



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722883/2021-07
ACÓRDÃO	1102-001.874 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TERRA ATACADO DISTRIBUTOR LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRATAMENTO CONTÁBIL.

Para fins de exclusão do lucro líquido, a subvenção para investimento recebida do Poder Público, inclusive na forma de crédito presumido e redução da base de cálculo do ICMS, deve ser reconhecida em conta de resultado pelo regime de competência e registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Há que existir correlação entre o valor excluído pela pessoa jurídica na escrituração contábil fiscal e o que foi contabilizado a crédito em conta de resultado no mesmo ano-calendário.

RECONHECIMENTO *A POSTERIORI* DE RECEITAS DE FATOS GERADORES PRETÉRITOS. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO APURADO EM PERÍODOS FUTUROS. INOCORRÊNCIA.

Não há que se aventar a figura da postergação de pagamento se nos períodos de apuração posteriores à infração, encerrados até a data de lavratura do auto de infração, o sujeito passivo apenas apura prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou lucro integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em não conhecer do recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, (ii) em rejeitar as preliminares de nulidade da

autuação fiscal e da decisão recorrida suscitadas e (iii), no mérito, em lhe dar parcial provimento, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício e voluntário contra acórdão da DRJ que confirmou em parte lançamentos de IRPJ/CSLL, para o anos-calendários 2016 e 2017. Assim dispôs o Relatório da decisão recorrida:

Presta-se o processo ao controle de crédito tributário constituído de ofício a título de IRPJ e CSLL. Os fundamentos da lavratura decorrem da constatação de que na composição do Lucro Real trimestral haveria exclusões sem justificativa idônea apresentada pela contribuinte. Colaciono os valores que resultaram da acusação fiscal, onde as reduções expurgadas foram divididas entre ‘DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO’ e ‘OUTRAS EXCLUSÕES - QUALQUER INDICADOR DE RELACIONAMENTO’:

Período de apuração	Doações e Subvenções de Investimentos	Total das Outras Exclusões	TOTAL DAS EXCLUSÕES DO LUCRO REAL	LUCRO REAL DECLARADO
1º TRIM/2016	4.160.642,50	1.142.764,64	5.303.407,14	4.641.394,57
2º TRIM/2016	4.279.543,43	-	4.279.543,43	4.436.472,93
3º TRIM/2016	5.049.830,72	3.852.851,86	8.902.682,58	3.063.034,11
4º TRIM/2016	4.966.498,68	2.147.094,01	7.113.592,69	1.958.225,58
TOTAL 2016	18.456.515,33	7.142.710,51	25.599.225,84	14.099.127,19
1º TRIM/2017	4.275.697,03	-	4.275.697,03	1.723.543,10
2º TRIM/2017	4.449.781,87	3.379.716,61	7.829.498,48	1.897.394,14
3º TRIM/2017	4.492.367,50	-	4.492.367,50	1.047.474,12
4º TRIM/2017	7.020.733,79	5.962.181,21	12.982.915,00	1.374.431,45
TOTAL 2017	20.238.580,19	9.341.897,82	29.580.478,01	6.042.842,81

Dados que se encontram registrados LALUR/LACS – parte A da contribuinte:

LALUR/LACS - Parte A - Exclusões da Apuração IRPJ/CSLL de 2016				
Discriminação	Trim/2016- 1	Trim/2016- 2	Trim/2016- 3	Trim/2016- 4
106: (-) Doações e Subvenções para Investimento	4.160.642,50	4.279.543,43	5.049.830,72	4.966.498,68
167.01: (-) Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento	1.142.764,60	-	3.852.851,86	2.147.094,01
Total	5.303.407,10	4.279.543,43	8.902.682,58	7.113.592,69

LALUR/LACS - Parte A - Exclusões da Apuração IRPJ/CSLL de 2017				
Discriminação	Trim/2017- 1	Trim/2017- 2	Trim/2017- 3	Trim/2017- 4
106: (-) Doações e Subvenções para Investimento	4.275.697,03	4.449.781,87	4.492.367,50	7.020.733,79
167.01: (-) Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento		3.379.716,61		5.962.181,21

DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Em resposta às intimações a contribuinte indicou que o registro ‘Doações e Subvenções para investimento’ fariam referência a benefício fiscal concedido no bojo da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS nº 190/2017. Não obstante, os fundamentos para a glosa estariam vinculados à contatação de que:

[...] não efetuou lançamentos contábeis tendo como contrapartida as contas de resultado, ou relacionamento, inclusive com as Contas de Reservas, decorrentes das exclusões lançadas no LALUR, sob o código 106.05 -Doações e Subvenções [...]

[...] a empresa não efetuou registros em Conta de Reserva de Lucros, nos termos estabelecidos pelo artigo 30, da Lei nº 12.973 de 2014 [...]

[...] nos registros das ECFs retificadoras das Contas do Balanço Patrimonial dos períodos de 2016 e 2017, tendo como finalidade de verificar os lançamentos contábeis na Conta de “Reserva de Lucros – Doações e Subvenções para Investimento”, constatamos a inexistência de registros nos períodos,

OUTRAS EXCLUSÕES – QUALQUER INDICADOR DE RELACIONAMENTO

Segundo a fiscalização, não houve comprovação idônea no teor da escrituração contábil das referidas exclusões, faltando inclusive amparo documental.

De outro lado, contrapondo argumentos com o fito de afastar a exigência, a defesa suscita os seguintes pontos chaves:

A Precariedade do Trabalho Fiscal – Art. 142, do CTN

[...] O lançamento de ofício é nulo, eis que decorrente de trabalho fiscal precário, em menoscabo ao disposto no art. 142, do CTN, pois a fiscalização deixou de considerar as retificações e ajustes realizados pela Requerente na escrita fiscal e contábil, nos termos da legislação de regência.

Deveras, a desconsideração das exclusões feitas na apuração do lucro real dos anos de 2016 e 2017 foi feita pelo AFRFB de forma injustificada, em clara negação às retificações fiscais e ajustes contábeis realizados pela Requerente (docs. 5 a 17).

Este trabalho interno da Requerente, inclusive, resultou em saldo complementar considerável a pagar a título de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS, que vem sendo adimplido por meio de parcelamentos ordinários firmados com a Receita Federal (doc. 3)

[...] o trabalho desenvolvido pelo AFRFB ignorou as retificações fiscais de 2016 e 2017(docs. 5 a 15) e os ajustes contábeis realizados em 2019 (doc. 16).

A Extinção por Decadência – Aplicabilidade do art. 150, §4º do CTN – Pagamento Antecipado

[...] Considerando que o IRPJ e a CSLL estão sujeitos ao lançamento por homologação e que houve pagamento antecipado dos tributos exigidos no período autuado (docs. 4 e 4/A), é medida que se impõe o cômputo do prazo decadencial nos termos do art. 150, §4º do CTN e, conseqüentemente, o reconhecimento da extinção parcial do crédito tributário em razão da decadência.

[...] Como se denota da documentação anexa, a Requerente realizou pagamento parcial dos valores de IRPJ e CSLL apurados no 1º, 2º e 3º trimestres de 2016 [...]

Erro na Apuração da Base Tributável – 4º Trimestre 2017

[...] Diferente do que foi apontado pelo agente autuante, no 4º trimestre de 2017, a Requerente apurou R\$ 1.374.431,45 de prejuízo fiscal e não de lucro, conforme se infere do documento abaixo transcrito (Registro N030), extraído da ECF relativa ao ano de 2017 (doc. 6).

[...] Destarte, as exigências do IRPJ e da CSLL do 4º trimestre de 2017 devem ser canceladas ou, somente na pior das hipóteses, ter suas apurações retificadas, nos termos acima indicados, com a conseqüente redução dos valores exigidos nos referidos períodos.

Subvenção – Reconhecimento do Direito à Exclusão

[...] foi realizada a reserva em conta própria, ao contrário do que afirmado pelo AFRFB e, posteriormente, (ii) o montante foi objeto de adição em período posterior, de forma que ausente o prejuízo ao erário federal.

[...] a Requerente efetuou o devido registro de tais quantias em Conta de Reserva de Lucros, o que valida sua subtração da apuração do lucro real dos anos de 2016 e 2017.

Observa-se do Termo de Verificação e Constatação Fiscal que a única crítica feita pelo AFRFB às exclusões escrituradas pela Requerente a título de subvenção para investimento advém da suposta não realização do lançamento contábil de contrapartida.

[...] E o lançamento fiscal foi fundamentado apenas e tão somente no suposto descumprimento de dever, meramente formal, de inclusão em conta de reserva, cuja sugerida ausência desvalidaria o direito concedido à Requerente à exclusão de tais montantes da apuração do lucro real.

[...] A regra de exclusão acima é condicionada, no entanto, ao registro de tais quantias em conta de reserva de lucro. Assim, até que ocorra a distribuição dos lucros, o contribuinte não estará obrigado ao pagamento do IRPJ e da CSLL sobre estas quantias.

Diferentemente do entendimento posto pelo AFRFB, a Requerente reconheceu tais quantias em conta de reserva de lucro, existindo, inclusive, coincidência entre datas e valores.

Isso porque, em decorrência do lançamento de correção realizado no ano de 2018, a Requerente refez a apuração do lucro real dos anos de 2016 e 2017, por meio de diversos lançamentos fiscais e contábeis, dentre eles, os valores por ela registrados a título de subvenções para investimento.

Depreende-se dos balancetes da Requerente de 2016 e 2017, apresentados ao AFRFB, mas não juntados aos autos, que os valores glosados de subvenção em investimento se encontram devidamente indicados em conta de “reserva de subvenção para investimento” (docs. 7 e 8):

[...] Sem poder alterar a sua Escrituração Contábil Digital – ECD em relação a lançamentos extemporâneos⁸, a Requerente, nos exatos termos da IN 1770/2017, retificou a Escrituração Contábil Fiscal – ECF dos anos de 2016 e 2017 (docs. 5 e 6), dado que as modificações alterariam as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...] Fato é que, bem antes de iniciada a fiscalização, a Requerente retificou a Escrituração Contábil Fiscal - ECF relacionada aos anos de 2016 e 2017 para fazer constar a informação expressa dos valores por ela apurados trimestralmente a título de subvenção (docs. 5 e 6).

Observe-se que a Requerente indicou na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, em consonância com o registro de conta de reserva dos balancetes, os valores de subvenção para investimentos dos trimestres de 2016 (doc. 10) e de 2017 (doc. 11):

[...] E, em consonância com os balancetes e a parte B do LALUR, a Requerente excluiu da apuração do lucro real dos trimestres dos anos de 2016 e 2017, os valores referentes à reserva de subvenção para investimento, que são justamente aqueles objeto da glosa fiscal pela suposta ausência de registro em conta de reserva (doc. 12).

[...] Como bem se vê, a Requerente, bem distante do que foi sugerido pela fiscalização, fez o registro extemporâneo da subvenção de investimento em conta de reserva nos moldes da IN 1770/2017, por meio da alteração das ECF de 2016 e de 2017 (docs. 14 e 15) e dos balancetes contábeis (docs. 7 e 8).

A ausência de retificação das ECD de 2016 e 2017 não pode servir de fundamento para o lançamento. Com efeito, a Requerente não estava possibilitada de retificar suas ECD de 2016 e 2017 por expressa proibição legal, nos termos do artigo 7º, da Instrução Normativa nº 1.774/2017

[...] Lá na ECD de 2019, é possível identificar, com coincidência de datas e valores, todas as subvenções apuradas pela Requerente nos períodos fiscalizados de 2016 e 2017 e registrados em conta de reserva.

[...] Há, pois, prova inequívoca de que a Requerente realizou o lançamento das subvenções em conta de reserva, cumprindo, dessa forma, o requisito formal previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

18. Destaque-se, por importante, que os lançamentos fiscais de 2016 e de 2017 foram retificados nas ECF, nos moldes da IN 1770/2017. E, diante da impossibilidade de a Requerente alterar as ECD desses anos, por se tratar de

registros extemporâneos, promoveu ajustes em 2019, com referência aos dados da subvenção objeto da glosa fiscal de 2016 e 2017.

Ausência de Prejuízo – Bis in Idem – Adição: 2019

Em 2019 a Requerente adicionou ao lucro real o montante de R\$ 23.300.000,00 do saldo da referida conta, motivo pelo qual os autos de infração devem ser cancelados nesta parte.

Como foi dito linhas atrás, enquanto a subvenção for mantida em conta de reserva, ela é apenas controlada na parte B do LALUR, sem que haja tributação, como foi feito pela Requerente nas ECF retificadoras, nos termos já demonstrados acima (docs. 10 e 11)

[...] Bem se verifica que parte do montante contido na conta de subvenção foi adicionado em 2019 ao lucro real, de forma que inexistiu prejuízo ao erário em relação a este valor de R\$ 23.300.000,00.

[...] Se referido valor já foi levado à tributação em 2019, descabe a exigência do montante de R\$ 23.300.000,00, referente ao saldo de reserva da Requerente de 2016 e 2017 até este patamar.

Vê-se, assim, que, como o saldo da conta de reserva de subvenção de investimento foi tributado em 2019, não houve prejuízo ao erário com relação à quantia de R\$ 23.300.000,00, sendo completamente descabida a glosa realizada para os anos de 2016 e 2017 em tal montante.

[...] Evidente, portanto, que a glosa da exclusão no valor de R\$ 23.300.000,00 referente aos anos 2016 e 2017 (promovida pelo AFRFB na reconstrução da apuração) não pode ser admitida, vez que tal valor já foi levado a resultado no ano de 2019, sob pena de dupla tributação sobre o mesmo fato.

Outras Exclusões – Lançamentos de Correção

[...] Da mesma forma, os valores registrados sob a rubrica de “Outras Exclusões” não poderão ser desconsiderados, eis que decorrentes de ajustes manuais realizados pela Requerente para a adequação dos livros contábeis e fiscais aos lançamentos de correção realizados em 2019. Explica-se.

Conforme já elucidado em esclarecimento prestado em sede de fiscalização (fls. 217/223 e 252/11.022), a Requerente identificou erros significativos nos seus registros contábeis que comprometiam sua escrituração e, por isso, não refletiam, com a devida precisão, a realidade econômica da empresa.

[...] Com isso, a Requerente alcançou novos resultados contábeis que foram utilizados para a apuração dos efetivos tributos devidos nos períodos corrigidos (docs. 5 a 17), inclusive com relação aos anos de 2016 e 2017.

Como dito acima, por identificar base tributável superior àquela anteriormente apurada, a Requerente incluiu os saldos ajustados de IRPJ e de CSLL em parcelamento ordinário, o qual vem sendo regularmente quitado (doc. 3).

[...] Por essa razão, os efeitos contábeis cumulativos relativos aos ajustes de correção dos erros identificados nos livros originais da Requerente foram lançados, conforme orientação do próprio manual da ECD17, no Patrimônio Líquido da empresa, no arquivo submetido para o ano-calendário de 2019 (doc. 17).

E, para realizar o preenchimento da ECF retificadora, haja vista que o ponto de partida deste procedimento está em realizar a carga dos dados da ECD, a Requerente

valeu-se das linhas “Outras Adições – Qualquer Indicador de Relacionamento” e “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” para adequar o lucro contábil ao que seria o seu valor correto, *vis a vis* à contabilidade corrigida.

Ou seja, os ajustes aqui tratados não possuem conotação tributária propriamente dita, como seria no caso de receitas isentas ou de despesas indedutíveis, mas tiveram o fito de correção do lucro contábil, sem alterar manualmente o bloco de informações correspondente à ECD.

[...] Fato é, portanto, que os valores compreendidos no tópico fiscal “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” são correspondentes a despesas dedutíveis que, por serem extemporâneas, foram lançadas como exclusão na reconstrução de apuração realizada nos anos de 2016 e 2017.

[...] Não se trata aqui de omissão de receita cuja hipótese inverteria o ônus probatório.

O ônus de provar que tais exclusões seriam, de fato, descabidas, é exclusivo do AFRFB que, como pisado e repisado acima, ignorou as ECFs retificadoras e os ajustes da ECD de 2019 em relação aos anos de 2016 e 2017.

[...] Logo, os valores da glosa “outras exclusões” se referem a despesas não apropriadas no tempo certo, tais como os valores de PIS e COFINS dos períodos, cuja retificação (ECF) e ajustes (ECD/2019) foram feitos de acordo com a IN 1770/2017, motivo pelo qual é de rigor o cancelamento integral deste item de lançamento.

É o relatório.

Acórdão da DRJ (n. 106- 030.085 – 11ª Turma/DRJ06, e-fls. e ss) julgou procedente em parte a impugnação, recorrendo de ofício ao CARF. Assim dispôs em ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXIVO. APERFEIÇOAMENTO NO ÚLTIMO DIA DO PERÍODO DE APURAÇÃO. OCORRÊNCIA.

O prazo para o fisco efetuar o lançamento tributário, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em havendo pagamento antecipado, é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, considerado ocorrido este, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no último dia do período de apuração, por se tratar de fato gerador complexivo.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. TRATAMENTO CONTÁBIL.

Para fins de exclusão do lucro líquido, a subvenção para investimento recebida do Poder Público, inclusive na forma de crédito presumido e redução da base de cálculo do ICMS, deve ser reconhecida em conta de resultado pelo regime de competência e registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Há que existir correlação entre o valor excluído pela pessoa jurídica na escrituração contábil fiscal e o que foi contabilizado a crédito em conta de resultado no mesmo ano-calendário.

RECONHECIMENTO A POSTERIORI DE RECEITAS DE FATOS GERADORES PRETÉRITOS. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO APURADO EM PERÍODOS FUTUROS. INOCORRÊNCIA.

Não há que se aventar a figura da postergação de pagamento se nos períodos de apuração posteriores à infração, encerrados até a data de lavratura do auto de infração, o sujeito passivo apenas apura prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou lucro integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores.

Cientificado em 02/01/2023 (e-fl. 21021), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 31/01/2023 (e-fl. 21023), em que defende que houve inovação de critério jurídico pela DRJ na fundamentação da autuação por glosa de exclusão de subvenções de investimento e repete seus reclamos trazidos na impugnação. Cabe destacar:

(...)

A motivação para realização da glosa fiscal foi a suposta (i) ausência de lançamento contábil de conta de reserva dos valores de subvenção por investimento e (ii) a falta de prova de correspondência dos registros relativos às “outras exclusões”.

(...)

II. a) A Inovação da DRJ06 – Ilegalidade

(...)

a única crítica feita no TVF, para embasar a exclusão dos valores escriturados pela Recorrente a título de subvenção foi baseado na *suposta* ausência de escrituração dos registros em conta de reserva de lucros, no termos estabelecidos no art. 30, da Lei nº 12.973/2014 (fls. 69):

(...)

Tal questão, por sua vez, foi superada pelos argumentos e documentos apresentados pela Recorrente na sua impugnação. Tanto é assim que a própria DRJ06 reconhece que os valores escriturados em 2019 coincidem, em datas e valores, àqueles relacionados às subvenções para investimento aqui tratadas, criticando, apenas aspectos formais e temporais desta contabilização (fls. 21006):

Analisando o contexto em exame, é observável que, contrariando tal dispositivo, a contribuinte, ainda que tenha escriturado com coincidência de datas e valores em 2019, objetivamente descumpriu o regime de competência na contabilização da dita reserva, posto que a regra impositiva é que esta tenha sido consolidada até 31 de dezembro do ano em curso, o que acabaria por proibir seu registro de forma retroativa tal como foi feito.

Apesar de reconhecer que as subvenções foram apropriadas em conta de reserva de lucro, a DRJ06 pautou sua decisão em outras supostas deficiências da escrituração da Recorrente (fls. 21005/21006), consistentes na (i) falta de realização do lançamento fiscal de contrapartida, (ii) na ausência de observância ao regime de competência e, ainda, (iii) necessidade de obediência ao art. 111 do CTN. Nada disso constou do TVF.

(...)

Vale destacar, por importante que, como será demonstrado em tópico próprio, além de inovadora, a assertiva defendida pela colenda DRJ06 acerca da sugerida ausência de contabilização da receita em conta de resultado e a mácula ao regime de competência não condizem com a realidade dos fatos.

(...)

Já o acórdão recorrido, ultrajando os limites do lançamento de ofício, afirma, em diversas oportunidades, que a Recorrente teria deixado de contabilizar a receita correspondente na demonstração de resultado, o que impediria, em contrapartida, sua exclusão em ajuste das bases do IRPJ e da CSLL (fls. 21005):

(...)

Vale destacar, por importante que, como será demonstrado em tópico próprio, além de inovadora, a assertiva defendida pela colenda DRJ06 acerca da *sugerida* ausência de contabilização da receita em conta de resultado e a mácula ao regime de competência não condizem com a realidade dos fatos.

(...)

II. b) A Precariedade do Trabalho Fiscal – Art. 142, do CTN

Ao contrário do entendimento esposado no v. acórdão recorrido, o lançamento de ofício é nulo, pois a fiscalização, em menoscabo ao disposto no art. 142, do CTN, deixou de considerar as retificações e ajustes realizados pela Recorrente na escrita fiscal e contábil, nos termos da legislação de regência.

(...)

Ao contrário do que faz parecer a colenda DRJ06, a Recorrente efetuou (i) registro em conta de reserva dos valores de “subvenção por investimento” e (ii) informação sobre a composição do montante do saldo de outras “exclusões” glosado pelo AFRFB. Porém, nada disso foi considerado no trabalho fiscal e nem pelo v. acórdão em testilha.

(...)

II. c) Subvenção – Reconhecimento do Direito à Exclusão

7. No mais, o acórdão recorrido deverá ser reformado no trecho em que valida a glosa relativa às subvenções para investimentos, dado que (i) houve o reconhecimento dos ajustes fiscais feitos pela Requerente pela própria DRJ 06, em respeito às normas legais e, ao mesmo tempo, (ii) as novas e ilegais acusações de ausência de contrapartida em conta de resultado e inobservância ao regime de competência, são descabidas, devendo prevalecer a verdade material e a ausência de prejuízo ao erário.

II. c.i) Cumprimento dos Deveres Instrumentais (Condição de Exclusão)

8. Antes de tudo, é importante destacar que tanto o AFRFB (fls. 68/69) quanto a DRJ06 (fls. 21003/21011) jamais questionaram a natureza dos valores escriturados pela Recorrente a título de subvenção para investimento que, sob este aspecto, é certa e inconteste.

A única crítica feita com relação à não inclusão de tais valores na apuração do lucro real se deu em razão do sugerido descumprimento de meros deveres instrumentais impostos pela legislação de regência.

Sedimentada, assim, a única acusação fiscal, de fito apenas formal, a Recorrente passa a esclarecer, novamente, que realizou os devidos lançamentos contábeis exigidos em lei para subvenções, o que afasta o fundamento de validade da glosa fiscal e impõe a reforma o v. acórdão recorrido sob este prisma.

• Adição em Conta de Reserva de Lucro

9. Ao contrário do entendimento da acusação, a Recorrente efetuou o devido registro das subvenções para investimento em conta de reserva de lucros, o que valida sua subtração da apuração do lucro real dos anos de 2016 e 2017. A egrégia DRJ06, a despeito de criar novos empecilhos ilegais, confirma a posição da Recorrente (fls. 21006).

Com efeito, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ao tratar das subvenções para investimento, condiciona a não inclusão de tais valores no cômputo do lucro real, desde que registrados em conta de reserva de lucros:

(...)

A Recorrente, por sua vez, cumpriu tal requisito legal, por meio de lançamento de correção realizado no ano de 2018, onde fez a apuração do lucro real dos anos de 2016 e 2017, para ajustes, inclusive, dos valores registrados a título de subvenções para investimento.

Para demonstrar tal fato, a Recorrente instruiu sua impugnação com cópia dos balancetes de 2016 e 2017 – que haviam sido apresentados em fase de fiscalização, mas não juntados aos autos -- que demonstram que os valores glosados de subvenção em investimento foram devidamente indicados em conta de “reserva de subvenção para investimento”, conforme transcrição abaixo¹⁰ (fls. 20798/20900):

(...)

Sem poder alterar a sua Escrituração Contábil Digital – ECD em relação a lançamentos extemporâneos¹¹, a Recorrente, nos exatos termos da IN 1770/2017¹², retificou a Escrituração Contábil Fiscal – ECF dos anos de 2016 e 2017¹³, dado que as modificações alterariam as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls. 11265/20797). Lá, também foram feitos os devidos ajustes para constar a informação expressa dos valores por ela apurados a título de subvenção.

(...)

10. E não é só. Por estar impedida de retificar as ECD do período fiscalizado, por expressa proibição legal, nos termos do artigo 7º, da IN nº 1.774/2017¹⁴, a Recorrente ajustou os respectivos lançamentos contábeis, também com relação às subvenções de investimento concedidas em 2016 e 2017, na ECD entregue no ano de 2019¹⁵. Veja-se, a propósito, os lançamentos nos diários e nas contrapartidas da ECD16.

(...)

A DTJ06 reconhece a coincidência e congruência de todos os lançamentos contábeis e fiscais que se relacionam, de forma direta e efetiva, às subvenções, mas, por outro lado, dá enfoque às informações descritas em conta de balanço patrimonial que, como esclarecido acima, não poderia ser alvo de retificação.

(...)

12. Nesse sentido, também não poderá prevalecer o entendimento da DTJ06 de que o registro extemporâneo em conta de reserva de lucro, por meio de apresentação de declarações retificadoras, desenquadraria a Recorrente do tratamento fiscal dado às subvenções, nos termos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (fls. 21006).

(...)

Como se vê, muito distante do quanto afirmado pela DTJ06 (fls. 21006), não há qualquer proibição do registro extemporâneo da conta de reserva de lucros feito por meio de declaração retificadora regular e válida. Veja-se, mais uma vez, a redação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

(...)

E a subvenção é uma isenção tributária para efeito de ICMS. A repercussão tributária para o IRPJ e para CSLL é de exclusão da base de cálculo por não se tratar de lucro tributável. Então, ainda que houvesse dúvida normativa, despidiend a citação do art. 111, II, do CTN como novo critério para justificar a glosa fiscal.

(...)

Transição em Conta de Resultado

14. Ainda que a ausência de contrapartida tenha sido trazida pela DTJ06 em inovação ilegal aos fundamentos de validade do lançamento de ofício, a Recorrente passa a demonstrar que, do mesmo modo, reconheceu a receita de contrapartida às subvenções aqui tratadas.

A DTJ06 afirma que a subvenção para investimento não teria transitado pelo resultado da Recorrente, o que afastaria a regra de exclusão desses valores na apuração do lucro real, nos termos do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, além de motivar a indevida redução das bases de cálculo dos tributos em análise²¹ (fls. 21008).

E para sustentar tal argumento, a DTJ06 transcreve trecho da Demonstração do Resultado do Exercício declarado pela Recorrente com relação ao 1º trim/2017, destacando a inexistência de lançamento específico de contrapartida (fls. 21009):

De outro lado, buscando a forma de aferição do valor que gerou o Lucro antes do Imposto de Renda (LAIR) na Demonstração do Resultado do Exercício (DREX) do 1º trimestre de 2017, não é possível encontrar a mesma rubrica na classificação contábil condizente ('outras receitas operacionais') que anularia seus efeitos na tributação:

Descrição	Valor
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	71.291,57
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GE...	98.926,64
RESULTADO OPERACIONAL	98.926,64
RECEITA LÍQUIDA	108.816.748,78
RECEITA BRUTA	101.490.142,72
Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	98.926.842,00
Outras Receitas da Atividade Geral	2.563.300,72
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	7.326.606,06
(-) Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas	1.947.075,91
(-) ICMS	5.151.420,62
(-) COFINS Sobre Receita Bruta	228.109,53
CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	218.676.194,28
CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	218.676.194,28
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	218.676.194,28
DESPESAS OPERACIONAIS	89.553,38
DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	89.553,38
(-) Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações	89.553,38
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	110.047.925,52
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	110.047.925,52
(-) Outras Despesas Operacionais	110.047.925,52
(-) Outras Despesas Operacionais	110.209.641,00
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
(-) Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Atividade Geral)	8.903,40
(-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (Atividade Geral e Rural)	18.731,67

Tal entendimento, porém, não corresponde com a realidade dos fatos. Isso porque, a Recorrente, poderia reconhecer essa receita como crédito na demonstração do resultado, nos termos questionados pela DTJ06, ou, alternativamente, como redução da despesa relacionada.

(...)

Ocorre que a Recorrente adotou a 2ª (segunda) forma de contabilização, por meio da dedução da despesa relacionada. Ou seja, nessa hipótese, o valor das subvenções transitou pelo resultado via redução do ICMS, ajudando a formar as reservas de lucro dos exercícios de 2016 e 2017.

E, ao encerrar os períodos trimestrais, a parcela relativa às subvenções foi transferida da conta de reservas de lucros para a reserva de incentivos fiscais, conforme determinado no art. 30, da Lei 12.973/14. Tudo isso está registrado nos balancetes elaborados internamente pela Recorrente como parte do processo de reapuração da contabilidade, como já esclarecido à exaustão nestes autos.

Ressalte-se que não é possível verificar tais lançamentos na contabilidade apresentada nas ECF dos exercícios de 2016 e 2017, pois, como esclarecido exaustivamente nestes autos, tais dados devem ser importados das respectivas ECD, as quais, por vedação imposta pela própria RFB, não podiam ser retificadas.

(...)

Ainda assim, a Recorrente efetuou os lançamentos de correção na EDC/2019, com coincidência de datas e valores, consistindo em reclassificações da conta de reservas de lucros para a conta de reserva de incentivos fiscais²² (doc. 3).

(...)

O esclarecimento acima também se contrapõe à crítica feita pela DTJ06, sobre a mácula ao regime de competência. A contabilização considerada pela Recorrente para reconhecimento das subvenções²³, possibilitou que tais valores transitassem, de fato, em resultado na competência correta. Só não foram constituídas as reservas nesse mesmo período, em razão da impossibilidade de retificação da ECD, além de ser procedimento autorizado por norma contábil²⁴.

(...)

Das informações acima fica claro que, muito distante da alegação feita pela DTJ06, as receitas de subvenção para investimento, de fato, transitaram pelo resultado da Recorrente, por meio de redução do ICMS, conforme demonstrado nos lançamentos de correção efetuados em 2019.

(...)

Realce-se, ainda, em complemento aos esclarecimentos acima, que de dezembro/2016 a janeiro/2019, não houve distribuição de nenhum montante aos sócios da Recorrente, por qualquer que seja a modalidade.

(...)

II. c.ii) Ausência de Prejuízo – Bis in Idem – Adição: 2019

15. Por fim, importa destacar que a Recorrente distribuiu parte dos valores registrados em conta de reserva de lucros, com adição desta quantia ao lucro real, o que denota a ausência de prejuízo ao erário quanto aos valores levados a tributação e, noutro turno, invalida a exigência de IRPJ e CSLL com relação a este montante.

Nesse sentido, sabe-se que enquanto a subvenção for mantida em conta de reserva, ela é apenas controlada na parte B do LALUR, sem que haja tributação.

Se a conta de reserva for alterada, como ocorre na distribuição de lucro, os valores controlados na parte B deverão ser adicionados ao lucro real, com registro na parte A do LALUR (fls. 20917/20940) e, por consequência, levados à tributação.

Foi justamente isto que aconteceu no caso. Em 2019, a Recorrente distribuiu lucro e adicionou a quantia de R\$ 23.300.000,00 ao lucro real do referido ano-base. Veja-se o registro realizado na parte A do LALUR (fls. 20976/20978):

Relatório de Impressão de Pastas e Fichas					
Nome Empresarial: TERRA ATACADO DISTRIBUIDOR LTDA					
Período da Escrituração: 01/01/2019 a 31/12/2019		CNPJ: 05.813.685/0001-09		SCP:	
Registro M030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro					
Data Selo Inicial	Data Selo Final	Período de apuração			
01/01/2019	31/12/2019	R12 - Dezembro			
Registro M300 - Demonstração do lucro Real					
Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Tipo de relacionamento	Valor	Histórico
25	Realização de reserva de reavaliação	A	Sem relacionamento		
28	Prêmios da emissão de debêntures - destinação diversa	A	Sem relacionamento		
29	Doações e subvenções para investimento - destinação diversa	A	Com uma Conta da Parte B	23.300.000,00	Realização da reserva de subvenção de investimentos na memória de cálculo
Registro M305 - Conta da Parte B do e-Lalur					
Código da Conta da Parte B	Valor Total dos Lançamentos	D/C			
Subvenção para investimento	23.300.000,00	D			
29.05	Doações e subvenções - art. 30, § 2º, da Lei nº 12.350/2010	A	Sem relacionamento		

Este relatório foi gerado pela Sistema Público de Escrituração Unificada – SPED

Versão 8.0.0 do Utilizador

Página 1487 de

(...)

Nem se diga, como constou no v. acórdão recorrido, que não teria sido demonstrado que o valor levado à tributação em 2019, de R\$ 23.300.000,00, se referiria às infrações ora combatidas (fls. 21011).

Ora, os registros realizados pela Recorrente são claros e fazem expressa menção à subvenções. A afirmação feita pela DTJ06, sem qualquer fundamentação, é leviana e facilmente superada pelos documentos probatórios acostados aos autos.

Ainda, assim e, apenas para estancar qualquer sombra de dúvida sobre a origem e natureza desses lançamentos, a Recorrente apresenta documentação complementar, extraída de informações já colacionadas aos autos, com todo o “caminho” de todas as subvenções por ela registradas em conta de reserva de lucro, até o momento em que a quantia de R\$ 23.300.000,00 é subtraída dessa reserva para inclusão na parte A do LALUR (doc. 4).

Vê-se, assim, que, como o saldo da conta de reserva de subvenção para investimento foi oferecido à tributação em 2019, não houve prejuízo ao erário com relação à quantia de R\$ 23.300.000,00, sendo completamente descabida a glosa realizada para os anos de 2016 e 2017 em tal montante.

(...)

Como demonstrado acima, parte do valor de subvenção foi acrescido ao lucro real de 2019 e, assim, levado a tributação. Ainda que tal acréscimo não tenha resultado na apuração de efetivo saldo a pagar de IRPJ e CSLL, houve, por conta disso, redução do prejuízo fiscal a que a Recorrente teria direito naquele período.

(...)

17. E não é só. O v. acórdão afirma, ainda, que o valor de R\$ 23.300.000,00, levado à tributação em 2019, corresponderia à situação de postergação do pagamento de exigências fiscais relativas aos anos de 2016 e 2017 (fls. 21010).

Tal alegação se contrapõe ao próprio regramento da subvenção que autoriza sua tributação apenas no momento em que ocorre a distribuição dos valores registrados em reversa de lucro.

Ora, independentemente dos ajustes de correção realizados pela Recorrente, estes sim relacionados aos anos de 2016 e 2017, a efetiva distribuição de lucro, ocorreu apenas em 2019.

(...)

II. d) Outras Exclusões – Lançamentos de Correção

19. Da mesma forma, os valores registrados sob a rubrica de “Outras Exclusões” não poderão ser desconsiderados, eis que decorrentes de ajustes manuais realizados pela Recorrente para a adequação dos livros contábeis e fiscais aos lançamentos de correção realizados em 2019, o que impõe a reforma do v. acórdão também com relação a esta questão. Explica-se.

Como já dito nos autos, a Recorrente identificou erros significativos nos seus registros contábeis que comprometiam sua escrituração e, por isso, não refletiam, com a devida precisão, a realidade econômica da empresa.

Com o objetivo de ajustar tais informações, a Recorrente, em 2018, realizou trabalho de reelaboração de lançamentos com relação ao período compreendido entre 01/01/2015 e 31/12/2017, com apoio de consultores especializados.

Por esse motivo, fundamentando-se nos termos do Pronunciamento Contábil nº 23, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a Recorrente realizou diversos ajustes contábeis, nos termos do item 45 da Resolução NBC TG 23 (R2) do Conselho Federal de Contabilidade²⁵, que redundaram no refazimento das demonstrações contábeis desde o período mais remoto que seria praticável.

Com isso, a Recorrente alcançou novos resultados contábeis que foram utilizados para a apuração dos efetivos tributos devidos nos períodos corrigidos (fls. 11265/20978), inclusive com relação aos anos de 2016 e 2017.

E, por identificar base tributável superior àquela anteriormente apurada, a Recorrente incluiu os saldos ajustados de IRPJ e de CSLL em parcelamentos ordinários, que seguem sendo regularmente quitados (doc. 1).

É importante registrar, novamente, que apesar de todo o trabalho de correção realizado pela Recorrente, não era mais possível a substituição dos arquivos relativos às Escrituração Contábil Digital – ECD, já enviados ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Por essa razão, os efeitos contábeis cumulativos relativos aos ajustes de correção dos erros identificados nos livros originais da Recorrente foram lançados, conforme orientação do próprio manual da ECD²⁶, no Patrimônio Líquido da empresa, no arquivo submetido para o ano-calendário de 2019 (fls. 20976/20978).

O ponto de partida para o preenchimento das ECF retificadoras foi baseado nas informações transportadas da ECD e, a partir daí, a Recorrente valeu-se das linhas “Outras Adições – Qualquer Indicador de Relacionamento” e “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” para adequar o lucro contábil ao que seria o seu valor correto, vis a vis à contabilidade corrigida.

Ou seja, os ajustes aqui tratados não possuem conotação tributária propriamente dita, como seria no caso de receitas isentas ou de despesas indedutíveis, mas tiveram mera natureza

corretiva para ajuste do lucro contábil, sem alterar manualmente o bloco de informações correspondente à ECD.

(...)

Fato é, portanto, que os valores compreendidos no tópico fiscal “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” correspondem a despesas dedutíveis que, por serem extemporâneas, foram lançadas como exclusão na reconstrução de apuração realizada nos anos de 2016 e 2017.

Tais esclarecimentos, contudo, não foram considerados pelo AFRFB – que tinha acesso à escrituração digital da Recorrente – nem pela DTJ06 que, de forma singela, apenas afirmou que a origem de tais valores não teriam sido esclarecida (fls. 21012)

Este posicionamento deverá ser revisto, eis que se contrapõe aos registros fiscais e contábeis de correção efetuados pela Recorrente, além de contrariar o primado da verdade material.

Além disso, o ônus de provar que tais exclusões seriam descabidas, é exclusivo do AFRFB, o que não ocorreu neste caso.

Tem-se, portanto, que os valores da glosa “outras exclusões” se referem a despesas não apropriadas no tempo certo, tais como os valores de PIS e COFINS dos períodos, cuja retificação (ECF) e ajustes (ECD/2019) foram feitos de acordo com a IN 1770/2017, motivo pelo qual é de rigor o cancelamento integral também deste item de lançamento.

20. E não para por aí. Ainda que se seja mantida a glosa aqui tratada, o que se admite por amor ao debate, o lançamento de ofício deverá ser ajustado para, no mínimo, excluir, da exigência fiscal, os valores de IRPJ e CSLL, apurados nos anos de 2016 e 2017, que estão sendo parcelados pela Recorrente. (doc. 1).

Note-se, por importante, que ao analisar essa questão, a DTJ06 desconsiderou os parcelamentos noticiados pela Recorrente por entender que os valores parcelados de IRPJ e de CSLL seriam inferiores àqueles apurados pela Recorrente na ECF, entendendo não haver correlação entre eles (fls. 21012/21013).

Tal assertiva, porém, é facilmente rechaçada, ao se observar que a DTJ06 não ponderou, nesse comparativo, que a Recorrente havia realizado pagamentos parciais de IRPJ e de CSLL com relação aos trimestres de 2016 e 2017.

Com isso, há, de fato, distinção entre o valor apurado de IRPJ e de CSLL nos exercícios em análise e aquele efetivamente devido – objeto de parcelamento – obtido depois da subtração das quantias já recolhidas aos cofres públicos.

Ou seja, a DTJ06 deveria considerar, em seu comparativo, os valores pagos pela Recorrente nos anos de 2016 e 2017, não somente o apurado. Sem isso, a conta, por óbvio, não fecha.

Destaque-se, por importante, que a Recorrente já havia apresentado, em impugnação, cópia dos comprovantes de pagamento aqui tratados (fls. 11235/11254), os quais foram, inclusive, considerados pela DTJ06 para o reconhecimento da decadência de parte da exigência fiscal (20997).

Agora, em complemento, a Recorrente colaciona as respectivas DCTF, onde há menção expressa (i) dos valores apurados de IRPJ e CSLL; (ii) das quantias recolhidas aos cofres públicos e (iii) do saldo devedor dos tributos aqui tratados (doc. 5)

Note-se, no quadro comparativo abaixo, que o valor parcelado corresponde, com exatidão, ao saldo devedor de IRPJ e CSLL declarados pela Recorrente:

Valores de IRPJ					
Parcelamento		DCTF			
Período	Valor	Período	Total Declarado	Valor Quitado	Saldo Devido
01/10/2016	236.965,35	mar/17 (doc. 5 - pág. 10)	258.286,32	21.320,97	236.965,35
01/01/2017	125.900,65	jun/17 (doc. 5 - pág. 10)	144.632,32	18.731,67	125.900,65
01/04/2017	209.859,39	set/17 (doc. 5 - pág. 9)	228.643,38	18.783,38	209.859,39

Valores de CSLL					
Parcelamento		DCTF			
Período	Valor	Período	Valor	Valor Quitado	Saldo Devido
01/10/2016	166.391,86	mar/17 (doc. 5 - pág. 14)	176.227,42	9.835,56	166.391,86
01/01/2017	146.215,48	jun/17 (doc. 5 - pág. 14)	155.118,88	8.903,40	146.215,48
01/04/2017	161.843,23	set/17 (doc. 5 - pág. 13)	170.765,47	8.922,24	161.843,23
01/07/2017	85.270,48	dez/17 (doc. 5 - pág. 13)	94.272,67	9.002,19	85.270,48

21. Assim, refutadas as alegações da DTJ06 também com relação a esse ponto, o v. acórdão recorrido deverá ser reformado para, no mínimo, excluir da exigência fiscal os valores comprovadamente parcelados pela Recorrente.

III – O PEDIDO

22. Diante de todo exposto, requer-se seja:

(i) conhecido e provido o recurso voluntário, reformando-se parcialmente o acórdão a quo, a fim de que seja:

(a) cancelada integralmente a exigência fiscal, consistente nos lançamentos de IRPJ e de CSLL, além de todas as condenações deles advindas, em razão das razões acima expostas, ou, quando menos,

(b) cancelada parcialmente a exigência fiscal, para exclusão do montante de R\$ 23.300.000,00, já oferecido à tributação e, ainda, dos valores parcelados pela Recorrente; e, de qualquer forma,

(ii) improvido o recurso de ofício, mantendo-se o v. acórdão a quo quanto ao cancelamento de parte da autuação fiscal.

VOTO

Lizandro Rodrigues de Sousa – relator

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).”

No caso, o Acórdão recorrido deu “parcial provimento à Impugnação”, acatando a prejudicial de decadência levantada pela defesa, no que se refere ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2016, e erro na apuração da base de cálculo no 4º trimestre de 2017, reduzindo o crédito tributário no montante de R\$ 11.827.238,35, segundo demonstrativo abaixo dos valores exonerados:

1o TRIM 2016	IRPJ	1.325.851,78	CSLL	477.306,64
	MULTA 75%	994.388,84	MULTA 75%	357.979,98
2o TRIM 2016	IRPJ	1.069.885,85	CSLL	385.158,90
	MULTA 75%	802.414,39	MULTA 75%	288.869,17
3o TRIM 2016	IRPJ	2.225.670,63	CSLL	801.241,43
	MULTA 75%	1.669.252,97	MULTA 75%	600.931,07
4o TRIM 2017	IRPJ	349.607,86	CSLL	123.698,83
	MULTA 75%	262.205,90	MULTA 75%	92.774,12
		8.699.278,21	3.127.960,14	
		Valor exonerado na DRJ = 11.827.238,35		

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que os valores exonerados estão abaixo do limite legal. Desta forma, não conheço do recurso de Ofício.

O recurso voluntário é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Os fundamentos da autuação decorrem da constatação de que na composição do Lucro Real trimestral haveria exclusões sem justificativa idônea apresentada pela contribuinte. Os valores das reduções expurgadas que resultaram na acusação fiscal, foram divididas entre ‘DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO’ e ‘OUTRAS EXCLUSÕES - QUALQUER INDICADOR DE RELACIONAMENTO.’.

Através de Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF de 09/12/2020, foi perquirido a “Apresentar os comprovantes que deram origem aos lançamentos efetuados a título de “Doações e Subvenções para Investimento” e “Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento” registrados como Exclusão da Apuração do IRPJ e da CSLL no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e no Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – LACS (Parte-A), da Escrituração Fiscal Digital -ECF, bem como, o demonstrativo dos lançamentos individuais registrados no Livro Diário da Escrituração Contábil Digital -ECD, correspondentes aos totais trimestrais dos períodos de 2016 e 2017, informando a base legal das referidas exclusões.”.

Em resposta, o então fiscalizado anexou documentos, alegando que ajustou equívocos cometidos em seus registros contábeis. Afirmou que teve de realizar ajustes manuais na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, com o objetivo de conciliá-la com as informações contidas na Escrituração Contábil Digital – ECD, que não poderiam mais ser retificadas, de acordo com o disposto no art. 7º, da Instrução Normativa RFB nº 1.774/17. Nos termos da Recorrente:

Parte desses lançamentos manuais, cujas naturezas não permitiram alocação em outras linhas, foram efetuados nas linhas de “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” e “Outras Adições – Qualquer Indicador de Relacionamento”, ora questionados.

E mais do que isso. Em razão de tais erros contábeis, não é possível fazer a correlação dos valores lançados na ECD, a título de “Doações e Subvenções para Investimento”, com as quantias excluídas na ECF (ajustes manuais), sem o auxílio da documentação de apoio elaborada pela Requerente em trabalho de consultoria externa. (...)

“Doações e Subvenções para Investimento” - Anos de 2016 e 2017

Antes de tudo, importa destacar que, nos anos de 2016 e 2017, a Requerente se beneficiou de uma série de incentivos fiscais estaduais, cujas receitas são passíveis de exclusão de tributação, tal como previsto na Lei Complementar 160/17 e no Convênio ICMS 190/17 (§4º, da Cláusula Primeira).

E, seguindo a legislação de regência, tais benefícios foram excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob a rubrica de “Doações e Subvenções para Investimento”. Esta é a origem das exclusões tratadas neste subitem.

Porém, como detalhado acima, não é possível indicar, na escrituração fiscal apresentada, os lançamentos individuais que resultaram nos valores excluídos a esse título.

Por esse motivo, a Requerente apresenta a essa d. fiscalização, os documentos que embasaram o reprocessamento da contabilidade dos anos de 2016 e 2017, com enfoque especial na identificação e detalhamento de todas as exclusões efetivadas a título de “Subvenções para Investimento”, conforme detalhamento abaixo: (...)

Em complemento às informações prestadas na carta resposta, a Requerente passa a tecer os cabíveis esclarecimentos sobre os lançamentos por ela efetuados, nos anos de 2016 e 2017, a título de "Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento" nos termos abaixo deduzidos.

Conforme já elucidado em esclarecimento a esta fiscalização, em decorrência de trabalho de auditoria contratado pela Requerente, no ano de 2018 foram identificados lançamentos equivocados em seus livros contábeis, os quais não refletiam, com a devida precisão, a realidade econômica da empresa. (...)

Todavia, conforme exposto no esclarecimento anterior, àquela época, não se fazia possível a substituição dos arquivos relativos às Escrituração Contábil Digital - ECD, já enviados ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

Por essa razão, os efeitos contábeis, cumulativos, relativos aos ajustes de correção dos erros identificados nos livros originais da Requerente foram lançados, conforme orientação do próprio manual da ECD, no Patrimônio Líquido da empresa, no arquivo submetido para o ano-calendário de 2019.

Para realizar o preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal- ECF, haja vista que o ponto de partida deste procedimento está em realizar a carga dos dados da ECD, a Requerente valeu-se de linhas “Outras Adições – Qualquer Indicador de Relacionamento” e “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento”, ora fiscalizadas, para adequar o lucro contábil ao que seria o seu valor correto, vis a vis à contabilidade corrigida.

Ou seja, os ajustes aqui tratados não possuem conotação tributária propriamente dita, como seria no caso de receitas isentas ou de despesas indedutíveis, mas tiveram o fito de correção do lucro contábil, sem alterar manualmente o bloco de informações correspondente à ECD.

(...)

Em análise dos argumentos e documentos anexados os autuantes concluíram que a empresa não efetuou lançamentos contábeis tendo como contrapartida as contas de resultado, ou relacionamento, inclusive com as Contas de Reservas, decorrentes das exclusões lançadas no LALUR, sob o código 106.05 -Doações e Subvenções, tendo como amparo legal o art. 30 da Lei 12.350/2010. Nos seus termos (TVF):

A análise das informações e dos documentos prestados pela empresa nas Respostas ao TIF nº 1 e anexados ao Dossiê digital mencionado, os quais também fazem parte do presente termo, constatamos que a empresa não efetuou lançamentos contábeis tendo como

contrapartida as contas de resultado, ou relacionamento, inclusive com as Contas de Reservas, decorrentes das exclusões lançadas no LALUR, sob o código 106.05 -Doações e Subvenções, tendo como amparo legal o art. 30 da Lei 12.350/2010, a seguir reproduzido: (...)

Ainda, com relação aos registros e lançamentos contábeis da exclusão efetuada nos períodos, a título de Doações e Subvenções para Investimentos, a empresa não efetuou registros em Conta de Reserva de Lucros, nos termos estabelecidos pelo artigo 30, da Lei nº 12.973 de 2014, a seguir reproduzido, sendo:

Destacou ainda o TVF que, “da análise efetuada nos registros das ECFs retificadoras das Contas do Balanço Patrimonial dos períodos de 2016 e 2017, tendo como finalidade de verificar os lançamentos contábeis na Conta de “Reserva de Lucros – Doações e Subvenções para Investimento”, constatamos a inexistência de registros nos períodos, conforme os Balanços Patrimoniais”.

No que se refere aos lançamentos a título de “Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento” e “Ajustes Exercícios Anteriores – Lançamentos Extemporâneos”, a fiscalizada defendeu que os efeitos contábeis, cumulativos, relativos a ajustes de correção dos erros identificados nos livros originais da Requerente foram lançados, conforme orientação do próprio manual da ECD, no Patrimônio Líquido da empresa, no arquivo submetido para o ano-calendário de 2019. E que os novos resultados contábeis foram utilizados para a apuração dos efetivos tributos devidos nos períodos corrigidos, tributos esses que, como já apontado, estão sendo devidamente recolhidos, com os seus acréscimos legais, em parcelamento ordinário.

Mas, em contraposição, o TVF entendeu que “em relação a comprovação das Exclusões do Lucro Líquido a título de **“Qualquer Indicador de Relacionamento” e “Ajustes de Exercícios Anteriores – Lançamentos Extemporâneos”**, “constatamos que a empresa, também não comprovou os lançamentos da escrituração contábil das referidas exclusões, tão pouco, apresentou documentação pertinente aos registros.”.

Cabe afastar a alegação do Recorrente de nulidade da Decisão Recorrida, por suposta inovação do critério para o lançamento. Defende o Recorrente que a “única crítica feita no TVF, para embasar a exclusão dos valores escriturados pela Recorrente a título de subvenção foi baseado na *suposta* ausência de escrituração dos registros em conta de reserva de lucros, no termos estabelecidos no art. 30, da Lei nº 12.973/2014.” E que, em consequência, “houve inovação de critério jurídico pela DRJ na fundamentação da autuação por glosa de exclusão de subvenções de investimento”.

A própria DRJ reproduz trechos do TVF que deixam claro que houve, originalmente, dois motivos para a glosa: não comprovação de lançamento em conta de resultado como meio de segregação específica da receita recebida; e não comprovação de apropriação em Reserva de Lucro. Nos termos da DRJ:

considero que duas condições contábeis, adotadas concomitantemente, devam ser satisfeitas, sem as quais não há meios para se pleitear a dedução tributária pretendida a título de subvenção para investimentos:

1. Lançamento em conta de resultado como meio de segregação específica da receita recebida; e

2. Apropriação em Reserva de Lucro, de modo que o incentivo fiscal não seja objeto de distribuição de dividendos.

Na espécie, diferentemente do que deduz a defesa, a fiscalização, nas razões que resultaram na autuação, deixou explícito não apenas a falta da constituição da reserva de lucros, mas a presença das duas irregularidades citadas, de modo que ambas concorreram para causar a imputação atacada. Destaco trecho do TVF:

[...] A análise das informações e dos documentos prestados pela empresa nas Respostas ao TIF nº 1 e anexados ao Dossiê digital mencionado, os quais também fazem parte do presente termo, constatamos que a empresa não efetuou lançamentos contábeis tendo como contrapartida as contas de resultado, ou relacionamento, inclusive com as Contas de Reservas, decorrentes das exclusões lançadas no LALUR, sob o código 106.05 -Doações e Subvenções, tendo como amparo legal o art. 30 da Lei 12.350/2010 [...] (destaquei)

Aliado à questão, também não vislumbro que, em relação à reserva de lucros, estou tratando de uma mera formalidade a ponto de ser desnecessária, que assim poderia ser constituída a qualquer tempo pela contribuinte (in casu, dois anos após a ocorrência da contabilização da subvenção de investimentos). Para tanto, chamo a atenção para as determinações do § 4º, do art. 112, da IN nº 1.515/20141:

(...)

Em sede de Impugnação e Recurso Voluntário não foram trazidos pelo Recorrente documentos contábeis relativos aos anos calendário 2016 e 2017, que comprovassem contrapartida em contas de resultado, ou relacionamento, inclusive com as Contas de Reservas, decorrentes das exclusões lançadas no LALUR, tanto para os valores excluídos sob a rubrica de “Subvenções” quanto de “Outras Exclusões”. Desta forma, procedente a glosa.

A própria Recorrente alegou a impossibilidade de estabelecer, na escrituração contábil, correlação dos valores lançados na ECD, a título de “Doações e Subvenções para Investimento”, com as quantias excluídas na ECF (ajustes manuais).

E mais do que isso. Em razão de tais erros contábeis, não é possível fazer a correlação dos valores lançados na ECD, a título de “Doações e Subvenções para Investimento”, com as quantias excluídas na ECF (ajustes manuais), sem o auxílio da documentação de apoio elaborada pela Requerente em trabalho de consultoria externa. (...)

Desta forma, ineficaz qualquer tentativa de demonstrar por valores sintéticos e globais, sem escrituração contábil e/ou documentação de suporte, e que teriam sido adicionados na escrituração fiscal de ano calendário posterior (2019), que a origem dos valores excluídos advém de subvenções governamentais que não transitaram pelo resultado de 2016 e 2017. Esta é a proposta do Recorrente, que alega se apoiar em trabalho de consultores externos. Mas, necessária a retificação da contabilidade dos anos calendários 2016 e 2017 e a demonstração de que os valores excluídos referir-se-iam a receitas contabilizadas.

Quanto à alegação de que os valores excluídos foram adicionados em período posterior (em especial, na contabilidade fiscal referente ao ano-calendário 2019), adiro aos fundamentos da DRJ, e reproduzo a seguir seus termos como razão de decidir, que entendeu que

não houve a comprovação da tributação necessária, segundo o regime de competência, dos valores excluídos em 2016 e 2017.

(...)

3 DAS ESCRITURAÇÕES EXAMINADAS PELA FISCALIZAÇÃO

Ponto seguinte, alega-se em síntese que a fiscalização desconsiderou os ajustes realizados pela contribuinte nas Escriturações Fiscais (ECF) referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017. Aduz que tais ajustes foram manejados em 2019 e, no entanto, teriam sido ignorados pela auditoria.

A bem da verdade, não vejo a questão desta forma. De fato, a fiscalização tomou conhecimento das citadas retificações ativas das ECF's entregues espontaneamente pela contribuinte (informação explícita no TVF), entretanto, ao examinar os dados preenchidos nestes documentos entendeu que não eram dotados de suficiência para ilidir a acusação fiscal.

Embora a contribuinte possa não concordar com o resultado da análise, não vejo como afirmar que nem sequer se tomou conhecimento de tais documentos retificadores. Pela clareza, transcrevo trecho do veredicto fiscal que deixa claro a inconsistência da declaração da defesa:

[...] DA ANÁLISE DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – SPED ECF

De acordo com os relatos acima, a empresa apresentou os Recibos de Entrega das Escrituração Fiscal Digital — SPED ECF, dos períodos de 2016 e 2017, em 20/06/2017 e 26/07/2019 respectivamente. Porém, deixou de apresentar os recibos da SPED ECF retificadoras, referente aos períodos de 2016 e 2017, conforme os registros a seguir estão reproduzidos, sendo: (destaquei)

Fato decorrente, compreendo que somente a circunstância de a contribuinte ter feito ajustes em sua escrituração tempestivamente não necessariamente conduz à conclusão de que os termos da acusação fiscal improcedem.

Digno de nota que a ausência da possibilidade de retificação das ECD's não pode se constituir em circunstância geradora de tributação, contudo o que se espera é que os ditos ajustes realizados nas ECF's estejam em consonância com a legislação vigente e não importem em indevido afastamento de receitas tributáveis.

É justamente este aspecto que passo a examinar.

4. DA EXCLUSÃO DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

Quanto às glosas, há primeiramente insurgência contra a indedutibilidade da rubrica 'Doações e Subvenções para Investimento', com base nos seguintes argumentos:

1. Que teria efetuado o devido registro na conta 'Reserva de Lucros' em coincidência de datas e valores nas escriturações de 2019;
2. Que a acusação neste aspecto lastreia-se exclusivamente na falta de lançamento contábil desta contrapartida;
3. Que este seria um dever meramente formal;
4. Que como não houve distribuição de lucros, seria desnecessária a constituição da reserva de lucros;
5. Que foram refeitos os lançamentos contábeis e fiscais dos anos de 2016 e 2017, dentre eles os relativos à subvenção para investimento;

6. Que, diante da retificação das ECF's correspondentes, fez-se constar os valores apurados rotulados como subvenção em consonância com a conta de reserva de lucros nos correspondentes balancetes;
7. Que a partir de então, pode-se excluir da apuração do lucro real dos trimestres dos anos de 2016 e 2017 os valores referentes à reserva de subvenção para investimento;
8. Que a ausência de retificação das ECD's dos anos de 2016 e 2017 não podem resultar em fundamento para o lançamento, posto haver proibitivo legal para substituição da escrituração contábil;
9. Que na ECD do ano de 2019 realizou o registro em conta de reserva dos valores de 2016 e 2017;
10. Que não houve prejuízo arrecadatário, porquanto em 2019 teria adicionado à apuração fiscal o montante de R\$ 23.300.000,00; e
11. Que desconsiderar este procedimento em 2019, importaria em dupla tributação.

Adentrando à abordagem, pontuo que o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (mesmo com os parágrafos acrescentados pela Lei Complementar nº 160, de 2017) não dispensa o cumprimento dos princípios e regras contábeis previstos na legislação vigente ao tempo dos fatos, particularmente aquelas que regulam a escrituração dos valores recebidos a título de subvenção para investimento e o posterior lançamento em conta de reserva de lucros específica.

Após a Lei nº 11.638, de 2007, a subvenção governamental deixou de ser creditada diretamente no patrimônio líquido, exigindo-se reconhecê-la como receita ao longo do período, nº regime de competência, para dar-lhe tratamento contábil condizente com sua natureza, em observância aos padrões internacionais de contabilidade.

Nesse sentido, cumpre reproduzir alguns trechos do Pronunciamento Técnico CPC 07(R1), aprovado em 05/11/2010, o qual diz respeito ao alcance e a definições contábeis relacionados à Subvenção e Assistência Governamentais:

Alcance 1.

Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental.

(...)

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas

obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

(...)

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados. (...) (destaquei)

À vista da regulamentação contábil, entendo que não restem dúvidