimentos não identificados.

O quadro a seguir elaborado pela fiscalização (vide fls. 1737) demonstra inequivocadamente que o contribuinte calculou a relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas de Igarassu e a receita líquida total de estabelecimentos não identificados.

Depois, aplicou o percentual obtido para determinar com base no critério da proporcionalidade o montante do lucro da exploração incentivado do estabelecimento de Igarassu. Os relatórios às fls. 1735 e 1746 demonstram que o total de receita bruta ou mesmo saída de produtos de Igarassu é bastante inferior ao apurado nas DRE (vide fls. 489 e 490), por isso é indubitável que as operações abrangem outros estabelecimentos além de Igarassu. Por exemplo, o total de saídas do estabelecimento incentivado de Igarassu equivale a aproximadamente a 81e 107 milhões de reais nos anos de 2019 e 2020, respectivamente, enquanto o montante total de receitas nas DRE (vide fls. 489 e 490) corresponde ao grande valor de R\$ 669.332.867,54 e R\$ 723.570.816,21, fato que demonstra a inclusão de receitas de outros estabelecimentos na apuração proporcional da parcela incentivada.

Por exemplo, no ano 2019 o contribuinte apurou o percentual de 17,37% de receita líquida de vendas dos produtos incentivados. Este percentual de 17,37% foi aplicado ao lucro global de R\$ 15.883.546,35 (lucro incentivado + não incentivado) para determinação proporcional do lucro incentivado no valor de R\$ 2.759.116,53 (fábrica de Igarassu).

Salienta-se que o contribuinte não forneceu o balancete exclusivo da unidade incentivada de Igarassu (vide fls. 240 a 241) nem apresentou os lançamentos contábeis (vide fls. 296 a 308) para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados. Também não apresentou demonstrativo de notas fiscais das operações incentivadas (vide fls. 1736).

Assim sendo, constata-se que o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não ofereceu condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade incentivada de Igarassu, logo o lucro da exploração resultante da atividade incentivada foi estabelecido por critério de rateio do lucro proporcionalmente à soma de receita líquida de vendas da atividade beneficiada e o total de receitas líquidas de vendas de estabelecimentos não identificados.

Deste modo, fica demonstrado que o contribuinte adotou concomitantemente dois critérios distintos para apuração do lucro da exploração incentivado no mesmo período, o critério do sistema extracontábil para alguns estabelecimentos e o critério da proporção da receita líquida de vendas da atividade beneficiada para outros estabelecimentos.

a.2.2) Apuração do lucro da exploração incentivado com base no critério do peso dos produtos incentivados produzidos pelo estabelecimento incentivado de Recife

A pessoa jurídica mantém atividades não incentivadas no estabelecimento filial de Recife/PE, CNPJ 61.064.838/0005-67, portanto deve efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

O contribuinte foi intimado a fornecer demonstrativo de itens de notas fiscais que compõem as operações incentivadas da unidade de Recife e esclarecer sobre o rateio proporcional para o cálculo do lucro incentivado. Em resposta, o contribuinte deixou de segregar as operações incentivadas das não incentivadas e informou que "o cálculo é feito utilizando a limitação das toneladas produzidas/vendidas, 7.500 por mês, não vinculando-se ao volume destacado em documento fiscal, podendo por exemplo, esse cálculo ser fracionado em um ou mais documentos", isto é, o sistema de contabilidade não oferece condições para apuração do lucro da exploração incentivado e adotou-se o critério de rateio com base no peso de produtos passíveis de benefício fiscal para determinar o lucro de exploração incentivado.

a.2.3) Falta de lançamento de despesas de royalties sobre vendas vinculadas ao estabelecimento incentivado de Igarassu

O contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativo de apuração e cálculo das notas fiscais de vendas de produtos e serviços que existem despesas de royalties vinculadas, especialmente com indicação da descrição minuciosa e detalhada do produto/serviço e valor da venda líquida, bem como a justificar por que nos demonstrativos extracontábeis de apuração do lucro da exploração dos estabelecimentos incentivados não constam despesas de royalties, não obstante a pessoa jurídica produza os mesmos produtos nos estabelecimentos incentivados da região da SUDAM/SUDENE e nos estabelecimentos não incentivados, e não realiza vendas no estabelecimento matriz e/ou os valores são irrisórios.

Segundo o demonstrativo de apuração e cálculo das despesas de royalties sobre vendas de produtos (vide fls. 1734), o contribuinte não informou o número do item (número sequencial começando a partir de 1) nem realizou a descrição dos produtos conforme a nota fiscal eletrônico para a maioria das operações, dificultando ou impedindo a perfeita identificação do produto comercializado. (...)

Conforme o demonstrativo às fls. 1734, verifica-se que a maior parte das operações que deram origem ao cálculo de despesas de royalties são relativas à revenda de mercadorias pelo estabelecimento não incentivado de Guarulhos/SP, CNPJ 61.064.838/0116-82. Ou seja, tais produtos foram produzidos por outros estabelecimentos não identificados.

Baseado na real descrição do produto na nota fiscal é possível levantar que diversos produtos sujeitos ao pagamento de royalties foram produzidos pelo estabelecimento filial incentivado de Igarassu, CNPJ 61.064.838/0120-69, e em seguida transferidos para revenda para o estabelecimento de Guarulhos/SP, CNPJ 61.064.838/0116-82. No entanto, as despesas de royalties não foram atribuídas ao estabelecimento incentivado de Igarassu mas vinculadas ao estabelecimento matriz conforme registro X420 da ECF. Este artifício propiciou o aumento do lucro do estabelecimento incentivado de Igarassu e em compensação a redução do lucro de estabelecimento não incentivado.

O relatório às fls. 1735 demonstra a transferência de mercadorias acabadas de produção do estabelecimento incentivado de Igarassu/PE, CNPJ 61.064.838/0120- 69, sujeitas à apuração e cálculo de royalties, em montante aproximado de R\$ 75 milhões de reais, para principalmente o estabelecimento não incentivado de Guarulhos/SP (...)

a.2.4) Falta de descrição minuciosa e detalhada do serviço efetivamente tomado a título de royalties

O contribuinte foi intimado e reintimado a descrever minuciosamente e detalhadamente o serviço efetivamente tomado, para cada invoice/fatura, individualizadamente, de modo que permita sua precisa e perfeita identificação, no entanto em resposta limitou-se a prestar informações genéricas, sem detalhamento completo e minucioso do serviço efetivamente tomado de cada fatura/invoice, item a item, impedindo, a sua precisa, completa e perfeita identificação.

A planilha às fls. 1738 e os relatórios abaixo revelam as descrições genéricas para os serviços técnicos e de assistência tomados do exterior, embora o contribuinte ter sido intimado e reintimado a descrever minuciosamente e detalhadamente o serviço efetivamente tomado, para cada invoice/fatura, individualizadamente, de modo que permita sua precisa e perfeita identificação.

Os custos e despesas genéricos a títulos de royalties e assistência técnica não foram rateados contabilmente entre os estabelecimentos incentivados. Os elementos disponíveis não permitem identificar inequivocadamente os serviços tomados e determinar se são custos e despesas exclusivos do estabelecimento remetente não incentivado ou comuns entre estabelecimentos incentivados e não incentivados.

O rateio de custos e despesas deve ser feito com base em critérios razoáveis e objetivos. A empresa centralizadora das operações deve apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio. A fiscalização intimou o contribuinte a apresentar cópia dos contratos e dos documentos e relatório gerados que respaldam operações no valor de R\$ 145.788.360,51 (vide planilha às fls. 1738). Ao examinar os documentos de suporte apresentados, também não se verifica a descrição minuciosa e detalhada dos serviços tomados tampouco foram apresentados os documentos e relatórios gerados explicitando os serviços.

a.2.5) Falta de identificação do estabelecimento que a despesa está vinculada

O contribuinte foi intimado a identificar as pessoas beneficiárias de despesas a título de "Outras Remunerações Variáveis" e "Passagens Aéreas Internacionais" e o correspondente estabelecimento que a despesa está vinculada.

Ao examinar os elementos fornecidos, verifica-se a falta de identificação de beneficiários e do estabelecimento vinculado para numerosos lançamentos contábeis de despesas a título de "Outras Remunerações Variáveis" e "Passagens Aéreas Internacionais" para cerca R\$ 17 milhões. O contribuinte informou serem provisões, mas os lançamentos contábeis selecionados às fls. 1739 na maior parte não indicam contrapartida de provisões.

25. Nesse ponto, vale destacar que a Autoridade Fiscal identifica que o Contribuinte **adotou concomitantemente dois critérios distintos para apuração do lucro da exploração incentivado: O critério do sistema extracontábil para alguns estabelecimentos; e, o critério da proporção da receita líquida de vendas da atividade beneficiada para outros estabelecimentos.**

26. Assim, considerando a hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este “*deverá ser determinado com base na soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto e aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica*”, e na sequência a Autoridade Fiscal transcreve o artigo 62 da IN SRF nº 267, de 2002, e os artigos 630 e 631 do Decreto nº 9.580, de 2018.

27. O autor do feito, considerando que a ECD do SPED não oferecia condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade e que os registros extracontábeis não contemplavam os

lançamentos de contas patrimoniais (fls. 296 a 308) e ainda os fatos descritos nos tópicos (a.2.1) a (a.2.5), conclui que o lucro por atividade deve ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total. **A determinação do lucro da exploração está demonstrada no Anexo I do Relatório de Fiscalização – Cálculo do Lucro Incentivado – Receita Líquida Incentivada x Receita Líquida Total.**

28. O supracitado Anexo I do Relatório de Fiscalização – Cálculo do Lucro Incentivado – Receita Líquida Incentivada x Receita Líquida Total, apresenta: a Receita Líquida Acumulada da Atividade com Redução de 75% (**vide demonstrativos do contribuinte às fls. 238**); depois, a Reclassificação de Receita Líquida Acumulada com Redução de 75% para Não Incentivada (**revenda de produtos fabricados fora da SUDAN/SUDENE**) - vide guia “**Rel 2**” das planilhas **às fls. 1740 a 1747**; em seguida, a Receita Líquida Acumulada da Atividade com Redução de 75% **Ajustada**; e, a Receita Líquida de Vendas **Total - Registro L300 da ECF (DRE Referencial)**, para então na relação desses montantes determinar o **Percentual de Receita Líquida Atividade Incentivada com Redução de 75%**. Isso poderia haver sido perfeitamente executado pela Contribuinte.

29. A Autoridade Fiscal também relata que, intimada, a contribuinte forneceu demonstrativos de cálculo do lucro de exploração incentivado, **mas não forneceu os elementos do lucro da exploração total**, pelo que se realizou a apuração do lucro da exploração a partir das informações dos **registros L300 da ECF**.

30. **Sobre o tema dos dividendos distribuídos**, a Autoridade Fiscal relata no tópico “a.4) Distribuição aos sócios/acionistas o imposto que deixou de ser pago em virtude da redução do Imposto de Renda”, que os montantes declarados a título de redução do IRPJ que deixou de ser pago no Registro N610 (Cálculo da Isenção e Redução do Imposto Sobre Lucro Real), R\$ 15.960.750,513 e R\$ 29.114.296,314 nos anos de 2019 e 2020, respectivamente, estão compatíveis com os valores constituídos de reserva de isenção de IR no patrimônio líquido (**fls. 1.751**). Ressalta que os valores de dividendos distribuídos de fato equivalem a R\$ 129.467.001,00 e R\$ 392.737.000,00 para os períodos de apuração de 2019 e 2020, respectivamente, valores superiores aos constantes da DMPL — Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, acrescentando que:

Ao examinar as atas de reunião de distribuição de dividendos (**vide atas às fls. 1424 a 1726**), verifica-se que o contribuinte distribuiu dividendos equivalente ao lucro líquido integral apurado nos anos de 2015 a 2019 (vide ORE às fls. 1305 a 1423 e 1749 a 1750), exceto para o ano de 2020 que o valor distribuído não foi integral.

O Registro Y600 - Identificação e Remuneração de Sócios, Titulares, Dirigentes e Conselheiros da ECF (vide fls. 1727) dos anos-calendário 2015 a 2022 **foi transmitido com os valores zerados de pagamentos aos principais sócios, inclusive os relativos a lucros/dividendos pagos**. Este registro deve ser preenchido pela pessoa jurídica com os dados de sócios, dirigentes e conselheiros ou dos titulares que tenham recebido maiores remunerações no período da ECF, inclusive os titulares, sócios, dirigentes e conselheiros que tenham se retirado da pessoa jurídica no período da ECF e não fazem parte do quadro societário na data final.

O contribuinte foi **intimado e reintimado** a fornecer a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) dos anos de 2014 a 2022, **porém recusou a fornecer DMPL dos anos 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2021 e 2022**.

A DMPL é obrigatória para praticamente todas as empresas e substitui, de forma definitiva, a DLPA. A DMPL evidencia a movimentação de todas as contas do Patrimônio Líquido e serve, inclusive, para melhor compreensão sobre o cálculo dos dividendos obrigatórios.

Consoante o art. 186 da Lei nº 6.404/76, **os dividendos devem ser indicados na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados e/ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido.**

O item 107 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) determina que a empresa deve apresentar na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período e o respectivo montante dos dividendos.

31. A Autoridade Fiscal também relata que no Registro J210 da ECD **não foram lançados os dividendos (fls. 1.931 a 1.933)** e observa que **o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da isenção/redução não poderá ser distribuído aos sócios/acionistas e constituirá reserva de capital que somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumento de capital.** Considerando que o contribuinte utilizou as subvenções de redução do Imposto de Renda do ano de 2019 registradas em Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, distribuindo aos sócios dividendos resultantes de todo o lucro líquido de 2019, concluiu a Autoridade Fiscal **pela perda do incentivo de redução do Imposto e pelo lançamento de ofício para cobrança das diferenças devidas.**

32. Em seguida, a Autoridade Fiscal aborda a infração referente à inobservância de requisitos legais para exclusão de subvenção governamental do ICMS.

33. Esclarece que, como os dividendos distribuídos equivalem à integralidade do lucro líquido apurado nos anos de 2015 a 2019 (conforme DRE às fls. 1305 a 1423 e 1749 a 1750), enquanto, para o ano de 2020, **somente parte** das subvenções do incentivo fiscal de redução do Imposto de Renda registradas em Reserva de Subvenção **não serviram para cálculo dos dividendos, conclui-se que as subvenções do ICMS integraram a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.**

34. Transcreve o artigo 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e as teses definidas no Tema STJ nº 1.182, observando que os recursos da subvenção devem ser necessariamente contabilizados como reservas de lucros, destinada exclusivamente à absorção de prejuízos ou aumento de capital social. Acrescenta que:

A Solução Cosit nº 109/2017 esclarece que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para os fins de que trata o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Em caso de destinação diversa da prevista nesse dispositivo, a parcela correspondente deverá ser tributada. Uma das hipóteses de destinação da Reserva que implica na tributação das subvenções é a sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Dessa forma, considerando que o contribuinte: a) não registrou a subvenção governamental do ICMS em conta de reserva de incentivos fiscais até 31 de dezembro de cada ano em curso; b) apurou e distribuiu dividendos equivalente à integralidade do lucro líquido do exercício de 2019; e c) apurou e distribuiu dividendos equivalentes ao lucro líquido do exercício de 2020, excetuando apenas a parcela das subvenções do Imposto de Renda registrada como Reserva de Subvenção; as receitas de subvenção do ICMS devem ser computadas na determinação do lucro real, cabendo o lançamento de ofício para cobrança das diferenças devidas (vide Anexos III e V do Relatório de Fiscalização).

35. Sobre o tema da exigência da multa isolada, o autor do feito reproduziu o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e a Súmula CARF nº 178, dispositivos formais nos quais ancorou o seu procedimento.

36. A respeito de pedidos de restituição e declarações de compensação de saldos negativos de

IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2019 e 2020 formalizados pela contribuinte, a Autoridade Fiscal considerou, com base em jurisprudência do Carf, que não poderiam ser aproveitados no lançamento de ofício.

37. Em 5 de abril de 2024 (fls. 2.055), devidamente cientificada dos Autos de Infração e do encerramento da ação fiscal; a Fiscalizada apresentou, em 7 de maio de 2024, Impugnação (fls. 2.062 a 2.116) e todos os documentos que entendeu pertinentes à sua defesa.

38. Contudo, os membros da 4ª TURMA/DRJ06 de Julgamento, por unanimidade de votos, acordaram JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo INTEGRALMENTE o crédito tributário em litúgio, nos termos do relatório e voto. O Acórdão nº 106-048.570 restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ATIVIDADES INCENTIVADAS E NÃO INCENTIVADAS.

Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. DETERMINAÇÃO. CRITÉRIO DA RECEITA LÍQUIDA.

Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado pela aplicação sobre o total do lucro da exploração de percentagem obtida pela relação entre a soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução ou isenção do imposto e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

VARIAÇÃO CAMBIAL.

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio, são consideradas como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. DETERMINAÇÃO.

Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão da parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, dos rendimentos e prejuízos das participações societárias e de outras receitas ou despesas de que trata o inciso IV do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO E ISENÇÃO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções de que tratam as alíneas do § 12 do artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos

não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de 1976.

FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e de juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2019, 2020

APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019, 2020

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2019, 2020

JUROS DE MORA.

O saldo do IRPJ a pagar apurado no Ajuste Anual será acrescido de juros calculados à taxa Selic, a partir de 12 de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2019, 2020

NULIDADE. São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

INCORREÇÕES NO LANÇAMENTO. SANEAMENTO.

As irregularidades, incorreções e omissões que não impliquem cerceamento ao direito de defesa não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

PROVA. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, exceto no caso de impossibilidade por motivo de força maior ou por referir-se a fato ou a direito superveniente ou por destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

São deveres do julgador administrativo observar as normas legais e regulamentares.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

39. 26. Irresignada a autuada apresentou o seu Recurso Voluntário, ratificando e complementando os argumentos de sua Impugnação, com vistas a reformar o Acórdão da instância de piso. Assim, inicialmente trata dos fatos atinentes ao caso, narrando em síntese que:

Conforme exposto no Relatório Fiscal (“RF”) de fls. 1969-2047, a recorrente goza do benefício fiscal de redução do Imposto de Renda, com fundamento na Medida Provisória n. 2199-14, de 24.8.2001, o qual passou a ser usufruído com base nos Laudos Constitutivos emitidos pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), concedidos para diversas unidades produtivas da recorrente.

Confira-se a redação do art. 1º da MP n. 2199-14/2001, vigente à época dos fatos:

(...)

40. Narra que “*Analizando os controles contábeis e extracontábeis da recorrente utilizados para apuração do lucro da exploração de cada atividade incentivada, a d. autoridade fiscal identificou supostas inconsistências que justificariam a desconsideração dos valores apurados pela empresa, quais sejam:*”; e na sequência enumera as inconsistências:

(i) não existiria segregação, na contabilidade, dos custos, receitas e resultados de cada atividade incentivada;

(ii) teriam sido incluídas, no lucro da exploração das atividades incentivadas, receitas de revenda de “produtos produzidos fora da área de atuação da SUDAM e SUDENE”;

(iii) o lucro da exploração da atividade incentivada desempenhada pela unidade de Igarassu teria sido calculado “por critério de rateio do lucro proporcionalmente à soma de receita líquida de vendas atividade beneficiada e o total de receitas líquidas de vendas de estabelecimentos não identificados”;

(iv) o lucro da exploração da atividade incentivada desempenhada pela unidade de Recife “foi determinado proporcionalmente ao peso incentivado sem segregação em registros contábeis específicos”;

(v) na apuração do lucro da exploração da atividade incentivada desempenhada pela unidade de Igarassu não foram consideradas as despesas com royalties;

(vi) não teria sido possível identificar a natureza das despesas incorridas com “serviços técnicos e de assistência tomados do exterior entre os diversos estabelecimentos” e despesas com passagens aéreas e remunerações variáveis, de modo que não teria sido possível verificar a necessidade e/ou ocorrência de rateio de tais despesas com as unidades que desempenham atividades incentivadas; e

(vii) os registros extracontábeis não contemplariam os lançamentos de contas patrimoniais.

41. Aduz a Recorrente que: “*Diante disso, a fiscalização reapurou o lucro da exploração das atividades incentivadas a partir da proporcionalização.*”. E à continuação reclama:

Entretanto, com relação ao ano-calendário de 2019, mesmo após a realizar tal proporção, a d. autoridade fiscal desconsiderou o benefício a que faz jus a recorrente, por ter concluído que os valores de IRPJ que deixaram de ser pagos compuseram os dividendos obrigatórios distribuídos em 2020 pela recorrente, em afronta ao art. 30 da Lei n. 12973, de 13.5.2014.

Para o ano de 2020, a fiscalização reduziu o valor do benefício previsto pelo art. 1º da Medida Provisória n. 2199-14.

Além do referido benefício, nos anos de 2019 e 2020, a recorrente também fazia jus a incentivos fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) concedidos por diversos Estados.

A despeito de reconhecer a natureza de subvenção para investimento de tais montantes, o que é fato incontroverso, a d. autoridade fiscal glosou as referidas exclusões, uma vez que a recorrente não teria constituído reserva de incentivos fiscais de tais valores, bem como por ter entendido que tais montantes compuseram os dividendos pagos aos sócios da recorrente nos anos de 2019 e 2020.

Com base nas alegadas inconsistências acima detalhadas, a fiscalização procedeu à reapuração do IRPJ e da CSL relativos aos anos-calendário de 2019 e 2020.

A reapuração procedida pela fiscalização resultou na redução dos saldos negativos apurados pela recorrente naqueles períodos.

Contudo, considerando que tais saldos negativos foram objeto de pedidos de restituição apresentados pela recorrente, aos quais foram atreladas declarações de compensação (PER/DCOMP), a fiscalização lavrou os autos de infração ora combatidos com a exigência, justamente, dos valores de crédito pleiteados nos referidos PER/DCOMPs, os quais foram acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

42. E na sequência a Recorrente aduz que: *“Conforme restou demonstrado em sede de impugnação que as conclusões da fiscalização não merecem prosperar, em suma, pois:”*

i) a fiscalização **partiu de premissas equivocadas para descon sideração do lucro da exploração apurado pela recorrente**, o que macula a autuação, além de o cálculo efetuado pela fiscalização **conter diversos erros**, sendo, portanto, **nulo** o auto de infração;

ii) há controle contábil e extracontábil das receitas, custos e resultados das atividades incentivadas;

iii) os **equivocos** apontados pela d. autoridade fiscal **não são verificados na realidade**, sendo certo que as conclusões fiscais decorrem da **não compreensão**, pela fiscalização, da parametrização do sistema contábil utilizada pela recorrente para fins de cálculo do lucro da exploração incentivado;

iv) os valores de IRPJ que deixaram de ser pagos pela recorrente em razão do benefício do lucro da exploração a que faz jus **não compuseram os dividendos por ela pagos aos sócios em 2019 e 2020**; e

v) **não houve distribuição dos incentivos fiscais de ICMS**, sendo certo tais valores estavam compreendidos nas reservas de lucros da recorrente, e foram reclassificados para as reservas de incentivos fiscais em 2021. Outrossim, ainda que tais valores tivessem sido distribuídos, o que se admite em caráter meramente argumentativo, a tributação de créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSL ofende o pacto federativo, conforme reconhecido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no ERESP n. 1.517.492/PR.

43. Alega a Recorrente que a decisão da DRJ06 deve ser declarada nula, *“a decisão de primeira instância deve ser declarada nula, em razão da falta de análise dos argumentos de defesa expostos pela recorrente, ou, uma vez superada a nulidade nos termos do art. 59, parágrafo 3º do Decreto n. 70235, deve ser reformada para que seja cancelada a autuação.”*

44. A seguir no item - **3. Considerações preliminares** – subitem - **3.1. Os parâmetros sistêmicos e contábeis adotados pela recorrente** – nessa passagem a Recorrente explica que é uma

sociedade atuante no ramo industrial e comercial, com atividades específicas de desenvolvimento de materiais inovadores destinados ao mercado de mobilidade e indústrias e de produtos de construção, sem prejuízo de outras das mais variadas linhas de negócios, detendo mais de 53 fábricas por todo o país.

*Para gerenciar sua produção, a recorrente **parametrizou seus sistemas de controle, inclusive contábeis, por unidades de negócio, de acordo com os tipos de bens produzidos,** conforme se verifica do detalhamento acostado à defesa (fls. 2165-2174).*

(...)

O gerenciamento das unidades de negócio é realizado por meio da utilização de softwares de gestão, os chamados Enterprise Resources Planning (ERP) OU “Sistema Aplicativos e Produtos para Processamento de Dados” (SAPs), desenvolvidos pela empresa SAP, havendo agrupamento, em um mesmo SAP, de algumas unidades, conforme o tipo de mercadoria produzida, da seguinte forma:

(...)

Nos SAPs “nacionais”, é possível a extração do balancete de cada filial, de modo que é possível verificar as contas patrimoniais e de resultado por unidade, conforme será detalhado adiante. Por outro lado, nos SAP “mundiais”, tal extração não é possível.

É dizer, das filiais questionadas, apenas para a de Igarassu não é possível extrair balancete individualizado da unidade.

A parametrização sistêmica da recorrente é feita dessa forma para viabilizar o gerenciamento de sua produção, que conta com tipos de produtos bastante distintos – plástico, vidro, cerâmica, cola, dentre outros – em diversas localidades do país.

45. Assim, à continuação narra a Recorrente que:

Nesse contexto, cumpre ressaltar que a contabilidade é elaborada em cumprimento às normas contábeis e com o objetivo de permitir a transmissão de “informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas”, o que, “de modo algum subordina a tributação”, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107, de 1º.7.2010. Naquela oportunidade, a Suprema Corte consignou, ainda, que “A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.”.

Assim, os parâmetros sistêmicos podem ser adotados livremente pelos contribuintes, desde que atendam às normas contábeis e não impliquem prejuízo ao fisco. É o que expressamente consignam os Pareceres Normativos CST n. 347/701, 30/71, 49/73 e 41/80.

Na situação ora em análise, a segregação promovida pela recorrente para fins de controles gerenciais de suas atividades não implica qualquer prejuízo ao fisco, uma vez que é possível identificar, nos SAPs acima mencionados, os balancetes de cada unidade de negócio (Empresa) e, ainda, de cada filial da recorrente. Há, inclusive, módulos específicos para fins gerenciais (Centro) e para fins contábeis (Divisões), os quais, a despeito de possuírem as mesmas informações sobre as contas patrimoniais.

(grifamos)

46. A título exemplificativo a Recorrente utiliza como exemplo a extração do balancete da unidade Abreu e Lima, quando então apresenta os passos a serem dados no sistema para gerar a informação solicitada. Adiante declara: “*Note-se que, a partir dos apenas cinco passos acima é possível extrair o balancete de cada unidade incentivada, o qual contém todas as receitas e*

despesas consideradas para apuração do lucro da exploração daquela unidade.”.

47. A seguir no item - **3.2. Lucro da exploração** – a Recorrente inicialmente apresenta e analisa vários dispositivos legais que regulam o tema, e afirma que devidamente os observou, a saber: O art. 1º da MP n. 2199-14; o art. 19 do Decreto-Lei n. 1598/76; os artigos 57, 62 e 63, da Instrução Normativa SRF n. 267, de 23.12.2002.

48. À continuação a Recorrente trata das preliminares no item - 4. Preliminarmente – subitem - 4.1. Nulidade da decisão da DRJ. Ausência de análise dos argumentos de defesa e do acervo fático-probatório. – e inicia a sua narrativa alegando que: *“Preliminarmente, cumpre à recorrente destacar que a decisão recorrida ignorou os esclarecimentos prestados a respeito dos parâmetros sistêmicos e contábeis da recorrente”.*

49. À continuação e em síntese, argumenta a Recorrente que a Autoridade Fiscal não conseguiu alcançar a dinâmica do sistema de contabilidade da empresa e que o mesmo era hábil para fornecer as informações necessárias.

50. Preliminarmente também reclama sobre a compreensão das despesas de royalties, tanto por parte da Autoridade Fiscal, como da decisão da primeira instância julgadora, vejamos:

Ademais, a DRJ06 ignorou outros esclarecimentos constantes da peça impugnatória da recorrente, como aqueles relacionados às despesas com royalties. Conforme esclarecido em impugnação, tais despesas não impactaram a apuração do lucro da exploração, uma vez que foram contabilizadas na unidade de Igarassu, que teve o lucro da exploração calculado com base da proporcionalização de receitas totais versus receitas o de receitas totais versus receitas incentivadas, sendo, portanto, irrelevante as despesas alocadas nesta unidade.

51. Na sequência, a Recorrente apresenta o item - **4.2. Nulidade do auto de infração. Falta de investigação dos fatos** – quando invoca a necessidade da devida fundamentação e motivação dos atos administrativos, a importância da observação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição; as disposições da Lei nº 9784/99, que regula o processo administrativo federal e, na especificidade, o art. 2º. Por fim, traz a colação o art. 142, do Código Tributário Nacional, c/c arts. 9º e 10 do Decreto n. 70235/72. Também menciona que são incontáveis os acórdãos proferidos pelo CARF decretando a nulidade dos atos administrativos não motivados ou fundamentados de maneira precária, por cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

52. Também registra a Recorrente que:

Ademais, a falta da devida investigação dos fatos pela fiscalização para concluir que a recorrente não detinha controles das receitas, custos e resultados das atividades incentivadas é evidenciada pela própria análise da quantidade de operações realizadas pela recorrente. Ora, não é crível que uma empresa que detém 58 fábricas, 3 mineradoras, 52 centros de distribuição e 78 lojas no Brasil não tenha sistemas contábeis para registrar suas operações. Fosse isso verdade, não seria sequer possível gerenciar as operações transacionadas pela recorrente.

Além disso, as demonstrações financeiras da recorrente são auditadas, anualmente, por uma das quatro grandes auditorias que atuam no mercado (big four).

53. Igualmente, reclama a Recorrente sobre o possível prazo decadencial para a lavratura dos Autos de Infração, vejamos:

Vale ressaltar que o prazo decadencial para lavratura dos presentes autos de infração, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, terminaria apenas em 31.12.2024 para o ano-calendário de 2019 e em 31.12.2025 para o ano-calendário de 2025, o que demonstra que a ausência de investigação dos fatos pela fiscalização não decorreu de

falta de tempo hábil para tanto. Tratou-se, na verdade, de escolha da d. autoridade fiscal de encerrar o trabalho prematuramente, sem a adequada análise dos documentos que suportam a apuração do IRPJ feita pela recorrente.

54. Ainda, registra a não consideração das despesas de royalties no cálculo do lucro da exploração da unidade de Igarassu.

55. À continuação, a Recorrente no item - 4.3. Nulidade do auto de infração. Erros de cálculo na quantificação do auto de infração – narra que *“autoridade fiscal deixou de considerar as receitas líquidas de venda incentivada da unidade Abreu e Lima com relação aos meses de janeiro a novembro de 2020 conforme se verifica do “Anexo I do Relatório Fiscal - Cálculo Lucro Incentivado Receita Líquida Incentivada x Receita Líquida Total”*.

56. Na mesma linha, reclama que, *“também foram desconsideradas as receitas líquidas de vendas incentivadas da unidade de Pacatuba com relação aos meses de janeiro a junho de 2020, possivelmente em razão de tal unidade ter apurado prejuízo nestes períodos.”*.

57. Da mesma forma, a Recorrente argumenta que o tratamento dado às variações cambiais ativas foi equivocado, pois, não considerou o registro desses valores via regime de competência, mas, por regime de caixa.

58. Ademais, também reclama a Recorrente que a Autoridade fiscal não considerou qualquer ajuste a título de preços de transferência na apuração do lucro da exploração.

59. Por fim, destaca que a fiscalização também cometeu erro relação aos juros incidentes sobre os tributos do ano-calendário de 2020.

60. No item seguinte, a Recorrente trata do – 5. Lucro da Exploração – e assim introduz o tema:

Conforme anteriormente mencionado, a d. autoridade fiscal desconsiderou o lucro da exploração apurado pela recorrente com relação às unidades de Recife, Belém, Igarassu, Abreu e Lima, Manaus, Pacatuba, Camaçari e Benevides, em razão de supostas inconsistências, decorrentes, especialmente, da inexistência de segregação das receitas e despesas de cada atividade incentivada pela SUDAM e pela SUDENE nos registros contábeis e extracontábeis da recorrente.

Especificamente com relação às unidades de Recife, Belém, Abreu e Lima, Manaus, Pacatuba, Camaçari e Benevides, a fiscalização também alega que a recorrente incluiu, no cálculo do lucro da exploração incentivado, receitas de revenda de bens produzidos em unidades não incentivadas, localizadas no estado de São Paulo (Municípios de Capivari, Jandira, Mogi das Cruzes e São Paulo), o que teria aumentado indevidamente o lucro da exploração e, conseqüentemente, o benefício aproveitado.

Ainda com relação à unidade de Recife, a d. autoridade fiscal sustenta que o cálculo do lucro da exploração pela recorrente, realizado conforme as toneladas de bens comercializados, não encontra amparo na legislação.

Por fim, com relação à unidade de Igarassu, a fiscalização alega que foram incluídas no cálculo do lucro da exploração – realizado por meio de proporcionalização entre receitas incentivadas e receitas totais - receitas não incentivadas, relativas a vendas realizadas por unidade não identificada, além de não terem sido consideradas as despesas incorridas a título de pagamento de royalties. As duas inconsistências acarretariam o aumento indevido do lucro da exploração.

As conclusões fiscais foram endossadas pela decisão recorrida, sem que tenha havia a devida análise dos esclarecimentos anteriores e aqueles que virão nos tópicos seguintes, conforme demonstrado acima.

Contudo, a fiscalização partiu de premissas equivocadas para justificar a reapuração do lucro da exploração.

61. No subitem seguinte, a Recorrente trata da - 5.1. Reclassificação de receitas de revenda de produtos produzidos fora da área de atuação da SUDAM/SUDENE para receitas não incentivadas – unidades de Recife, Belém, Abreu e Lima, Manaus, Pacatuba, Camaçari e Benevides – destacando que *“Segundo consignado no RF, a recorrente teria incluído, de forma indevida, no cálculo do lucro da exploração das atividades incentivadas pela SUDAM e pela SUDENE as receitas decorrentes da revenda de mercadorias produzidas em outras unidades não incentivadas.”*. E à continuação registra:

Segundo o acórdão recorrido, a recorrente não teria contestado as alegações acima. Os esclarecimentos abaixo, já constantes da peça impugnatória, demonstram, mais uma vez, a falta de análise da defesa da recorrente pela DRJ06. Vejamos.

A recorrente esclareceu, em sede de fiscalização, que em razão da parametrização de seus sistemas, as vendas são registradas quando da finalização dos produtos, porém, quando ocorre sua transferência para outras filiais dentro da mesma unidade de negócio, não há a reclassificação da mercadoria para “revenda”.

Isso não significa, contudo, que a empresa inclua todas as receitas de revenda na apuração do lucro da exploração não incentivada.

62. Após apresentar um exemplo prático, a Recorrente conclui que:

“os valores contabilizados na conta 7100010 - MNT - VENDAS PRODUTOS – receita bruta considerada pela recorrente para fins de cálculo do lucro da exploração – refletem o registro contábil das receitas com CFOP de vendas.

Ou seja, não há inclusão de CFOP de revenda no cálculo do lucro da exploração dessa unidade, ao contrário do que alega a d. autoridade.”.

63. Na sequência a Recorrente apresenta o item - 5.2. Existência de controle contábeis que permitam a apuração do lucro da exploração de cada atividade incentivada – unidades de Recife, Belém, Abreu e Lima, Manaus, Pacatuba, Camaçari e Benevides – quando narra que:

Conforme acima mencionado, com relação às unidades de Recife, Belém, Abreu e Lima, Manaus, Pacatuba, Camaçari e Benevides, a fiscalização entendeu que “sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferece condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade dos estabelecimentos”, o que foi endossado pelo v. acórdão recorrido, sem a devida análise dos fundamentos de defesa da recorrente.

A impropriedade das conclusões fiscais a respeito deste tema é evidenciada pelos esclarecimentos acima (Tópico 3.1 Considerações sobre os parâmetros sistêmicos e contábeis adotados pela recorrente), no qual restou demonstrado o passo a passo para obtenção dos balancetes das unidades incentivadas, nos quais é possível encontrar a composição o lucro da exploração de cada atividade incentivada.

64. A seguir a Recorrente apresenta o item - 5.3. Apuração pelo critério da proporção da receita líquida de vendas da atividade beneficiada no estabelecimento incentivado de Igarassu – tentando esclarecer que:

Com relação à unidade incentivada de Igarassu, a recorrente esclareceu anteriormente que não há balancete com a segregação dos resultados das atividades incentivadas, uma vez que os registros de tal filial são feitos em SAP “mundial”. Diante disso, considerando que as disposições da IN SRF n. 267/2002, notadamente seu art. 62, parágrafo 4º, o cálculo do

lucro da exploração de tal unidade é realizado a partir da proporcionalização entre as receitas incentivadas e as receitas totais daquela unidade de negócios – Abrasivo.

A respeito de tema, a d. autoridade fiscal concluiu que tal proporcionalização teria sido feita “com base na relação entre a receita líquida da atividade incentivada e a receita líquida total de estabelecimentos não identificados.”.

Tal conclusão decorre, mais uma vez, da falta da devida investigação dos fatos pela fiscalização, que não procurou entender os parâmetros contábeis e gerenciais utilizados pela recorrente.

Tivesse a d. autoridade fiscal consultado os sistemas da recorrente, como foi colocado à sua disposição em sede de fiscalização, teria compreendido o racional da proporção adotada pela recorrente.

Com relação a tal proporção, a recorrente esclarece que foi obtida exatamente nos termos do art. 62, parágrafo 4º, incisos I e III da IN SRF n. 267/2002.

65. Ainda nesse item, aduz a Recorrente que:

Tal questionamento, contudo, não merece prevalecer. Inicialmente, vale ressaltar que, conforme acima mencionado, o cálculo do lucro da exploração visa obter ao resultado operacional gerado, i. e., fruto da atividade que o Poder Público procura incentivar, afastando, por conseguinte, resultados que tenham outras origens.

Como anteriormente demonstrado, a recorrente atua em diversos segmentos, o que justifica a segregação de suas atividades conforme as unidades de negócio.

No caso da Igarassu, a filial está dentro da unidade de negócios Abrasivos, que atua na fabricação de produtos utilizados para desgastar, polir, ou limpar outros materiais, dentre eles, lixas, discos de corte e de desbaste, ferramentas diamantadas, mantas abrasivas, superabrasivos, rebolos e pedras de afiar.

O benefício concedido à filial está relacionado à “fabricação de abrasivos revestidos”, conforme consta do respectivo Laudo Constitutivo (fls. 2165-2174).

(...)

Assim, considerando que a unidade de Igarassu não possui balancete que demonstre suas receitas, custos e resultados, é certo que o cálculo do seu lucro da exploração deve ser realizado de tal forma que sejam desprezados os elementos que não tenham relação com a produção de abrasivos.

Apenas dessa forma é que se cumprirá a finalidade do benefício do lucro da exploração, que é justamente alcançar o lucro daquela atividade que o Poder Público buscou incentivar, qual seja, no caso, a produção de abrasivos.

À continuação a Recorrente trata das - 5.3.1. Despesas de royalties – narrando que: “A Autoridade fiscal alegou que tais despesas estariam relacionadas a produtos fabricados pela unidade de Igarassu e comercializados pela unidade de Guarulhos, porém não teriam sido consideradas no lucro da exploração da unidade de Igarassu.”. Na especificidade, a Recorrente argumenta que:

Considerando que o cálculo do lucro da exploração da unidade de Igarassu foi realizado a partir da proporcionalização entre receita líquida desta filial e receita líquida da unidade de negócios Abrasivos e que esta filial e a de Guarulhos – questionadas pela fiscalização neste ponto – a alocação das despesas de royalties questionadas pela fiscalização é de todo irrelevante para fins de cálculo do lucro da exploração ao contrário do que alegou a d. autoridade fiscal.

Isso porque os royalties constituem despesas, e não custo das mercadorias vendidas. Portanto, as despesas de royalty não integram o cálculo da receita líquida de venda para efeito da proporcionalização determinada pelo art. 62, parágrafo 4º, incisos I e III da IN SRF n. 267/2002. Para que não haja dúvidas, confira-se o teor do art. 187, que define o conceito de “receita líquida”, demonstra que ela não é afetada pelas despesas em geral:

66. A Recorrente também trata do - 5.4. Apuração do lucro da exploração incentivado com base no critério do peso dos produtos incentivados produzidos pelo estabelecimento incentivado de Recife – quando argumenta que:

Com relação à unidade incentivada de Recife, a d. autoridade fiscal concluiu que a recorrente não detinha os registros contábeis dos custos, receitas e resultados da atividade incentivada, o que a levou a adotar critério de cálculo com base no peso dos produtos sujeitos ao benefício fiscal, critério este que não encontraria amparo na legislação

(...)

As conclusões fiscais não merecem prosperar.

Em primeiro lugar, a recorrente ressalta, novamente, que a unidade de Recife possui balancete extracontábil com a segregação de todas as receitas e todos os custos e resultados da atividade incentivada, conforme demonstrado em tópico precedente (3.1. Considerações sobre os parâmetros sistêmicos e contábeis adotados pela recorrente), ao contrário do que alegou a d. autoridade fiscal.

O benefício relativo à unidade de Recife foi limitado, pelo respectivo Laudo Constitutivo, O Laudo Constitutivo é claro: o benefício será aplicado somente a 90.000 toneladas de artefato de fibrocimento (telhas) no ano, ou seja, 7.500 toneladas no mês. Diante disso, a recorrente precisa realizar ajustes em seus registros contábeis, para conseguir atender à referida limitação. Explica-se. Para além dos passos 1 a 3 demonstrados no tópico 3.1 desta defesa, a partir dos quais é possível a extração do balancete da unidade incentivada, é necessária a seleção por produto incentivado via "Sistema SAP Módulo gerencial", o qual é gerado por meio de transação específica, da seguinte forma:

(...)

O Laudo Constitutivo é claro: o benefício será aplicado somente a 90.000 toneladas de artefato de fibrocimento (telhas) no ano, ou seja, 7.500 toneladas no mês.

Diante disso, a recorrente precisa realizar ajustes em seus registros contábeis, para conseguir atender à referida limitação. Explica-se.

Para além dos passos 1 a 3 demonstrados no tópico 3.1 desta defesa, a partir dos quais é possível a extração do balancete da unidade incentivada, é necessária a seleção por produto incentivado via "Sistema SAP Módulo gerencial", o qual é gerado por meio de transação específica, da seguinte forma:

(...)

67. Na sequência a Recorrente apresenta várias telas apresentando a dinâmica de seu sistema para a geração das informações e ao final declara: “A partir destas transações, chega-se ao total de faturamento (líquido) e de toneladas comercializadas pela Brasilit – unidade de negócios em que está inserida a unidade de Recife. (...)”. À continuação argumenta que:

Diante disso, a recorrente obtém a proporção entre o limite de toneladas mensal (7.500) e o total de toneladas vendidas, aplicando tal percentual ao total do faturamento líquido, para obtenção da receita líquida da atividade incentivada.

A partir desta receita, calcula-se o lucro da exploração nos termos da legislação.

Não há, portanto, que se falar em ausência de balancetes da unidade incentivada, eis que a contabilidade da recorrente possui todas as informações segregadas por unidade, como exaustivamente comprovado no presente processo, tampouco em equívoco no cálculo realizado pela recorrente, uma vez que este observa justamente o limite do benefício imposto no respectivo Laudo Constitutivo.

Assim, também com relação a esse tema, resta evidente a improcedência das conclusões fiscais e, conseqüentemente, a necessidade de cancelamento da autuação.

68. E assim encerra essa passagem:

Por fim, ressalta-se que tal tema não foi analisado pela decisão recorrida. Veja-se trecho do acórdão:

“Uma vez que a determinação do lucro da exploração deve ser feita pelo critério da proporção entre a receita líquida incentivada e a receita líquida total da empresa, tornam-se irrelevantes as questões pertinentes ao cálculo do lucro da exploração das unidades Igarassu e Recife.”

69. No item - 5.5. Demais despesas – a Recorrente também reclama que a fiscalização questionou a não inclusão de despesas com serviços técnicos, de assistência técnica, remunerações variáveis e passagens aéreas no cálculo do lucro da exploração.

70. Que o referido questionamento fiscal parte da premissa de que a Recorrente não teria registros segregados das atividades incentivadas de seus respectivos “custos, receitas e resultados”, o que resultaria em indevido aumento do valor do benefício.

71. Defende-se argumentando que *“Conforme exaustivamente demonstrado nesta defesa, tal premissa está equivocada, o que, por si só, justifica o cancelamento da autuação neste ponto. Ora, tais despesas foram registradas nos respectivos balancetes, sendo certo que, quando era o caso, compuseram a apuração do lucro da exploração.”*

72. No item seguinte - 5.6. Distribuição aos sócios/acionistas o imposto que deixou de ser pago em virtude da redução do Imposto de Renda – a Recorrente registra que:

Ora, se houve constituição de reserva de incentivos fiscais de tais valores em 2019, é impossível que tais montantes tenham composto o valor dos dividendos pagos naquele ano, o que já é suficiente para afastar as acusações da fiscalização e, conseqüentemente, cancelar a autuação.

Tal ponto não foi confrontado pela DRJ06, evidenciando, mais uma vez, a nulidade da decisão recorrida.

(...)

Assim, ainda que houvesse distribuição dos valores em 2019, o que se admite em caráter meramente argumentativo, a tributação deveria ocorrer quando da distribuição, nos termos do art. 19, parágrafo 5º, do Decreto-lei n. 1598. Ou seja, se fato gerador houvesse, ele teria ocorrido em 2020, 2021 e/ou 2022, mas nunca em 2019, conforme autuado pela fiscalização! Trata-se de mais um erro de premissa e de cálculo que compromete a autuação fiscal, demonstrando, senão sua nulidade, certamente sua improcedência.

Outrossim, a distribuição de lucros, em anos subsequentes, não implica a tributação dos montantes relativos à redução do IRPJ, notadamente porque o saldo de lucros acumulados era extremamente superior ao valor do benefício em questão, de modo que se verificou sua preservação em patrimônio líquido, em conta de reserva de lucros, sem transgressão à finalidade da lei.

(...)

Sabe-se que o intuito da norma que determina o registro dos valores na conta de reserva de incentivos fiscais, assim como a previsão anterior que determinava o registro em reserva de capital, é facilitar o controle por parte das autoridades fiscais desses valores, para evitar que lhes seja dada destinação diversa, como distribuição aos sócios ou acionistas da sociedade, hipótese que, em tese, se justificaria a tributação desses montantes. Essa é a inteligência dos parágrafos 1º e 2º do art. 30 da Lei n. 12973, bem como do art. 19, parágrafos 3º a 5º, 8º e 9º, do Decreto-lei n. 1598.

A finalidade da norma, “in casu”, foi atendida, porque o valor correspondente ao incentivo de IRPJ segue, até os dias atuais, conservado no patrimônio líquido da recorrente (i.e., em reserva de lucros).

73. A Recorrente encerra esse ponto da seguinte forma: *“Vale ressaltar, por fim, que, em sendo cumprida a finalidade da legislação, ou seja, a não distribuição do incentivo para os sócios, não poderia a recorrente ser penalizada por eventual não constituição de reserva – o que, frise-se, sequer é o caso.”*

74. No item seguinte, a Recorrente trata da - 6. Subvenção para investimento – benefícios fiscais de ICMS – em síntese, a defendente argumenta que:

Com relação ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei n. 12973, de fato, até o ano de 2021, a recorrente não constituía reserva de incentivos fiscais com relação aos benefícios de ICMS.

Contudo, isso não significa que a recorrente descumpriu a legislação, distribuindo os valores subvencionados aos seus sócios, ao contrário do que alegaram a d. autoridade fiscal e o acórdão recorrido.

(...)

De fato, como a conta de reserva de incentivos fiscais possui natureza de reserva de lucros, nos termos da Lei n. 6404, a manutenção dos valores em reserva de lucros cumpre a finalidade do art. 30 da Lei n. 12973, evidenciando que o lucro decorrente dos incentivos de ICMS foi conservado em patrimônio líquido, não tendo sido distribuído aos sócios. Na verdade, a conta de reserva de incentivos fiscais é apenas uma subespécie, ou uma subconta da reserva de lucros, tendo a mesmíssima natureza desta, já que tanto uma como outra abrigam lucros.

Como se disse, o intuito da norma que determina o registro dos valores na conta de reserva de incentivos fiscais, assim como a previsão anterior que determinava o registro em reserva de capital, é facilitar o controle por parte das autoridades fiscais desses valores, para evitar que lhes seja dada destinação diversa, como distribuição aos sócios ou acionistas da sociedade, hipótese que, em tese, se justificaria a tributação desses montantes. Essa é a inteligência dos parágrafos 1º e 2º do art. 30 da Lei n. 12973, bem como do art. 19, parágrafos 3º a 5º, 8º e 9º, do Decreto-lei n. 1598.

(...)

Por fim, ainda que não tivesse cumprido o requisito legal, o que se admite apenas por hipótese, cumpre registrar que o STJ pacificou entendimento no sentido de que os créditos

presumidos de ICMS não se enquadram na regra matriz de incidência do IRPJ e da CSL, bem como que a exigência de tais tributos implica inobservância do pacto federativo, de modo que, a rigor, sequer seria necessária a constituição de reserva de incentivos fiscais para tais valores. Esse foi o entendimento firmado no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.517.492-PR, por exemplo.

75. A Recorrente encerra esse item trazendo à colação o julgamento do Tema 1182, que analisou a tributação, pelo IRPJ e pela CSL, dos incentivos fiscais de ICMS de grandeza negativa (redução de base de cálculo, isenção etc.), afirmando que se trata de decisão que deve ser observada pelo CARF, nos termos do art. 99 de seu Regimento Interno. E finaliza da seguinte forma:

Assim, também por este motivo, não há que se falar em manutenção das conclusões fiscais.

Diante do exposto, requer-se a reforma da decisão recorrida, com o consequente cancelamento da autuação, para que seja reconhecida a possibilidade de exclusão da apuração de IRPJ e da CSL dos benefícios fiscais de ICMS usufruídos pela recorrente nos anos-calendário de 2019 e 2020.

76. No item seguinte, a Recorrente reclama da - 7. Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais – e após longa argumentação, conclui:

Assim, considerando que nos presentes autos o IRPJ e a CSLL foram exigidos acompanhado da multa de ofício, é descabida a exigência também da multa isolada em razão da suposta insuficiência no recolhimento das estimativas mensais, devendo ser cancelada a aludida penalidade isolada.

77. No item - 8. Pedidos de restituição e compensação de Saldo Negativo de IRPJ e CSL – a Recorrente argumenta que:

A d. autoridade fiscal verificou que a recorrente havia apurado saldos negativos de IRPJ e CSL nos anos-calendários de 2019 e 2020, os quais foram objeto de pedidos de restituição cumulados com declarações de compensação (“PER/DCOMPs”).

Diante disso, a fiscalização, ao invés de não reconhecer os créditos pleiteados naqueles PER/DCOMPs e não homologar as respectivas compensações, o que ensejaria a exigência dos débitos compensados acrescidos de multa de mora (20%) e juros, optou por exigir, no presente processo, os valores dos créditos de IRPJ e CSL pleiteados naqueles casos, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros. Veja-se:

(...)

Ocorre que, o procedimento adotado pela fiscalização não encontra amparo na legislação, além de ter sido prejudicial à recorrente, uma vez que fora exigida multa de ofício (75%), quando, na realidade, deveria ter sido exigida multa de mora (20%).

Ora, se a reapuração do lucro real pela autoridade fiscal faz o saldo negativo desaparecer, o crédito em questão deve ser rejeitado no âmbito do processo em que é controlado o pedido de restituição, com a cobrança dos tributos indevidamente compensados.

Não se pode admitir que seja cobrado, no presente processo, imposto já pago pela recorrente, em razão do moroso procedimento de análise do pedido de restituição e da apuração fiscal da recorrente. Diante disso, requer-se o cancelamento da presente exigência fiscal, e, caso sejam mantidas as conclusões fiscais, o que se admite por hipótese, que seja indeferido o crédito pleiteado naqueles casos e não homologadas as respectivas compensações.

78. A Recorrente finaliza no item - 9. Pedido – conforme a seguir transcrito:

Diante do exposto, a recorrente postula o conhecimento e provimento do presente recurso, para que seja reconhecida a nulidade da decisão de primeira instância, diante da falta de análise dos argumentos de defesa da recorrente e dos documentos por ela apresentados em sede de impugnação, devendo a nulidade ser superada caso se entenda pelo cancelamento da autuação, nos termos do art. 59, parágrafo 3º do Decreto n. 70235.

Caso assim não se entenda, requer-se seja reconhecida a nulidade da autuação, tendo em vista a falta de investigação dos fatos pela fiscalização, o que culminou no preterimento do direito de defesa da recorrente, e os erros na quantificação dos tributos supostamente devidos, nos termos do art. 142 do CTN c/c art. 59 do Decreto n. 70235.

Na hipótese de as preliminares serem afastadas, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se seja cancelada a autuação, pelos motivos e fundamentos acima expostos, que evidenciam a improcedência das conclusões fiscais.

Na hipótese de serem mantidas as conclusões fiscais, requer-se (i) o cancelamento da multa isolada e (ii) o cancelamento da exigência fiscal, com o consequente indeferimento dos pedidos de restituição dos saldos negativos e não homologação das respectivas compensações.

Para provar os fatos expostos, protesta a recorrente por todas as provas em direito admitidas, tais como a juntada de documentos e a realização de diligências, nos termos do art. 16, parágrafo 4º do Decreto n. 70235.

Ainda subsidiariamente, requer-se seja declarada a impossibilidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, de acordo com o 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9430, em conjunto com o art. 3º, do CTN. A recorrente tem conhecimento da existência de súmula do CARF em sentido contrário ao alegado, mas reserva a si o direito de prequestionar a matéria, caso o Poder Judiciário venha a reconhecer a procedência da tese.

Termos em que,

pede deferimento.

79. É o relatório. Passamos a votar.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José André Wanderley Dantas de Oliveira, relator.

DA ADMISSIBILIDADE

80. O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte/Recorrente é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

81. Em seu Recurso Voluntário, o defendente clama por nulidade em duas situações. A primeira no item - 4.1. Nulidade da decisão da DRJ. Ausência de análise dos argumentos de defesa e do acervo fático-probatório; e, a segunda no item - 4.2. Nulidade do auto de infração. Falta de investigação dos fatos.

82. Em síntese, o Recorrente alegou; primeiro, a nulidade da decisão da DRJ, uma vez que teria, no seu entender, ignorado as explicações apresentadas na impugnação para infirmar a acusação fiscal. Segundo, argumentou que o auto de infração seria nulo, porque a fiscalização, ao afirmar que “não existiriam balancetes próprios das unidades incentivadas pela SUDAM e SUDENE, de modo

que (...) não seria possível identificar os custos, receitas e resultados das atividades incentivadas”, não teria investigado os fatos. Apontou, ainda, nulidade do auto de infração, por supostos “erros de cálculo” do lucro da exploração.

83. Sobre ambos os alegados temas determinantes das nulidades, **na ótica do Recorrente**, entendemos, inversamente, que não há que se falar em nulidade, nem da decisão de primeira instância, nem do auto de infração. Na verdade, o Recorrente se insurge contra o mérito do lançamento, e não demonstra ter havido cerceamento do direito de defesa ou ato lavrado por pessoa incompetente.

84. O art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que inaugura o - CAPÍTULO III Das Nulidades - apresenta os requisitos ou situações nos quais os atos e termos, os despachos e as decisões são nulos. Vejamos:

CAPÍTULO III
Das Nulidades
Art. 59. São nulos:
I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

85. Conforme acima exposto, o art. 59 do Decreto 70.235/72 imputa nulidade somente aos atos lavrados por pessoa incompetente, ou com cerceamento do direito de defesa. A hipótese legal não se concretizou no caso em tela, pois o Recorrente apresentou extensa impugnação e recurso voluntário, demonstrando que entendeu o auto de infração.

86. Acerca da alegação de que a DRJ não examinou todos os argumentos apresentados pelo Recorrente na sua impugnação, vê-se que a DRJ examinou as provas e argumentos trazidos pelo Recorrente, que, inclusive, exerceu seu direito de defesa mediante a interposição de longas razões recursais. Destarte, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, nem ofensa ao direito ao contraditório, à ampla defesa ou ao princípio da motivação. Identifica-se, na verdade, irresignação do Recorrente em face da apreciação que tal decisão fez do acervo jurídico-probatório.

87. Cabe afastar a pretensão recursal de coagir o julgador para que enfrente toda e qualquer questão suscitada pelas partes processuais, o que faz a autuada com fundamento em inadequada interpretação do art. 489 do CPC atual. O Superior Tribunal de Justiça, responsável último pela adequada interpretação da Legislação Ordinária, vem, reiteradamente, reafirmando o princípio do livre convencimento motivado do julgador, e que não se pode obrigar o julgador a enfrentar todos os argumentos levantados pelas partes. Confira-se o precedente abaixo:

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. VIOLAÇÃO AO ART. 489 E1.022 DO CPC. INEXISTÊNCIA. ATO ILÍCITO NÃO CARACTERIZADO. SÚMULA 7 DO STJ. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. RELEVÂNCIA DA OMISSÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO.

(...)

2. O julgador não é obrigado a discurrir sobre todos os argumentos levantados pelas partes, mas sim decidir a contento, nos limites da lide que lhe foi proposta, fundamentando o seu entendimento de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub judice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto. (...)

(AgInt no AREsp 1400882/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 24/09/2019, DJe 30/09/2019)

88. Formalmente em relação à pessoa competente para a execução dos procedimentos de Auditoria Fiscal, registramos que estes foram realizados através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 0810700.2023.00053. O referido termo é atualmente regido pela Portaria RFB nº 1718, de 8 de dezembro de 2015, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

89. No Termo de Início de Procedimento Fiscal, a Autoridade Fiscal autorizada a realizar o procedimento informa o número do TDPF e um código de acesso, para que o Contribuinte ingresse no sítio da RFB e confirme a veracidade do TDPF e da instauração do procedimento.

90. Após o acesso, é possível conferir o teor do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), que deve seguir um modelo padrão definido na legislação federal, atualmente Portaria RFB nº 1718/2015, possuindo duas versões mais comuns: de fiscalização ou de diligência.

91. Em ambos os casos, o TDPF deverá conter:

- número de identificação e controle;
- qualificação do sujeito ao qual é endereçado, chamado de sujeito passivo da obrigação de prestar informações ou pagar de tributos;
- natureza do procedimento a ser realizado (fiscalização ou diligência);
- prazo para sua execução;
- nome e matrícula do Auditor-Fiscal da Receita Federal responsável, bem como da autoridade emitente do TDPF;
- número de telefone, endereço da repartição e horário de atendimento para contato.

92. Pelo acima exposto, não resta dúvida de que todos os atos e termos foram lavrados por pessoa competente indicada no TDPF. Portanto, o pedido de nulidade do feito carece de substância e não deve prosperar.

93. Contudo, buscando atender à solicitação de resposta do Recorrente em todos os aspectos por ele levantados, lembramos que, preliminarmente e em síntese, como motivos de nulidade, o Recorrente alega que a Autoridade Fiscal não teria investigado os fatos; e, que havia “erros de cálculo” no lucro da exploração. Fatos que em sua opinião ensejaria a nulidade dos Autos de Infração.

94. Entendemos que essas queixas não são preliminares, tratam de questão de mérito que adiante serão tratadas; e, cujo acatamento poderá determinar a improcedência total ou parcial do lançamento, mas não a sua nulidade, e serão devidamente apreciadas nos tópicos seguintes.

95. Contudo, em apertada síntese, opinamos sobre esse segundo aspecto, a falta de investigação dos fatos, que: A ação fiscal foi realizada ao longo de 12 meses; entre Termos de Intimação e

Reintimação Fiscal foram lavrados 14 (catorze) termos. Isso demonstra que a Autoridade Fiscal seguiu a boa técnica de auditoria padronizada nos manuais de Auditoria Fiscal da RFB, com vistas a buscar a verdade material dos fatos, esclarecer as dúvidas e dar a chance ao contribuinte de melhor se manifestar na tentativa de responder e elucidar todas as questões formuladas nos referidos termos.

96. Em algumas situações observamos que a Fiscalizada solicitou dilação de prazo e isso foi tranquilamente atendido.

97. Portanto, da leitura do processo podemos apreender que a dinâmica procedimental efetuada pela Autoridade Fiscal foi tecnicamente correta, à luz de melhor compliance cooperativo na relação Fisco X Contribuinte.

98. Ainda em suas preliminares a Recorrente alega que os Autos de Infração são o resultado de um procedimento fiscal que feriu princípios Constitucionais, do Processo Administrativo Federal e a própria regra matriz de incidência constante do Art. 142, do CTN.

99. Da análise dos argumentos e provas acostados ao processo, tanto pela Recorrente, como pela Autoridade Fiscal, firmamos a convicção de que inexistiu vício material relativo à identificação dos fatos geradores. Com base em toda a documentação acostada ao processo, podemos atestar que a Autoridade Fiscal no exercício da função, verificou todos os elementos necessários à identificação da ocorrência dos fatos geradores de tributo, conforme determina o Art. 142 do CTN. Narrou circunstanciadamente esses fatos. Acostou a documentação comprobatória. E devidamente capitulou as infrações identificadas.

100. Destarte, pela análise de toda a documentação do processo, podemos atestar que: Os atos administrativos de constituição dos créditos tributários, ou seja, os lançamentos constantes do presente processo, balizados pelo Art. 142 do CTN, foram **perfeitamente motivados**, observando as **garantias** do administrado/contribuinte e lhe gerando **segurança jurídica**, pois em contrapartida, como **dever** do agente público, este (i) **delimitou a circunstância fática** para o qual o ato administrativo se dirige; (ii) **identificou**, com precisão, os **fundamentos jurídicos** que fundamentam o ato administrativo. Estes foram apontados de forma correta, bem como, **foi utilizado de forma coerente e devida pela Autoridade Fiscal**; que, ainda, (iii) **concatenou, de forma explícita, clara e congruente a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo**. Portanto, **houve** essa concatenação clara e congruente entre o fato e o fundamento jurídico, uma vez que, a Autoridade Fiscal seguiu os procedimentos padrões de Auditoria Fiscal da RFB, com vistas a bem identificar a infração, confirmando que a mesma existia, comprovando-a documentalmente, e por fim, à luz da segurança jurídica, autuou capitulando a infração corretamente.

101. A Recorrente também alega em suas preliminares ausência de motivação na constituição do crédito tributário, fato que cerceia o direito de defesa e o devido processo legal.

102. Pelo acima exposto, também discordamos do RV quando afirma sobre a ausência de uma instrução probatória ampla, regular e pertinente, pautada na motivação e na verdade material. Pelo contrário, com base nos autos, observamos que a Autoridade Fiscal desenvolveu durante a ação fiscal, procedimentos de auditoria tecnicamente corretos, seguindo os padrões de Auditoria Fiscal da RFB, e capazes de identificar e comprovar a infração, **respeitando, assim, o princípio da busca da verdade material e outros princípios regentes da ação administrativa, tais como: legalidade, finalidade, motivação, publicidade, moralidade, razoabilidade e proporcionalidade**.

103. Portanto, a Autoridade Fiscal obedeceu aos limites da ação fiscal cumprindo a regular instrução probatória, dentro das balizas do que constitui o escopo do procedimento de fiscalização,

especialmente considerando o **princípio da boa-fé objetiva**.

104. Portanto, uma vez que não houve demonstração da ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72, não há nulidade, nem da decisão de primeira instância, nem do auto de infração, por falta de investigação dos fatos.

105. Assim, **afasto as preliminares de nulidade**.

DO MÉRITO

106. **Aproveitamento indevido do benefício fiscal de redução de 75% do imposto e utilização indevida de critério de determinação do lucro da exploração incentivado.**

107. Consoante o relatório elaborado pela Fiscalização, foi constatado que o Recorrente incorreu em “aproveitamento indevido do benefício fiscal de redução de 75% do imposto e utilização indevida de critério de determinação do lucro da exploração incentivado”

108. A Fiscalização apurou que estabelecimentos que não gozam do incentivo fiscal de redução do IRPJ sobre o lucro da exploração, transferem produtos para unidades revendedoras que possuem o benefício fiscal, conforme já esboçado na tabela constante no item (9) do presente relatório.

109. Com base no relatório fiscal, “o contribuinte foi intimado a demonstrar que há na ECD — Escrituração Contábil Digital do SPED controle em contas contábeis específicas de ativo, passivo, receitas, despesas, custos e resultados para cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação incentivada e suas respectivas atividades beneficiadas”. Em resposta, o contribuinte informou que “a contabilidade do SPED é unificada, sem segregar operações por unidades, mas existiriam planilhas de suporte dos lançamentos das filiais incentivadas”.

110. Entretanto, a Fiscalização apresentou diversas provas, que mostram a inexactidão dos registros contábeis do lucro da exploração do Recorrente. Válido, nesse ponto, copiar o seguinte trecho do relatório fiscal:

Assim sendo, considerando que a ECD do SPED não oferece condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade e considerando que com base nos demonstrativos extracontábeis fornecidos:

- os estabelecimentos incentivados mantêm atividades não incentivadas de revenda de produtos produzidos fora da área de atuação da SUDAM e SUDENE e não foram efetuados registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados separadamente;
- a integralidade das operações dos estabelecimentos incentivados de Abreu e Lima/PE, Belém/PA, Benevides/PA, Camaçari/BA, Manaus/AM e Pacatuba/CE foram classificadas como incentivadas, sem segregar, por exemplo, as receitas das atividades não incentivadas decorrentes de revenda de produtos produzidos por estabelecimentos fora da área de atuação da SUDAM e SUDENE;
- o lucro da exploração resultante da atividade incentivada do estabelecimento de Igarassu já foi estabelecido por critério de rateio do lucro proporcionalmente à soma de receita líquida de vendas da atividade beneficiada e o total de receitas líquidas de vendas de estabelecimentos não identificados (vide tópico “II-INFRAÇÕES APURADAS. a.2.1”);
- o lucro da exploração incentivado do estabelecimento de Recife foi determinado proporcionalmente ao peso incentivado sem segregação em registros contábeis específicos (vide tópico “II-INFRAÇÕES APURADAS. a.2.2”);

- a falta de lançamento de despesas de royalties sobre vendas vinculadas ao estabelecimento incentivado de Igarassu (vide tópico “II-INFRAÇÕES APURADAS. a.2.3”);
- a falta de rateio na contabilidade de custos e despesas genéricas de serviços técnicos e de assistência tomados do exterior entre os diversos estabelecimentos (vide tópico “II-INFRAÇÕES APURADAS. a.2.4”);
- a falta de identificação da pessoa beneficiária das despesas e do estabelecimento que a despesa está vinculada (vide tópico “II-INFRAÇÕES APURADAS. a.2.5”);
- os registros contábeis fora da contabilidade não contemplam os lançamentos de contas patrimoniais (vide fls. 296 a 308);

Constata-se que o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferece condições para apuração do lucro por atividade, logo este deve ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total (vide Anexo I do Relatório de Fiscalização).

111. O autor do feito também registra não havendo contabilidade integrada e que separe o lucro por atividades incentivadas e não incentivadas, que o lucro da exploração incentivado deveria ser determinado integralmente com base no critério da proporção da receita líquida de vendas da atividade incentivada, o qual havia sido utilizado pela contribuinte apenas para o estabelecimento Igarassu.

112. Sobre esses fatos que se vê no recurso voluntário, é que o Recorrente apenas repete os argumentos apresentados à Fiscalização. Entretanto, esses argumentos foram criteriosamente refutados no Relatório Fiscal.

113. O Recorrente, por sua vez, insiste que possui controle contábil e extracontábil das receitas, custos e resultados das atividades incentivadas, alegando que as conclusões fiscais decorreram da não compreensão da parametrização do sistema contábil, utilizada para fins de cálculo do lucro da exploração incentivado. Segundo afirma, nos “SAPs” “nacionais”, é possível a extração do balancete de cada filial, de modo que é possível verificar as contas patrimoniais e de resultado por “unidade”. Diz que “a fiscalização alegou que não existiriam balancetes próprios das unidades incentivadas pela SUDAM e SUDENE, de modo que, a partir dos registros contábeis da impugnante não seria possível identificar “os custos, receitas e resultados das atividades incentivadas”, mas que “é possível a extração do balancete das unidades incentivadas pela SUDAM e SUDENE, ao contrário do que alegou a d. autoridade fiscal. A única exceção é a unidade de Igarassu”.

114. Da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que o autor do feito, não ignorou a existência de demonstrativos extracontábeis elaborados pela contribuinte, mas apenas constatou que eles não permitiam a segregação dos resultados incentivados e não incentivados, como se vê nos seguintes excertos:

(...)

os estabelecimentos incentivados (Abreu e Lima/PE, Belém/PA, Benevides/PA, Camaçari/BA e Manaus/MA): a) não reconheceram nos demonstrativos extracontábeis na conta contábil de revenda a maior parte das expressivas receitas de revenda das notas fiscais; b) não efetuaram registros extracontábeis específicos para segregar os custos, receitas e resultados incentivados e não incentivados; c) consideraram todas as operações de vendas/revendas como incentivadas, mesmo aquelas resultantes de revenda de produtos não incentivados; e d) aproveitaram indevidamente o benefício fiscal na revenda de produtos fabricados fora da área de autuação da SUDAM e SUDENE.

Quanto ao estabelecimento de Recife/PE: a) falta de registro nos demonstrativos extracontábeis na conta contábil de revenda a maior parte das receitas de revenda das notas fiscais; e b) ausência de registros extracontábeis específicos para segregar os custos, receitas e resultados incentivados e não incentivados.

Conforme a resposta do contribuinte, a contabilidade do SPED é unificada, sem segregar operações por unidades, mas existiriam planilhas de suporte dos lançamentos das filiais incentivadas. Ao examinar os balancetes extracontábeis fornecidos (fora da contabilidade) dos estabelecimentos incentivados de Abreu e Lima/PE, Belém/PA, Benevides/PA, Camaçari/BA, Manaus/AM, Pacatuba/CE e Recife/PE, verifica-se que o contribuinte não informa nem segrega os correspondentes saldos e a movimentação das Contas Caixa e Bancos. Os balancetes apontam que as contas Caixa e Bancos possuem pequenos saldos e não tiveram movimentação, apesar dos significativos valores de vendas/revendas, compras e operações.

Exemplo ilustrativo: O balancete do estabelecimento incentivado de Camaçari/BA apresenta o mesmo valor irrelevante de saldo inicial em 01/01/2019 e saldo final em 31/12/2019 nas contas Caixa e Bancos, sem qualquer indicação de movimentação a débito e crédito ao longo dos meses, apesar das consideráveis operações no período. Exemplo ilustrativo: O balancete do estabelecimento incentivado de Abreu e Lima/PE apresenta o mesmo valor de saldo inicial em 01/01/2019 e saldo final em 31/12/2019 nas contas Caixa e Bancos, sem qualquer indicação de movimentação a débito e crédito ao longo dos meses, não obstante significativas operações no período.

Afirma a autoridade fiscal ter constatado que estabelecimentos da interessada localizados na área de atuação incentivada aproveitaram indevidamente o benefício em relação à revenda de mercadorias produzidas fora da área de atuação incentivada. Sobre esta questão, repete a impugnante que a conclusão fiscal decorreria da falta de análise de seus registros contábeis e extracontábeis e demonstra a receita de revenda e de venda da unidade incentivada de Manaus, buscando com isso afastar as alegações da autoridade fiscal.

(...) Além disso, não é possível, simplesmente a partir do demonstrativo apresentado para a unidade Manaus, concluir que a receita de revenda daquele estabelecimento não esteja, total ou parcialmente, incluída em sua receita de venda de produtos. Ainda que fosse possível tal conclusão, não poderia ser estendida aos demais estabelecimentos da contribuinte, para os quais a impugnante apenas afirma estar providenciando laudo pericial que seria oportunamente juntado aos autos, o que ainda não se verificou.

Diz ainda a impugnante que, ao transferir produtos para outras filiais, não procede à reclassificação da mercadoria para revenda, mas que isso não significa "que empresa inclua todas as receitas de revenda na apuração do lucro da exploração incentivado".

Ocorre que a fiscalização considerou como receitas de revenda a serem reclassificadas tão somente aquelas para as quais constatou serem referentes a produtos industrializados por estabelecimentos situados fora da área de atuação da SUDAM e da SUDENE, com o código de CFOP de "TRANSFERENCIA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO", revendidos através dos estabelecimentos incentivados sob idênticos códigos GTIN/código de barras, e não todas as receitas de revenda. Tanto é assim que, para a unidade de Manaus, enquanto o demonstrativo apresentado na impugnação consigna uma receita de revenda do estabelecimento de R\$ 13.208.722,66 para o ano de 2020, a fiscalização procedeu à reclassificação de receita líquida incentivada para não incentivada no montante de apenas R\$ 2.788.007,79, conforme Anexo I do Relatório de Fiscalização.

115. Sobre o tema dos **royalties** levantado pela Recorrente, entendemos como corretas as observações realizadas pela Autoridade Fiscal, pois a contabilização de despesas com royalties,

acabaram por reduzir o lucro de estabelecimento não incentivado, além da falta de identificação do estabelecimento a que determinadas despesas estavam vinculadas, fato não esclarecido pela defendente, tanto na fase de impugnação, como no recurso. Porém, a Autoridade Fiscal bem explicou a situação em seu RF:

Segundo o demonstrativo de apuração e cálculo das despesas de royalties sobre vendas de produtos (vide fls. 1734), o contribuinte não informou o número do item (número sequencial começando a partir de 1) nem realizou a descrição dos produtos conforme a nota fiscal eletrônica para a maioria das operações, dificultando ou impedindo a perfeita identificação do produto comercializado.

(...)

Conforme o demonstrativo às fls. 1734, verifica-se que a maior parte das operações que deram origem ao cálculo de despesas de royalties são relativas à revenda de mercadorias pelo estabelecimento não incentivado de Guarulhos/SP, CNPJ 61.064.838/0116-82.

Baseado na real descrição do produto na nota fiscal é possível levantar que diversos produtos sujeitos ao pagamento de royalties foram produzidos pelo estabelecimento filial incentivado de Igarassu, CNPJ 61.064.838/0120-69, e em seguida transferidos para revenda para o estabelecimento de Guarulhos/SP, CNPJ 61.064.838/0116-82. No entanto, as despesas de royalties não foram atribuídas ao estabelecimento incentivado de Igarassu mas vinculadas ao estabelecimento matriz conforme registro X420 da ECF. Este artifício propiciou o aumento do lucro do estabelecimento incentivado de Igarassu e em compensação a redução do lucro de estabelecimento não incentivado.

O contribuinte foi intimado a identificar as pessoas beneficiárias de despesas a título de "Outras Remunerações Variáveis" e "Passagens Aéreas Internacionais" e o correspondente estabelecimento que a despesa está vinculada.

Ao examinar os elementos fornecidos, verifica-se a falta de identificação de beneficiários e do estabelecimento vinculado para numerosos lançamentos contábeis de despesas a título de "Outras Remunerações Variáveis" e "Passagens Aéreas Internacionais" para cerca R\$ 17 milhões. O contribuinte informou serem provisões, mas os lançamentos contábeis selecionados às fls. 1739 na maior parte não indicam contrapartida de provisões.

116. Não obstante, o Recorrente informar que utiliza em sua dinâmica de gestão empresarial instrumentos modernos e sofisticados, tais como ERPs e SAPs, os mesmos não foram capazes de separar as contas de (ativos, passivos, receitas, despesas, custos e o resultado), para fins de determinação do lucro da exploração relativo às atividades incentivadas, separadas das não incentivadas.

117. Contudo, em suas razões de defesa, o Recorrente limitou-se a dizer que a fiscalização *“apegou-se ao fato de que não haveria indicação de movimentação nas contas "Caixa" e "Banco" para desconsiderar as informações apresentadas”*, porém, sem trazer qualquer justificava para as deficiências apontadas pela Autoridade Fiscal, apenas reiterando que seus controles extracontábeis permitiriam apurar tanto as contas de resultado quanto as contas patrimoniais de cada unidade, **o que a fiscalização demonstrou não se verificar.**

118. Destarte, nos termos do artigo 62 da IN SRF nº 267, de 2002, correta a apuração do lucro da exploração incentivada realizada pela fiscalização segundo a proporção entre a receita líquida da atividade incentivada e a receita líquida total, o qual havia sido utilizada pela contribuinte apenas para o estabelecimento Igarassu.

Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.

§ 1º Quando se verificar a pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução em relação ao lucro da exploração dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados. § 4º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado com base no seguinte critério:

I - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;

II - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;

III - aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de ratificamos, vendas da pessoa jurídica.

§ 5º O valor do benefício fiscal será obtido pela redução, diretamente do imposto devido, da soma dos valores determinados pela aplicação:

I- da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração correspondente às atividades isentas; II - sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de percentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade.

119. Portanto, considerando a ausência de contabilidade apta a apresentar os resultados por unidades, ratificamos, que a determinação do lucro da exploração deve ser feita pelo critério da proporção entre a receita líquida incentivada e a receita líquida total da empresa.

120. A Autoridade Fiscal afirmou ter constatado que estabelecimentos da interessada localizados na área de atuação incentivada aproveitaram indevidamente o benefício em relação à revenda de mercadorias produzidas fora da área de atuação incentivada. Sobre esta questão, repete o Recorrente que a conclusão fiscal decorreria da falta de análise de seus registros contábeis e extracontábeis e demonstra a receita de revenda e de venda da unidade incentivada de Manaus, buscando com isso afastar as alegações da autoridade fiscal. Acrescenta que: *“Considerando a quantidade de transações e filiais que detém a impugnante, foi necessária a solicitação de elaboração de laudo por terceiro independente (pwc), de modo a demonstrar a ocorrência do exemplo acima para todas as demais unidades incentivadas da impugnante, o qual será acostado tão logo seja finalizado.”*

121. Sobre o tema, devemos inicialmente dizer que à época da Impugnação isso não foi objeto de contestação, mas que os seguintes fatos foram constatados pela fiscalização, vejamos:

Os estabelecimentos incentivados da área de atuação da SUDAM e SUDENE recebem os produtos industrializados dos estabelecimentos não incentivados fora da atuação da SUDAM e SUDENE com o código de CFOP de TRANSFERENCIA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO". Após isso, os mesmos produtos recebidos são revendidos através

dos estabelecimentos incentivados com códigos CFOP de revenda e sob idênticos códigos de item e descrições de produto, e ainda sob os mesmos códigos GTIN/Código de barras na quase integralidade das operações.

Os estabelecimentos incentivados declararam na EFD IPVICMS (fls. 1.733) que muitos dos produtos recebidos por transferência de produção dos estabelecimentos fora da SUDAM/SUDENE são produtos acabados.

Foram selecionados para análise os produtos revendidos pelos estabelecimentos incentivados que ingressaram por transferência de produção de estabelecimentos situados fora da área de atuação da SUDAM/SUDENE (Capivari/SP, Jandira/SP, Mogi das Cruzes/SP, São Paulo/SP etc.) e que há não qualquer recebimento proveniente de transferência de produção de estabelecimentos situados na área de atuação da SUDAM/SUDENE.

122. Em síntese, não é possível, simplesmente a partir do demonstrativo apresentado para a unidade Manaus, concluir que a receita de revenda daquele estabelecimento não esteja, total ou parcialmente, incluída em sua receita de venda de produtos. Mesmo que fosse possível tal conclusão, não poderia ser estendida aos demais estabelecimentos do contribuinte. A Recorrente continua afirmando que, ao transferir produtos para outras filiais, não procede à reclassificação da mercadoria para revenda, mas que isso não significa “*que empresa inclua todas as receitas de revenda na apuração do lucro da exploração incentivado*”.

123. Destaquemos que a fiscalização considerou como receitas de revenda a serem reclassificadas tão somente aquelas para as quais constatou serem referentes a produtos industrializados por estabelecimentos situados fora da área de atuação da SUDAM e da SUDENE, com o código de CFOP de “TRANSFERENCIA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO”, revendidos através dos estabelecimentos incentivados sob idênticos códigos GTIN/código de barras, e não todas as receitas de revenda. Tanto é assim que, para a unidade de Manaus, enquanto o demonstrativo apresentado na impugnação consigna uma receita de revenda do estabelecimento de R\$ 13.208.722,66 para o ano de 2020, a fiscalização procedeu à reclassificação de receita líquida incentivada para não incentivada no montante de apenas R\$ 2.788.007,79, conforme Anexo I do Relatório de Fiscalização.

124. Com relação às receitas líquidas da unidade Abreu e Lima dos meses de janeiro a novembro de 2020 e da unidade Pacatuba dos meses janeiro a junho de 2020, para as quais a Recorrente cogita terem sido desconsideradas pela fiscalização em razão da emissão do Despacho Decisório da RFB ter ocorrido em dezembro de 2021 para a primeira unidade e em razão de se ter apurado prejuízo naqueles períodos para a segunda unidade, **deve ser assinalado que, em verdade, os valores utilizados pela fiscalização foram exatamente os fornecidos pela contribuinte durante a ação fiscal e anexados a fls. 239**. Se os valores corretos eram outros, caberia à contribuinte demonstrá-los e não apenas procurar indevidamente imputar um equívoco à fiscalização, que, se houve, decorreu exclusivamente das informações prestadas pela própria fiscalizada.

125. Igualmente, a receita líquida do mês de setembro de 2020 considerada pelo autor do feito, no montante de R\$ 3.131.539.561,46, baseou-se tão somente nas informações apresentadas pela contribuinte durante o procedimento de fiscalização. De todo modo, ainda que se considere o valor declarado na ECF, R\$ 2.919.657.798,00, inexistirá qualquer alteração no crédito tributário lançado, simplesmente pelo fato de que o imposto devido no mês de setembro de 2020 determinado pela fiscalização foi inferior ao apurado pela contribuinte (ver Anexo III).

126. Quanto às alegações a respeito do ajuste realizado pela fiscalização decorrente da variação cambial, cabe destacar a função eminentemente fiscal do lucro da exploração, que visa identificar e isolar, dentro do lucro líquido, o resultado específico das atividades incentivadas, com a exclusão de

resultados que não guardam relação com estas atividades, como é o caso das receitas e das despesas não operacionais, das receitas e das despesas financeiras e das receitas e das despesas provenientes de participações societárias.

127. Nesse sentido, assim dispõe o artigo 57 da IN SRF nº 267, de 2002:

Art. 57. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I- a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;

II- os rendimentos e prejuízos das participações societárias;

III - os resultados não operacionais;

IV - os resultados obtidos em operações realizadas no exterior;

V - os baixados na conta de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:

a) receita não operacional;

b) patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

VI - a reserva especial (art. 22da Lei nº 8.200, de 1991) computada para determinação do lucro real em razão da realização de bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título;

VII - a parcela do lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional, realizado a partir do período em que o empreendimento instalado na área de atuação das extintas Sudene e Sudam entrar em fase de operação;

VIII - os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na forma dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.

§ 1º Será adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro da exploração, a CSLL devida, relativa ao período de apuração.

§ 2º Na hipótese do inciso VIII, as importâncias acrescidas, controladas na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), serão diminuídas do lucro da exploração no período em que ocorrer o efetivo pagamento dos tributos e contribuições.

§ 3º **As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio** ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual são consideradas como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. (g.n.)

128. Destarte, os ajustes a serem feitos no lucro líquido para determinação do lucro da exploração **abrangem as variações cambiais**, não podendo se emprestar à orientação de preenchimento de obrigação acessória mencionada pela Recorrente (em verdade, contida no manual da DIPJ) a extensão por ela pretendida.

129. Vale registrar que, a partir de 12 de janeiro de 2020, conforme artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, as variações cambiais passaram a ser contabilizadas como regra pelo regime de caixa, facultando-se ao sujeito passivo a opção pelo regime de competência a ser manifestada no

mês de janeiro. Assim, na DIPJ havia linha específica para ajuste da variação cambial apurada segundo a regra geral, regime de caixa, o que não significa que a variação cambial apurada pelo regime de competência não devesse, para os optantes, também ser considerada, pois, como se vê nos dispositivos acima, ela constitui, conforme o caso, uma receita ou uma despesa financeira.

130. Com respeito ao reclamado ajuste a título de preços de transferência, deve ser observado que a orientação presente igualmente no manual da DIPJ é a seguinte:

“Valor que exceder - em decorrência da aplicação dos métodos de ajuste de preços de transferência sobre a parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas, às interpostas pessoas, ou aos países com tributação favorecida - ao valor já apropriado na escrituração da pessoa jurídica”.

131. Trata-se de situação específica, envolvendo receitas de exportação que não tenham sido apropriadas na escrituração da pessoa jurídica, e não qualquer valor a título de preço de transferência, que envolve ainda, como se sabe, ajustes relativos aos custos dos produtos importados. Em sua defesa, o contribuinte apenas menciona a hipótese de tal ajuste, com o intuito de afastar os cálculos efetuados pela fiscalização, sem minimamente demonstrar que seja a ela aplicável.

132. Ademais, **sobre o tema dos ajustes de Preços de Transferência**, devemos observar a Resposta Intimação TIFP – 08/05/2023 (Fls. 20 a 26), Item 11 (Fl. 24) - Resposta: “A Contribuinte informa que não possui esses itens registrados no balancete das incentivadas, exceto os já demonstrados na apuração.”

133. Na resposta ao item 11, de 07/06/2023 (Fls. 248-253, especificamente à fl. 251), a Fiscalizada respondeu que esse item já havia sido respondido em 08/05/2023. Ratifique-se em 08/05/2023, a resposta era que “*não possui esses itens registrados no balancete das incentivadas, exceto os já demonstrados na apuração.*”

134. Oportunizado o contribuinte a preencher o item 10 do TIFP, a Fiscalizada apresenta arquivos não pagináveis, Planilhas Excel (às Fls. 257 a 259), relativas aos anos-calendário de 2019 e 2020. No ano de 2019, no Arquivo não Paginável – na Aba denominada - N600 - na linha 32 - Ajuste de Receitas de Exportação - Preços de Transferências, não existe o preenchimento de valores de ajustes relativos a esse item. No ano de 2020 sequer aparece na planilha apresentada pelo Contribuinte o item, Ajuste de Receitas de Exportação - Preços de Transferências.

135. A fiscalizada também apresentou uma terceira planilha - Resumo Lucro da Exploração das Atividades Incentivadas. Na referida planilha consta, na linha 12, o item, Ajuste de Receitas de Exportação - Preços de Transferências. Contudo, nas colunas que especificam:

CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL - CONTAS DETALHADAS NA MEMÓRIA DE CÁLCULO

NOME CONTA CONTÁBIL - CONTAS DETALHADAS NA MEMÓRIA DE CÁLCULO

CÓDIGO LALUR - NÃO SE APLICA, VÁRIAS EMPRESAS NO GRUPO

NOME NO LALUR - NÃO SE APLICA, VÁRIAS EMPRESAS NO GRUPO

ANO VALOR (2019 / 2020) – sem valor preenchido

136. Observamos que a Fiscalizada preencheu que nas colunas relativas ao LALUR (Código e Nome) que aquele item “NÃO SE APLICA”, bem como, não há na coluna de preenchimento de valores relativos a - Ajuste de Receitas de Exportação - Preços de Transferências - nenhum valor preenchido.

137. Portanto, não obstante a queixa constante no Recurso Voluntário. Fica difícil entender qual o

equivoco da Autoridade Fiscal que mediante Termos de Intimação buscou junto à Fiscalizada esclarecer o tema; e, a própria interessada tanto respondeu não haver ajustes de preços de transferência, como, também, numericamente, nas planilhas por ela apresentada, não preencheu as linhas relativas a esse valor.

138. Sobre **o tema dos juros de mora cobrados**, assiste razão à Recorrente, pois, os demonstrativos a fls. 1.952 e 1.963 incorretamente registram 31/07/2020 como data de vencimento dos tributos referentes ao ano-calendário de 2020, em vez de 31/03/2021. Em virtude disso, a determinação do percentual dos juros de mora se deu equivocadamente a partir de agosto de 2020.

139. Nos termos do § 2º do artigo 6º da Lei nº 9.430, de 1996, o saldo do imposto a pagar apurado no ajuste anual será acrescido de juros Selic a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente ao da ocorrência do fato gerador, no caso 31/12/2020, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

140. Portanto, conforme já registrado no Acórdão de 1ª instância, os juros a serem considerados, na data de emissão dos Autos de Infração, abril de 2024, deveriam ser de 31,84% e não 32,78%. **De qualquer modo, a determinação do percentual dos juros de mora a serem aplicados sobre os tributos apurados deverá levar em conta o mês do efetivo pagamento do crédito tributário.**

141. Sobre **o tema dos dividendos**, afirma ainda a Autoridade Fiscal que as subvenções de redução do IR do ano de 2019 integraram a base de cálculo dos dividendos distribuídos aos sócios, enquanto no ano de 2020 somente parte das subvenções do incentivo fiscal de redução do Imposto de Renda registradas em Reserva de Subvenção não serviram para cálculo dos dividendos. De fato, de acordo com as demonstrações dos resultados e as atas de reunião de distribuição de dividendos, a empresa apurou nos anos de 2019 e 2020, resultados de R\$ 129.453.926,20 e de R\$ 416.619.359,69, distribuindo aos sócios os valores de R\$ 129.467.001 e R\$ 392.737.000, respectivamente, em ofensa ao § 3º do artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

(...)

§ 1º- Aplicam-se ao lucro da exploração:

(...)

b) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963; 35 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968; e 22 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

§ 3º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 12 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que poderá ser utilizada somente para: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II- aumento do capital social. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

142. A defendente tanto em sede de Impugnação como de Recurso, alega que disporia de **saldo de lucros acumulados extremamente superior ao valor do benefício fiscal em questão**, contudo, esse argumento não afasta a conclusão.

143. Também alega a Recorrente que:

ainda que houvesse distribuição dos valores em 2019, o que se admite em caráter meramente argumentativo, a tributação deveria ocorrer quando da distribuição, nos termos do art. 19, parágrafo 52, do Decreto-lei n. 1598. Ou seja, se fato gerador houvesse, ele teria ocorrido em 2020, 2021 e/ou 2022, mas nunca em 2019, conforme autuado pela fiscalização!

144. Quanto a esta matéria, cabe observar que, para o ano-calendário de 2019, era cabível a tributação de toda a redução do IR utilizada pela contribuinte em sua ECF, no montante de R\$ 13.025.548,45 (Registros N600 e N610), uma vez que, após os ajustes no lucro líquido, a fiscalização apurou lucro da exploração negativo, sem direito a qualquer redução do imposto, portanto (Anexo II do Relatório Fiscal). Já para o ano-calendário de 2020, o lucro da exploração após os ajustes foi de R\$ 429.312.493,36 (Anexo II) e a dedução apurada, R\$ 10.959.664,17 (Anexo III), tendo sido tributado no Auto de Infração o valor de R\$ 18.154.632,14, diferença entre a redução registrada na ECF (R\$ 29.114.296,31) e a calculada pela fiscalização (R\$ 10.959.664,17). Ou seja, embora o resultado de 2020 tenha sido distribuído quase integralmente em exercícios subsequentes, foi tributada em 2020 apenas a diferença entre os valores apurados pela contribuinte e pela fiscalização.

145. O Recorrente também argumenta em seu recurso, que houve constituição de reserva de incentivos fiscais no ano de 2019, de modo que *“se houve constituição de reserva de incentivos fiscais em 2019, é impossível que tais montantes tenham composto o valor dos dividendos pagos naquele ano”*.

146. Conforme já acima mencionado, a Fiscalização demonstrou, no relatório fiscal, que a totalidade do lucro líquido de 2019 **foi paga aos sócios a título de dividendos**.

147. Por outro lado, a reserva de lucros, nos montantes de IRPJ que deixaram de ser pagos em razão do benefício do lucro da exploração, foi constituída pelo Recorrente a partir de outra conta de lucros acumulados, também do patrimônio líquido.

148. Note-se que o art. 30, caput da Lei 12.973/2014 diz claramente que as *“subvenções para investimento (...) 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 6.404 de 15 de dezembro de 1976”*.

149. Assim, consoante o art. 30 da Lei 12.973/2014, a subvenção para investimentos é um acréscimo ao patrimônio do Recorrente, que deve ser registrado em reserva de lucros.

150. Ora, quando o Recorrente contabiliza a reserva de lucros, mediante débito em uma outra conta de reserva de lucros acumulados, não está cumprindo o art. 30 da Lei 12.973/2014.

151. Isso acontece porque o Recorrente está apenas transferindo recursos de uma reserva já existente para outra. Portanto, não há registro do acréscimo patrimonial correspondente à subvenção para investimentos.

152. Ou seja, o Recorrente, para tentar burlar o art. 30 da Lei 12.973/2014, transferiu valores da conta “lucros acumulados” para “reserva de lucros”. Contudo, isso não corresponde ao registro do benefício fiscal em reserva de lucros. Trata-se apenas de trocar o nome de uma reserva que já existia.

153. Uma vez que não houve formação da reserva com o acréscimo patrimonial oriundo do benefício fiscal, não houve cumprimento do requisito para isenção do art. 30 da Lei 12.973/2014 - Desse modo, o Recorrente não apresenta razões convincentes para a reforma da decisão de primeira instância, que deve ser mantida em sua integralidade.

154. Sobre as **subvenções do ICMS**, a Autoridade Fiscal registra que elas **integraram a base de cálculo dos dividendos obrigatórios** e ressalta que os valores devem ser registrados como Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para os fins de que trata o caput do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Acrescenta que a contribuinte não registrou a subvenção governamental do ICMS em conta de reserva de incentivos fiscais até 31 de dezembro de cada ano em curso.

155. Alega a Recorrente que, de fato, até o ano de 2021, não constituía reserva de incentivos fiscais com relação aos benefícios de ICMS. Considera, contudo, que isso não significa que descumpriu a legislação, pois não distribuiu os valores subvencionados aos seus sócios, possuindo reserva de lucros em montante expressivamente superior aos benefícios de ICMS, e que, em 2021 e 2022, para evitar qualquer controvérsia, reclassificou os incentivos fiscais de ICMS da conta contábil de reservas de lucros para a subconta de reservas de incentivos fiscais nos anos de 2021 e 2022.

156. Registre-se, o Recorrente confirma que não contabilizou os incentivos de ICMS como reserva de lucros, incorrendo no descumprimento do disposto no art. 30 da Lei 12.973/2014, verbis:

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.

157. Por sua vez, assim dispõe o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 1976:

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). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

158. Também devemos observar que o artigo 111 do Código Tributário Nacional estabelece que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente quando dispuser sobre a exclusão do crédito tributário.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I- suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II- outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

159. Destarte, a ausência de constituição tempestiva da reserva de incentivos fiscais, por si só, acarreta a perda do benefício de exclusão da subvenção em tela da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem considerar que, como visto, tanto em 2019 quanto em 2020 houve a distribuição de resultados aos sócios sem observar que as parcelas concernentes às subvenções do ICMS deveriam ter sido transferidas para reservas de incentivos fiscais.

160. No caso concreto, o Recorrente não cumpriu a condição legal para gozo de isenção (registro do incentivo em reserva de lucros que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social). A mera "existência" de uma conta de reserva de lucros, no patrimônio líquido, não basta para que se considere que o art. 30 da Lei 12.973/2014 foi cumprido.

161. Quanto ao argumento do Recorrente de que a tributação de créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL ofende o pacto federativo, com base em Acórdão exarado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no ERESP nº 1.517.492/PR, deve ser observado que não se trata de decisão com efeitos erga omnes, pelo que não vincula a Administração Fazendária, ao contrário da legislação tributária vigente.

162. O Recorrente argumenta que o STJ, nos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, julgou que é ilegítima a inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

163. De fato, o julgamento do ERESP nº 1.517.492/PR ocorreu em 8 de novembro de 2017. Ocorre que em 22 de novembro de 2017, foi publicada a Lei Complementar 160/2017, com as partes que haviam sido vetadas pela Presidência da República, mas que foram mantidas pelo Congresso Nacional.

164. Um dos dispositivos vetados da Lei Complementar 160/2017, mantidos pelo Congresso Nacional, foi o artigo que adicionou o parágrafo quarto ao art. 30 da Lei 12.973/2014, o qual, como visto, prevê que os benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenção para investimento.

165. Uma vez que a Lei Complementar 160/2017 foi publicada após o ERESP nº 1.517.492/PR, a jurisprudência do STJ sobre o crédito presumido de ICMS restou, assim, superada por lei nova.

166. Assim, o contribuinte que receber crédito presumido de ICMS, concedido como incentivo fiscal pelos Estados Membros, estará auferindo subvenção para investimento, nos termos do art. 30, § 4º, da Lei 12.973/2014. O gozo da isenção sobre tais créditos presumidos depende do cumprimento dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/2014.

167. Note-se também que o ERESP nº 1.517.492/PR não foi julgado em regime de recursos repetitivos, e não representa jurisprudência pacificada do STJ.

168. Na verdade, o STJ deverá discutir no futuro o tema da incidência de IRPJ e CSLL sobre crédito presumido de ICMS, incluindo a caracterização como subvenção para investimentos, na sistemática dos recursos repetitivos, consoante se extrai da “Controvérsia 576” do STJ, abaixo copiada:

Controvérsia 576	Situação Pendente	Órgão julgador PRIMEIRA SEÇÃO	Ramo do direito DIREITO TRIBUTÁRIO
Descrição	Definir a possibilidade de inclusão de crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).		
Anotações NUGEPNAC	Dados parcialmente recuperados via sistema <i>Athos</i> . Vide TEMA 1.008/STJ. Os REsp's 2.099.847/SC, 2.091.200/SC, 2.091.206/PR e 2.091.208/RS tiveram a qualidade de representativos da controvérsia rejeitada em razão do disposto no art. 256-E, I, do RISTJ que prevê hipótese de rejeição, de forma fundamentada, da indicação do recurso especial representativo da controvérsia devido à ausência dos pressupostos recursais genéricos ou específicos e ao não cumprimento dos requisitos regimentais (decisões publicadas nos DJes de 29/5/2024 e 4/6/2024), tendo sido determinado a comunicação "ao Presidente do tribunal de origem para que remeta a esta Corte, em substituição, dois ou mais recursos especiais aptos que tratem da mesma questão de direito", permanecendo a controvérsia na situação pendente .		

169. Portanto, o STJ deverá apreciar, no futuro próximo, a aplicação do art. 30 da Lei 12.973/2014 aos créditos presumidos de ICMS.

170. Cabe, ainda, esclarecer que o entendimento do STJ no Tema 1.182, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, não possui relação com a presente controvérsia.

171. É que, posteriormente ao EREsp nº 1.517.492/PR, o STJ, no julgamento do Tema 1.182, distinguiu a tributação de incentivos estaduais concedidos via crédito presumido de ICMS, daqueles concedidos por intermédio de isenção. Foi aprovada a seguinte tese:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 42e 52ao art 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 22, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

172. O Tema 1.182 não trata do crédito presumido de ICMS, mas sim de incentivos fiscais concedidos pelos Estados Membros, mediante isenções, reduções da base de cálculo, e métodos análogos.

173. Portanto, a decisão do STJ, em julgamento de recursos repetitivos (Tema 1.182) aplica-se, exclusivamente, aos benefícios fiscais conferidos pelos Estados mediante isenção, total ou parcial, de ICMS. O EREsp nº 1.517.492/PR, sobre crédito presumido de ICMS, não foi julgado no regime de recursos repetitivos.

174. Por fim, cabe reforçar que o § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014, incluído pela LC 160/2017, dispõe claramente que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e DF, são subvenções para investimento.

175. Ou seja, a Lei fixou a natureza jurídica de subvenção para investimento a todo e qualquer incentivo relativo ao ICMS, concedido pelos Estados e DF, independentemente do nome ou instrumento jurídico (remissão, crédito presumido, isenção, redução de base de cálculo, etc.) utilizados pelos Estados ou DF.

176. Ora, não há como contornar a aplicação do § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014 ao caso concreto. - Ao contrário, deixar de aplicar o § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014 representaria, em verdade, juízo de inconstitucionalidade da norma, o que é vedado ao julgador administrativo, consoante o art. 26-A do Decreto 70.235/72. 55 - Reitere-se: o EREsp nº 1.517.492/PR, sobre crédito presumido de ICMS, não foi julgado no regime de recursos repetitivos. Por outro lado, uma vez que as receitas de crédito presumido de ICMS são uma espécie de benefício fiscal, a isenção de IRPJ e CSLL, para essas receitas, submete-se às regras do art. 30 da Lei 12.973/2014. Não cabe, em

julgamento administrativo, afastar a aplicação do art. 30 da Lei 12.973/2014, sob pena de descumprimento do art. 26-A do Decreto 70.235/72.

177. Sobre o tema da aplicação da multa isolada, considera o Recorrente não ser aplicável a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, alegando que não se pode admitir sua aplicação após o encerramento do ano calendário, quando o Fisco não pode mais exigir a estimativa devida, mas tão somente o tributo devido no Ajuste Anual, mencionando julgados da CSRF e do STJ, que rechaçam a aplicação concomitante de multa isolada e de multa de ofício.

178. A multa em questão está prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que expressamente determina a sua exigência mesmo que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano calendário correspondente, deixando clara a sua exigibilidade após o encerramento do exercício.

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: b) na forma do art. 22 desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)

179. A matéria encontra-se regulada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que prevê a cobrança concomitante da multa isolada e da multa de ofício:

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

180. Quanto à alegação de que seria ilegítima a cumulação da multa isolada com a multa de ofício qualificada, cabe esclarecer que ambas têm previsão na Lei e não há nenhuma disposição legal que permita a exclusão de uma delas.

181. Além disso, as referidas multas têm fundamento em infrações distintas e, por essa razão, cumprem papéis distintos. A multa isolada incide sobre as estimativas de IRPJ/CSLL que deixam de ser recolhidas ao longo do ano-calendário, já a multa de ofício incide sobre o tributo devido ao final do período de apuração que deixa de ser recolhido.

182. A multa isolada tem por fim dissuadir os contribuintes da ideia de não recolher das estimativas mensais, que são valores necessários ao suprimento do caixa da União ao longo do ano para que ela satisfaça as suas despesas mensais. A multa de ofício, por sua vez, tem outro fim, que é o de coagir o contribuinte a apurar e recolher, na hipótese de existir valor a ser recolhido, o tributo, ao fim do período de apuração (anual).

183. Assim, a aplicação exclusiva da multa de ofício, quando constatada também a falta de recolhimento de estimativa de IRPJ/CSLL, além de estar em flagrante desacordo com a Lei,

compromete a manutenção do caixa da União para o pagamento das despesas mensais, pois fulmina a norma jurídica que lhe dá suporte.

184. A falta de pagamento ou o pagamento a menor de estimativa (suporte fático) tem por efeito jurídico a multa isolada (preceito). No momento em que se fulmina multa isolada (preceito) deixa de existir a norma jurídica que obriga o pagamento das estimativas (já que o suporte fático sem preceito não é norma jurídica), tendo por consequência no mundo dos fatos a faculdade do recolhimento das estimativas, fato que pode comprometer a manutenção do caixa da União para o pagamento de suas despesas mensais.

185. Igualmente, no âmbito do CARF, a dúvida outrora existente nas situações em que o contribuinte, ao final do período, nada apurasse como devido ou apurasse prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, foi definitivamente espargida a partir da aprovação da Súmula CARF nº 178, verbis:

Súmula CARF nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

89. Dessa forma, se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa é devida mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário correspondente, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

186. Além disso, o recurso também aborda a impossibilidade jurídica de aplicação de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, tese que se desenvolve a partir da análise da natureza jurídica e finalidade de cada um destes institutos.

187. Neste ponto, argumenta-se que o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer os acréscimos moratórios, refere-se especificamente aos "débitos decorrentes de tributos e contribuições", não mencionando penalidades pecuniárias. Esta omissão seria intencional pelo legislador, que restringiu a incidência dos juros apenas ao principal da dívida tributária.

188. No que tange ao questionamento sobre a incidência dos juros sobre as multas, cabe esclarecer que o fundamento para tal imputação encontra-se nos arts. 5º, § 3º e 61, § 3º, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro 1996, verbis:

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

[...]

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

[...]

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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. (grifo do julgador)

189. A matéria já foi objeto de pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça que tem decidido pela legitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário, confira-se:

TRIBUTÁRIO – PROCESSO CIVIL – MULTA PUNITIVA – CORREÇÃO MONETÁRIA – JUROS DE MORA – INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido. (STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009) (grifo do julgador)

190. Também, devemos nos socorrer na liceidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício, que já se encontra superada com edição da Súmula CARF nº108, a saber:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

191. A propósito, a incidência de juros de mora sobre quaisquer débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, calculados pela taxa Selic, já foi sacramentada pela Súmula CARF nº 4, *in verbis*:

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).

192. Sobre os créditos pleiteados em DCOMP, argumenta Recorrente, não haver amparo legal para

o procedimento da fiscalização, que deveria não homologar as respectivas compensações, o que “*ensejaria a exigência dos débitos compensados acrescidos de multa de mora (20%) e juros, [mas] optou por exigir, no presente processo, os valores dos créditos de IRPJ e CSL pleiteados naqueles casos, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros*”.

193. Conforme narrado pela Autoridade Fiscal, a contribuinte utilizou os créditos de saldo negativo de IRPJ e de CSLL em Declarações de Compensação, que extinguem o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação, conforme estabelece o § 22 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, estando sujeitas a procedimento próprio, não podendo ser aproveitados no lançamento de ofício.

194. A compensação de saldo negativo do imposto se submete aos atos legais e normativos que regulamentam o procedimento de compensação, não cabendo sua realização em procedimento de ofício, inclusive, em razão da possibilidade de que se considere em duplicidade o mesmo valor declarado a título de dedução, uma no procedimento de compensação e outra no procedimento de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

195. É importante mencionar que pela íntima relação de causa e efeito entre a autuação do IRPJ e a autuação da CSLL, por dependerem dos mesmos elementos de prova, a presente decisão se estende, *mutatis mutandis*, a este tributo também, naquilo que lhe seja pertinente.

CONCLUSÕES

196. Em conclusão, considerando o devidamente exposto e circunstanciado no relatório, bem como, tudo mais que do processo consta, VOTO POR:

- CONHECER do Recurso Voluntário da Fiscalizada/Recorrente;
- NEGAR PROVIMENTO às preliminares de nulidade;
- NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL ao mérito;

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o robusto e bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator, o Colegiado, após os debates, houve por bem dele divergir, por maioria, quanto à exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS escriturado pela Recorrente, cabendo a mim redigir os fundamentos que justificaram a decisão colegiada.

A matéria subvenção para investimentos foi objeto de relevante alteração com a promulgação da LC nº 160/2017 e tal modificação, como não poderia deixar de ser, tem produzido modificações também no teor das decisões proferidas por este Conselho.

A questão do crédito presumido, em função de decisões proferidas pelo STJ, acabou recebendo tratamento diferenciado dos demais incentivos fiscais do ICMS (redução de alíquota, redução da base de cálculo ou isenção, por exemplo).

Em recentíssimo julgado, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu, por unanimidade, que o crédito presumido do ICMS não integrará as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL independentemente do cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 12.973/2014 com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017. A decisão restou assim ementada:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) **por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria "caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento"**; votaram pelas conclusões os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça

Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

Adoto, como razão de decidir, o voto condutor deste julgado, de lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, assim redigido:

Mérito

1. Caracterização dos benefícios recebidos pela Recorrente como subvenção para investimento

Com relação à primeira matéria admitida a discussão nos autos refere-se à natureza do incentivo fiscal recebido pela contribuinte concernente ao crédito presumido do ICMS oferecido pelo Governo do Estado da Paraíba, nos termo do Acordo firmado em 2007 (fls. 2281/2284) e do Protocolo de Intenções (fls. 2544/2549 – Doc. 4 da Impugnação).

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a natureza do incentivo fiscal como subvenção para investimentos até o limite dos valores comprovadamente investidos na implantação do empreendimento no Estado, de acordo com as cláusulas primeira e segunda do protocolo de intenções firmado, que a recorrente descreve em seu recurso, verbis:

[...]

102. A esse respeito, a Fiscalização parece ter ignorado nada menos do que a primeira cláusula do Protocolo de Intenções (“Protocolo de Intenções” – doc. nº 4 da impugnação) firmado entre a Recorrente e o Estado da Paraíba em 2007 estabelece importantíssima obrigação à Recorrente para que instale um centro de distribuição no Estado:

Cláusula Primeira – A EMPRESA SBF, atuante no ramo de produtos esportivos, compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa para suprir os seus estabelecimentos e de empresas coligadas, sediados no País e efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o Território Nacional, no prazo de até 4 (quatro) meses contados a partir da assinatura deste Protocolo.

103. Na Cláusula Segunda do Protocolo de Intenções, a Recorrente, em conjunto com outra empresa do mesmo grupo, estimou um investimento em infra-estrutura no Estado no valor de R\$ 7.000.000,00 e a geração de aproximadamente 100 empregos diretos no prazo de 2 anos, contados a partir do cumprimento das obrigações assumidas pelo Estado para

concessão do benefício e realização de obras de infra-estrutura pelo ente público:

Cláusula Segunda – As Empresas VBF e SBF estimam investir em infra-estrutura no Estado o valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de Reais), bem como gerar, aproximadamente, 100 (cem) empregos diretos, em um prazo de 2 (dois) anos, desde que sejam viabilizadas as condições logísticas e tributárias previstas no projeto.

[...]

O colegiado a quo acompanhou o voto do relator, verbis:

A fiscalização, por ocasião da autuação, analisando detidamente todas as cláusulas do referido Termo de Acordo, não constatou nenhuma obrigação para que a beneficiária tenha que realizar qualquer tipo de investimento ou que condicione o benefício à aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir seus empreendimentos econômicos.

Em anexo à impugnação, a ora Recorrente apresentou um Protocolo de Intenções de fls. 2544/2549, cuja Cláusula Primeira, como reportado na decisão recorrida, estabelece que a destinatária do incentivo compromete-se a instalar um centro de distribuição na cidade de João Pessoa com o propósito de suprir seus estabelecimentos e empresas coligadas sediadas no País a efetuar vendas diretas, via internet e telemarketing, para consumidores finais em todo o território nacional, com a construção se dando num prazo de quatro meses, contado da assinatura do Protocolo.

A estimativa, conforme Cláusula Segunda, era de investimento em infraestrutura no importe de R\$ 7 milhões e geração de 100 (cem) empregos diretos. Na Cláusula Oitava informa que o Protocolo produz efeitos a partir de 1º de março de 2007 até 31 de dezembro de 2015, prorrogável automaticamente por prazo consecutivo de 5 anos, desde que não haja alteração na legislação tributária.

A Recorrente, em seu recurso, atesta que foram investidos aproximadamente R\$ 5,4 milhões e gerados mais de 110 empregos (fls. 2.641). A DRJ, na decisão recorrida, aponta que a subvenção, apenas nos anos de 2009, 2010 e 2011 alcançou o montante aproximado de R\$ 125 milhões, sendo que o mesmo valeria até o final de 2015, podendo ser prorrogado. Veja-se o quadro que reflete o real investimento decorrente do benefício auferido pelo contribuinte:

O que observou o fisco é que o benefício fiscal é muito maior do que “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, na verdade, desproporcional, o que, ao ver deste Julgador, descaracteriza seu caráter de investimento e ressalta características de subvenção de custeio, uma vez que a Recorrente teve livre disposição para a utilização dos benefícios fiscais no custeio de suas atividades operacionais.

Neste sentido, inclusive, decidiu esta turma no acórdão 1402-002.387, de 14.02.2017, no caso da Nilcatex Textil Ltda.

Esclareça-se ainda que a legislação estadual não vincula o fisco federal, e por outro lado, ao fisco federal é vedado desconsiderar a realidade dos investimentos efetivamente realizados pelo contribuinte, de acordo ou não com a legislação tributária estadual.

Em outras palavras, nem o fisco nem o contribuinte podem supor que a subvenção é de investimento pelo simples fato da legislação estadual assim o afirmar. O contribuinte está vinculado ao efetivo investimento dos valores e o fisco tão pouco pode desconsiderar esses investimentos, se houver.

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

Por questão de lógica e coerência, os valores efetivamente comprovados e reconhecidos pelo fisco devem ser admitidos como subvenção de investimento, no caso concreto.

[...]

A recorrente refuta a conclusão do acórdão recorrido de que o valor investido seria desproporcional à subvenção recebida, defendendo que todo o incentivo recebido é contrapartida ao investimento feito no Estado, conforme o protocolo de intenções firmado com o governo. Sustenta que a exigência de contrapartidas pelo Estado demonstra a intenção do Poder Público de atrair investimentos para sua região e, portanto, é um critério legítimo para diferenciar as subvenções para investimento das subvenções para custeio ou operação. Além de apontar a divergência quanto à matéria relacionada à subvenção de investimentos, a recorrente aponta, ainda, a existência de fato novo concernente à alteração introduzida pela LC nº 160/2017 no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que teria posto fim às discussões quanto à natureza dos incentivos fiscais decorrentes do ICMS pelos Estados concedentes e traz ao autos cópia do Decreto estadual que publicou a relação dos atos normativos relativos às isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual até o dia 8 de agosto de 2017, conforme previsto no Convenio ICMS nº 190/2017 (fls. 3138/3142).

Com efeito, este colegiado ao analisar os recursos especiais quanto a esta matéria tem levado em conta as novas disposições introduzidas pela LC nº 160/2017, em especial seus artigos 9º e 10, com a introdução os parágrafos 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12/973/2014, verbis:

Lei Complementar nº 160/2017:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)"Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados." Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (Parte mantida pelo Congresso Nacional) Lei nº 12.973/2014:

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: (Vigência)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.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da

subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. DF CARF MF Fl. 3464 Original Fl. 19 do Acórdão n.º 9101-006.891 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 10600.720042/2014-69 § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) Com base nestas novas disposições este relator tem entendido que a discussão acerca da natureza da subvenção se torna mais restritiva, não havendo mais que se ter em consideração questões trazida no PN CST nº 112/1978, como p.ex. a necessidade de sincronia entre a subvenção recebida e sua aplicação pelo beneficiário, restringindo-se aos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.972/2012, com as alterações introduzidas pela LC nº 160/2017.

Assim, a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, as únicas exigências, para fins de reconhecimento da subvenção de investimento alusivas a benefícios fiscais relativos ao ICMS, seriam as previstas no caput do dispositivo acima transcrito: (i) intenção do Estado de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro em reserva de lucros.

Na esteira dessa conclusão, este relator entendia que ainda seria necessário analisar em cada caso a natureza da subvenção concedida, de acordo com a legislação estadual. Não obstante tal entendimento, a presente discussão ganhou contornos adicionais em face de decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recursos repetitivos proferidos no Recurso Especial nº 1.945.110 - RS e no Recurso Especial nº 1.987.158 - SC, ambos tendo como Relator o Ministro Benedito Gonçalves.

Por terem disposições idênticas, com exceção das peculiaridades de cada caso, transcrevo a ementa do RE nº 1.945.110, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE

CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ- CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO EXTRA PETITA PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Da limitação da tese proposta: 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).

2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça: A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

2.1. A Primeira Turma aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

2.2. A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS. (g.n.)4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios

fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado “efeito de recuperação” que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo “imposto sobre imposto”, como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método “imposto sobre imposto”, uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a

atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que “o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”.

6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR: Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182. Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

10. Dispositivo: Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.

De pronto, o que se observa no acórdão acima é a delimitação da discussão no sentido de 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, por 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.

De fato, o ERESP 1.517.492/PR, embora não submetido ao rito de recursos repetitivos, foi proferido pelo ministros da 1ª Seção do STJ em análise de Embargos de Divergência em RESP, em que tratou especificamente da exclusão do incentivo fiscal concedido como crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, proferindo o seguinte entendimento:

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

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

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

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

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

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

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

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

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

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

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

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

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o

propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

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

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

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

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Como se extrai o ERESP nº 1.517.492 ao discutir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS concedido como incentivo pelos estados, entendeu pela sua exclusão, independentemente de qualquer discussão acerca dos efeitos das disposições introduzidas LC. nº 160/2017.

Os acórdãos dos recursos especiais nº 1.945.110 - RS e nº 1.987.158, proferidos no rito dos recursos repetitivos, a partir das premissas fixadas no ERESP nº 1.517.492 cuidaram de analisar se as mesmas seriam aplicáveis a todos os demais tipos de incentivos fiscais do ICMS, como por exemplo: redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, e o diferimento, concluindo que os mesmos deveriam receber um tratamento distinto, dado o chamado “efeito de recuperação” em face da sistemática de não cumulatividade própria do ICMS. Os acórdãos apontam a distinção entre os tipos de benefício fiscal; enquanto o crédito presumido integra a apuração do resultado, sendo necessária a sua exclusão sob a premissa que não podem ser tributados nos termos do ERESP nº 1.517.492, nos demais tipos de benefício as reduções ocorrem unicamente na incidência do ICMS, não afetando a base de cálculo do IRPJ e CSLL, de sorte que

sua exclusão caracterizaria uma “verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR”, conforme se extrai da citação feita ao RESP nº 1.968.755/PR.

Da análise desses precedentes o tribunal firmou as seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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

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

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

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

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

nº12.973/2014. Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

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

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

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

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

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

De acordo com o exposto no voto condutor do julgado supra transcrito, adotando-se o racional do decidido pelo egrégio STJ no ERESP nº 1.517.492/PR, perde qualquer relevância a análise quanto ao atendimento dos requisitos exigidos pela Lei nº 12.973/2014 com as alterações promovidas pela LC nº 160/2017, já que para aquela corte de justiça não há como caracterizar como renda ou lucro os incentivos decorrentes do crédito presumido do ICMS.

Por estes fundamentos, o Colegiado decidiu por dar parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer a exclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores correspondentes ao crédito presumido do ICMS.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira