



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720348/2022-94
ACÓRDÃO	1202-001.396 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SIRI COMERCIO E SERVICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

EXCLUSÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. INCENTIVO FISCAL NÃO REGISTRADO EM RESERVA DE LUCROS.

Devem ser mantidos os lançamentos de ofício quando a impugnante descumpra com os requisitos legais vigentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, transcrevo abaixo o relatório do acórdão de impugnação, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

1. Trata-se de auditoria fiscal, realizada nos anos-calendário de 2016 e 2017, iniciada para apurar a utilização de notas fiscais com indícios de inidoneidade (noteiras), cujos valores refletiram na tomada de créditos das contribuições Pis/Pasep e Cofins; na apuração do IPI; bem como na escrituração de custos que implicaram na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

O procedimento foi encerrado parcialmente em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 2016, com a lavratura de autos de infração formalizados no processo administrativo nº 15746.722.973/2021-90, com condutas qualificadoras de fraude, totalizando os valores abaixo demonstrados:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
15746-722.973/2021-90	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 56.391.106,63
15746-722.973/2021-90	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 22.168.282,62
15746-722.973/2021-90	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 1.721.711,42
15746-722.973/2021-90	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	R\$ 7.930.950,31
15746-722.973/2021-90	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 48.714.649,60
Total		R\$ 136.926.700,58

Por sua vez, a Termo de Verificação Fiscal apontou a continuidade das condutas fraudulentas no ano-calendário de 2017.

Em virtude desse fato, foram lavrados os autos de infração relativos ao ano-calendário de 2017, conforme abaixo demonstrado:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
15746-720.348/2022-94	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 22.612.626,23
15746-720.348/2022-94	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 8.447.018,22
15746-720.348/2022-94	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 2.596.704,16
15746-720.368/2022-65	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 0,00
15746-720.368/2022-65	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 0,00
15746-720.368/2022-65	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 12.753.216,66
15746-720.368/2022-65	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	R\$ 3.343.091,80
15746-720.368/2022-65	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 724.619,29
Total		R\$ 50.477.276,36

Como se observa, os lançamentos de ofício relativo ao ano-calendário de 2017 foram desmembrados, sendo certo que a análise desse voto, se restringe aos lançamentos relativo ao processo nº 15746.720.348/2022-94, o qual se discute a exclusão indevida de valores relativos à benefícios fiscais da impugnante, bem como multa relativa à apresentação da ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas.

Com relação ao processo nº 15746-720.368/2022-65, verificamos a seguinte situação:

a) Tanto o IRPJ quanto a CSLL foram lavrados, reduzindo o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL da impugnante, conforme abaixo demonstrado:

b) Com relação aos valores de PIS e Cofins e os relativos às multas regulamentares, verificamos que a impugnante confessou como devidos e os parcelou, conforme abaixo demonstrado:

É bom frisarmos que dentre as multas regulamentares, a impugnante confessou a utilização de nota fiscal inidônea/falsa na entrada de mercadorias revendidas a terceiros, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

2. No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade tributária trouxe as seguintes conclusões que embasaram os lançamentos de ofício, ora analisados:

- A sociedade se utiliza do nome fantasia “R. CELL”, conforme consta na cláusula primeira de sua consolidação contratual, constante da 16ª Alteração Contratual, datada de 15 de março de 2015;
- Em novembro de 2017, por meio da 20ª Alteração contratual, o capital foi aumentado para R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais) por meio de incorporação de reserva de lucros e emissão de novas cotas;
- Em relação ao IRPJ e à CSLL, houve declaração de valores a pagar somente em janeiro e na apuração anual foi declarado o valor de R\$ 50.325.711,94 de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL;
- Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 11, dentre outras solicitações, a fiscalizada foi intimada a prestar os seguintes esclarecimentos:
 1. Demonstrações financeiras completas de 2017, acompanhadas das notas explicativas, conforme informado na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 9; Em relação ao item 1, deixou de apresentar as demonstrações financeiras alusivas aos exercícios 2017/2018, alegando que a composição da aludida conta contém números relativos a exercícios anteriores, período no qual a gestão administrativa e a responsabilidade contábil da empresa cabiam a outros profissionais, portanto o histórico dos números e respectivos documentos que lhes dão base ainda estão sendo identificados;

- 2. Termo de adesão à subvenção de incentivo fiscal do Estado do Espírito Santo e detalhamento da legislação estadual aplicável. Quanto ao item 2, informou que a empresa é beneficiária desde 2014 do Programa Compete-ES e se trata de benefício usufruído regularmente pela impugnante relativo ao Programa Compete-ES, com base nos arts. 530-L-R-K e seguintes (Seção XI-K) do Regulamento do ICMS - Estado do Espírito Santo, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R/2002, com as alterações do Decreto nº 3.844-R/2015 (DOE de 13.08.2015), efeitos a partir de 01.08.2015, segundo o qual o estabelecimento deve, a cada período de apuração, estornar do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, percentual de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um inteiro e dez centésimos por cento (1,10%);
- 3. Memória de cálculo do valor excluído como "BENEFÍCIO FISCAL SUBVENÇÃO ICMS ES" com indicação das contas contábeis e detalhamento dos cálculos efetuados. Quanto ao item 3, apresentou a tabela a seguir e uma apuração do Lucro Real que contém a linha "suspensão ICMS compete" que também não registra conta contábil de origem ou de onde os valores partiram;
- Foi anexada na resposta à intimação, uma tabela onde informa valores de estorno do ICMS que segundo a empresa devem ser excluídos da apuração do Lucro Real:

Rótulos de Linha	Soma de valor icms	Soma de compete 1,10	Soma de estorno de base
(vazio)			
01/2017	6.957.243,30	648.359,89	6.308.883,41
02/2017	7.128.949,31	672.548,26	6.456.401,05
03/2017	9.928.150,38	938.764,53	8.989.385,85
04/2017	10.601.447,10	993.441,65	9.608.005,45
05/2017	11.841.088,16	1.163.416,04	10.677.672,12
06/2017	11.547.583,92	1.107.429,88	10.440.154,04
07/2017	11.762.969,50	1.171.902,67	10.591.066,83
08/2017	7.753.666,62	813.581,41	6.940.085,21
09/2017	6.678.119,60	844.744,03	5.833.375,57
10/2017	5.057.513,76	552.561,52	4.504.952,24
11/2017	5.342.993,53	559.453,35	4.783.540,18
12/2017	1.617.392,88	194.109,56	1.423.283,32
Total Geral	96.217.118,06	9.660.312,78	86.556.805,28

- Em seguida, em 21 de janeiro de 2022 a fiscalizada apresentou documentação adicional relativo ao item 3 do Termo de Intimação fiscal nº 11. Entre esses, apresentou cópias do Livro Razão, relativo à conta contábil 3.1.1.12.0003 – (-) ICMS S/ VENDAS E.S. 04, onde a empresa aponta que: "dentro do valor creditado, uma parte representa a subvenção", conforme fls. 1144 a 4380;
- Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 12, a fiscalizada foi intimada a apresentar às Demonstrações Financeiras completas de 2017, acompanhadas das notas explicativas, conforme a empresa demonstrou

possuir na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 9, bem como cópia do contrato de competitividade e do Termo de Adesão ao contrato de competitividade com o Estado do Espírito Santo, conforme descrito no Art. 530- L-R-K do Regulamento do ICMS/ES e, a relação de investimentos efetuados no Estado do Espírito Santo em 2017 com indicação dos valores e contas contábeis onde foram escriturados; ¶ A fiscalizada deixou de atender o item 1, apresentando somente o Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2018, datado de 1º de março de 2019, mas exclui as demonstrações financeiras auditadas que deveriam constar no anexo, juntando em seguida parte das notas explicativas de nº 17 a 21; ¶ Respondeu a impugnante que o contrato de competitividade foi celebrado no ano de 2008 pelo Sindicato do Comércio Atacadista e Distribuidor do Estado do Espírito Santo – SINCADES, o qual foi objeto de Termo Aditivo nos anos de 2014 e 2015, respectivamente (documentos anexos). Com base em tais documentos, as empresas do setor atacadista devem apresentar o Termo de Adesão ao contrato de competitividade, sendo a aludida adesão publicada no Diário Oficial do Estado, o que se verifica de forma totalmente regular no caso da SIRI COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA (documentos anexos), cuja inscrição no Cadastro do Contrato de Competitividade foi publicado na Portaria nº 074-R, de 30 de junho de 2014; ¶ Quanto ao item 3, a fiscalizada não apontou nenhum investimento realizado no Estado do Espírito Santo em 2017, o que justificou com uma longa explanação na qual afirma, em suma, que o benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo tem natureza de subvenção de investimento, conforme art. 30 da Lei nº 12.973/2014, não havendo outros requisitos a cumprir pela fiscalizada senão o disposto na referida Lei a qual afirma já ter cumprido os seus requisitos em sua totalidade.

DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS ¶ De acordo com o TVF de fls. 8571/8578, autoridade tributária discorreu sobre o embasamento do lançamento de ofício, com base nas seguintes conclusões:

- Por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 9 a 12 a fiscalizada foi instada a esclarecer a exclusão lançada na apuração do imposto de renda e na apuração da contribuição social, registros M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL), no valor de R\$ 86.556.805,27;
- A exclusão foi declarada “sem indicar relacionamento a uma conta contábil”;
- Ao responder o Termo de Intimação Fiscal nº 9, a fiscalizada colacionou a Nota Explicativa nº 17 das demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2018 e de 2017, onde consta que o valor excluído se refere a

subvenção para investimento fundamentado no art. 10 da Lei complementar nº 160/2017, art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e Convênio nº 190/2017 do CONFAZ, conforme opinião de seus assessores jurídicos;

- Em seguida, pela resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 12, a fiscalizada não apontou nenhum investimento realizado no Estado do Espírito Santo em 2017;
- O caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que o valor do incentivo deve ser registrado em reserva de lucros: 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: (grifou-se)
- O art. 195-A da Lei nº 6.404/76 descreve a constituição de uma conta de reserva específica para incentivos fiscais, para controle do valor que deve ser excluído do cálculo de dividendos obrigatórios. O procedimento está previsto também no item 15B da norma contábil NBC TG 07 (R2): Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados;
- Porém, não existe na contabilidade empresarial uma conta de reserva de lucros relativa à SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO DO ICMS/ES no patrimônio líquido da fiscalizada; Portanto, no ano de 2017, a reserva de lucros foi aumentada pela transferência do valor do resultado do exercício de R\$ 48.114.628,38, não havendo nenhum registro de reserva de lucros que controle a destinação do valor de R\$ 86.556.805,27, excluído da apuração de 2017;
- Cabe mencionar que a fiscalizada reconheceu na contabilidade valores devidos do IRPJ e da CSLL, sem considerar a referida exclusão relativa à suposta subvenção para investimento do ICMS-ES, ou seja, a empresa reconheceu o IRPJ e a CSLL sobre a base de cálculo de R\$ 36.231.093,33. As despesas com IRPJ foram reconhecidas em contrapartida à conta nº 2.1.1.03.0 005 - I. R.P.J. A RECOLHER e quanto à CSLL, as despesas foram reconhecidas em contrapartida à conta nº 2.1.1.03.0003 - C.S.L.L. A RECOLHER. Na ECF original, retificada em 29/07/2019, os valores também

aparecem descritos nas contas referenciais de provisão para o IRPJ e a CSLL no registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal, bem como o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL constam informados nos registros M300 e M350;

- Ainda sobre a contabilidade da fiscalizada, cabe ressaltar que o incentivo do estado do Espírito Santo descrito pela fiscalizada se trata de ESTORNO de lançamentos do ICMS. O item 33 da Interpretação Técnica Geral nº 2000 (R1) de contabilidade conceitua o estorno da seguinte maneira: “O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.” (grifou-se);
- Com relação aos estornos, verificou-se que os valores excluídos pela fiscalizada extrapolam os valores lançados como estorno do ICMS, haja vista que foi possível identificar que os valores de ICMS estornados na contabilidade somaram R\$ 78.340.949,82 e não R\$ 86.556.805,27;
- Portanto, pela falta de atendimento ao requisito descrito no caput do art. 30, da Lei 12.973/2014, que determina a constituição de reserva de incentivo fiscal, bem como pelo fato de o valor excluído não encontrar respaldo na contabilidade empresarial, o valor de R\$ 86.556.805,27 foi lançado como exclusão indevida do Lucro Real e da base de cálculo as CSLL.
- No lançamento, as deduções do imposto de renda informadas se referem à estimativa declarada pela fiscalizada de janeiro/2017, no valor de R\$ 26.754,17, somado ao valor do imposto retido na fonte declarado por terceiros em benefício da fiscalizada, no total de R\$ 410.270,40, constante da ficha Y570 da ECF. Já as deduções da CSLL se referem à antecipação da contribuição declarada em DCTF em janeiro/2017 no valor de R\$ 10.351,50.

DA APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS

- A autoridade tributária expôs que a multa por preenchimento da ECF com omissões ou inexatidões está prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação da Lei nº 12.973, de 2014;
- Entre as inexatidões identificadas na ECF de 2017, entregue em 29 de julho de 2019, código 545F6F51449635EB2532CA627F15BBDABA813DEF-2, consta a falta de indicação da origem dos valores excluídos ao preencher a Parte A do LALUR/LACS, bem como a impossibilidade da exclusão do valor declarado, e a escrituração de custos e despesas com base em documentação inidônea, conforme demonstrado nas infrações anteriores. Cabe mencionar que a falta de indicação de conta contábil dificulta a auditoria pela impossibilidade de batimento eletrônico das informações prestadas na escrituração fiscal;

- Diante disso, calculou-se a multa com base na tabela a seguir:

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

De início, quanto à petição apresentada pela Recorrente requerendo o reconhecimento de matérias de ofício, entendo que não há como atender ao seu pleito.

Como dito linhas acima, um dos pedidos da Recorrente é o reconhecimento de nulidade da autuação por vício material, por se tratar de hipótese na qual seria obrigatório o arbitramento.

A Recorrente argumenta que a glosa de custos não comprovados caracteriza fraude em sua escrituração, que compromete a apuração do lucro real. Ocorre que, como relatado linhas acima, a infração de glosa de custos não é mais objeto dos autos do presente processo. Por essa razão, entendo não ser possível conhecer da alegação quanto ao necessário arbitramento diante da representatividade da glosa dos custos.

Outro motivo alegado pela Recorrente para defender o arbitramento é a glosa da exclusão de subvenções de investimento. No entanto, entendo que a referida infração não torna a escrituração da Recorrente imprestável para apuração do Lucro Real.

Um último argumento é trazido pela Recorrente em relação ao efeito confiscatório das multas aplicadas nos autos do presente processo e a necessária redução das multas ao patamar de 100% dos tributos devidos. Tal argumento, no entanto, deve ser analisado após o exame do mérito da autuação.

1 EXCLUSÃO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

No curso do processo de fiscalização, a Recorrente foi instada a esclarecer a exclusão lançada na apuração do imposto de renda e na apuração da contribuição social, registros M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL), no valor de R\$ 86.556.805,27. De acordo com a Fiscalização, a exclusão, além de indevida, foi declarada sem indicar relacionamento a uma conta contábil.

A Recorrente alega que é beneficiária do Programa Compete-ES, com base nos arts. 530-L-R-K e seguintes do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, segundo o qual o estabelecimento deve, a cada período de apuração, estornar do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, percentual de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um inteiro e dez centésimos por cento (1,10%).

As alegações da Recorrente são confirmadas pelos seguintes documentos: (i) Portaria nº 074-R, de 30 de junho de 2014 (fls. 9058), que traz, em seu anexo único, os contribuintes que aderiram às condições estipuladas no contrato de competitividade, firmado com o Setor Atacadista do Estado do Espírito Santo (fls. 9033-9056); e a adesão da Recorrente no programa é confirmada pela Portaria 095-R, de 5 de novembro de 2015 (fls. 9068).

Inicialmente, o referido benefício fiscal foi concedido à revelia do CONFAZ. No entanto, após a publicação da Lei Complementar nº 160/2016, que estabeleceu em seu art. 10 a hipótese de convalidação de benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, o Estado de Espírito Santo providenciou o registro e depósito, conforme ao que se depreende do Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 33/2018, de 1º de agosto de 2018 juntado às fls. 9158.

Dessa forma, a Recorrente é, de fato, beneficiária da subvenção fiscal do COMPETE-ES, que preenche os requisitos legais para exclusão do resultado. Tanto é assim que não há no TVF qualquer questionamento sobre a convalidação do benefício junto ao CONFAZ.

Ao analisar a motivação da glosa da exclusão das subvenções, nota-se que a autoridade fiscal se baseou em dois aspectos: (i) ausência de registro das receitas relativas às subvenções; e (ii) ausência de conta de reserva específica para os incentivos fiscais.

Passo a examinar os fundamentos da autuação e os respectivos argumentos recursais.

1.1 AUSÊNCIA DE REGISTRO DAS RESPECTIVAS RECEITAS

Como relatado acima, a Recorrente não precede ao registro de receita relativa à subvenção (COMPETE-ES). Ao invés disso, realiza o estorno do ICMS devido, conforme determinação da norma Estadual. A Fiscalização alega que o procedimento adotado pela Recorrente é inadequado e que os valores excluídos pela Recorrente não encontram respaldo na sua contabilidade. Veja-se.

Ainda sobre a contabilidade da fiscalizada, cabe ressaltar que o incentivo do Estado do Espírito Santo descrito pela fiscalizada se trata de ESTORNO de lançamentos do ICMS.

O item 33 da Interpretação Técnica Geral nº 2000 (R1) de contabilidade conceitua o estorno da seguinte maneira:

“O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.” (grifou-se).

Nesse ponto, os lançamentos de estorno de ICMS anulam os valores apurados anteriormente de ICMS. Logo não há recebimento de uma receita nova ou crédito adicional pela empresa. Assim, não se pode confundir lançamento de estorno com lançamento de crédito presumido.

Em seu recurso, a Recorrente busca demonstrar o equívoco da interpretação da Autoridade Fiscal argumentando que o benefício fiscal do COMPETE-ES tem natureza de redução de imposto e, portanto, estaria correta a prática de estorno do tributo.

Sobre a contabilização de benefícios fiscais caracterizados pela redução de imposto, estabelece o CPC-07 que:

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como “outras receitas”, quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

29A. (Eliminado).

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção.

Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

Embora seja mais usual o procedimento de registrar a despesa do imposto que deveria ser pago e - imediatamente depois - registrar a respectiva receita pela subvenção, penso que a neutralidade pode ser alcançada seja pela redução de despesa, seja pelo registro de receita. De uma forma ou de outra, a subvenção seria considerada na demonstração do resultado, evitando que o contribuinte se beneficie duas vezes: (i) a uma com a despesa do tributo na apuração do resultado; e (ii) com a exclusão da subvenção para investimento do LAIR.

Dessa forma, entendo que a forma como a Recorrente contabilizou a subvenção de investimento não pode ser considerado um óbice para a exclusão correspondente.

No entanto, uma outra questão sobre os estorno é posta pela Autoridade Fiscal, mais precisamente, quanto aos valores identificados.

Porém, ao analisar a contabilidade, tal parte que representa a subvenção não ficou comprovada. Observou-se que os valores excluídos pela fiscalizada extrapolam os valores lançados como estorno do ICMS. Haja vista que foi possível identificar que os valores de ICMS estornados na contabilidade somaram R\$ 78.340.949,82 e não R\$ 86.556.805,27. Os estornos dos lançamentos do ICMS constam identificados com a informação dos arts. 530-LRK e 534-ZZA relativos ao Regulamento do ICMS/ES. Por exemplo, no mês de maio/2017 o total de estornos foi de R\$ 7.268.959,03 correspondentes ao valor de R\$ 7.099.965,41 relativo ao art. 530-LRK e R\$ 168.993,62 do art. e 534-ZZA.

Para rebater a constatação acima, a Recorrente instruiu o seu recurso com parecer técnico que assim analisa os valores referidos pela Autoridade Fiscal.

111. Passamos a esclarecer o montante de R\$ 78.340.949,82 identificado pelas DD. Autoridades Fiscais como estornos na contabilidade da SIRI, suportados com a 188. Anote-se que este montante de R\$ 86.556.805,27, corresponde a parcela do estorno de débitos de saídas para constituição do incentivo fiscal COMPETE/ES, não pode ser confundido com o valor de R\$ 78.340.949,32 (“Estorno de créditos de ICMS das Entradas por aquisição de mercadorias”), pois não guardam relação na apuração do ICMS, e, conseqüentemente, o primeiro é representativo do crédito contábil no resultado contábil, e de acordo com o art. 30 da Lei Federal nº 12.973/2014, passível de exclusão na demonstração do lucro real e base de cálculo da CSLL, enquanto o segundo corresponde a um débito no resultado contábil, por representar o estorno do ICMS a recuperar baixado em virtude da sistemática de apuração do ICMS que não permite manutenção dos créditos fiscais em determinadas operações fiscais, incluindo nos casos de isenção ou não-incidência e incentivos fiscais, benefícios fiscais e financeiros-fiscais conforme apresentado na figura 02 representativa do razão contábil cotejado com o movimento fiscal de janeiro a dezembro de 2017 oriundo da EFD-ICMS/IRPJ.

O parecer é bastante esclarecedor, mas a divergência entre os valores identificados pela Fiscalização e aqueles pleiteados pela Recorrente se mantém. A solução dependeria, a princípio de uma conversão de julgamento em diligência, mas antes é importante analisar a controvérsia que reside no outro fundamento para glosa da exclusão da subvenção de investimento, qual seja, a ausência de conta de reserva de subvenções.

1.2 CONTA DE RESERVA DE LUCROS

A Fiscalização afirma que não existe na contabilidade empresarial uma conta de reserva de lucros relativa à SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO DO ICMS/ES no patrimônio líquido da fiscalizada.

A Autoridade Fiscal afirma que o registro em subconta específica se faz necessária, nos termos do art. 30, da Lei nº Lei nº 12.973/2014, *in 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 (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

II - aumento do capital social (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

Por sua vez, art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 determina que:

Art. 195-A. A assembléia 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).

No entanto, existem precedentes no âmbito deste Conselho relativizando a exigência de constituição de conta específica de reserva de incentivos fiscais. Nesse sentido, cite-se o acórdão 1301-006.536 julgado em 17 de agosto de 2023.

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

Ano-calendário: 2014 INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CÔMPUTO NO LUCRO REAL. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS DO EXERCÍCIO. DESNECESSIDADE DE CONTA ESPECÍFICA DE RESERVA PARA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

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

Como se sabe, a destinação do valor da subvenção reconhecida no resultado para uma conta de reserva de lucros é faculdade dos acionistas. Caso não desejem fazer a distribuição da parcela do lucro relativa à subvenção, deverão destinar, por assembleia geral, os valores para reserva de lucros, preferencialmente, em subconta de reserva de incentivos fiscais.

Diz-se preferencialmente, porque, como se viu, o objetivo do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 é impedir a exclusão das subvenções em casos de absorção de prejuízo antes de esgotadas as demais reservas de lucro ou a distribuição dos lucros aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica.

Ocorre que, além de não destinar os valores a uma conta de reserva de incentivos fiscais, a Recorrente não os destinou para a reserva de lucros. Foi o que constatou a Autoridade Fiscal:

Após lançamentos a débito em 2016, a conta de AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES iniciou o ano de 2017 com saldo de R\$ 107.511.175,31, valor este transferido em sua integralidade para reservas de lucros.

No ano de 2017, a reserva de lucros foi aumentada pela transferência do valor do resultado do exercício de R\$ 48.114.628,38 não havendo nenhum registro de reserva de lucros que controle a destinação do valor de R\$ 86.556.805,27 excluído da apuração de 2017.

A Recorrente busca, por meio de Parecer Técnico, demonstrar que a sua conduta não causou nenhum prejuízo ao Erário.

O procedimento adotado pela SIRI de exclusão do valor da parcela do Incentivo Fiscal COMPETE/ES quando do cálculo do Lucro Real e Base Negativa da CSLL e, posteriormente, manter a parcela do Lucro Líquido do período em Reserva de Lucros (sem distribuição), produziu efeito adverso do que seria produzido se a Subvenção tivesse sido registrada diretamente em conta de Reserva de Lucros (intitulada Subvenção para Investimento)?

Resposta Técnica: NEGATIVA. Conforme constatado no item 4.3 “Da Reclassificação da Subvenção” e, com base nas Tabelas 16 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL) e 17 (Demonstração da Apuração do Lucro Real) a partir da reclassificação da subvenção para investimento no montante de R\$ 86.556.805,27 (Incentivo Fiscal COMPETE/ES) da conta 3.1.1.1.12.0003 (ICMS S/ VENDAS E.S. 04”) do resultado contábil para o patrimônio líquido é possível afirmar que o resultado tributário não causaria qualquer prejuízo ao Erário e performaria a mesma base de cálculo negativa para a CSLL (base negativa de R\$(50.325.711,94) e o mesmo prejuízo fiscal para demonstração do lucro real para o IRPJ (R\$(50.325.711,94).

Por mais que seja possível relativizar a exigência da constituição e destinação das subvenções para reserva de incentivos, faz-se necessário que os valores sejam destinados, ao menos, à reserva de lucros do exercício, o que não ocorreu no caso em tela.

Dessa forma, entendo que o recurso voluntário não merece provimento.

2 APLICAÇÃO DO ART. 14 DA LEI Nº 14.689/2023

A Recorrente defende, ainda, a aplicação do art. 14, da Lei nº 14.689/2023 para redução das multas para o patamar de 100% dos tributos apurados.

Argumenta que a preclusão não alcança fato ou direito superveniente, nos termos do art. 16, § 4º, II do Decreto nº 70.235/1972.

Dispõe o art. 14 da Lei nº 14.689/2023 que:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

A Recorrente defende que a expressão montante da multa em autuação, refere-se à totalidade das multas aplicadas na mesma autuação fiscal.

Entendo que este não é o conteúdo da norma jurídica. A Recorrente argumenta que o art. 14 da Lei nº 14.689/2023 vem sendo aplicado por este Conselho e cita os acórdãos nº 3003-002.437 (j. 20/02/2024), 2401-011.625 (j. 07/03/2024) e 1302-006.996 (j. 20/02/2024).

Ocorre que em todos os casos citados pela Recorrente, o que se discutia era a redução da multa qualificada de 150% para o patamar de 100%. Nesse ponto, registre-se que a multa de ofício aplicada não foi qualificada pela Autoridade Fiscal.

Entendo que não merece prosperar a pretensão da Recorrente quanto à aplicação do art. 14 da Lei nº 14.689/2023 para redução de todas as multas aplicadas nos autos do presente processo administrativo. Isso porque, apesar de se tratar de exigências formuladas no mesmo procedimento de fiscalização, as multas apresentam materialidades distintas. Ademais disso, as autuações também são variadas. Ao todo, foram lavrados cinco autos de infração.

Dessa forma, não se tratando de uma única multa, mas de várias com materialidades distintas, o referido art. 14 da Lei 14.689/2023 não é aplicável, sendo que a análise do efeito confiscatório não pode ser feita por este Conselho, por ausência de competência para tanto.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto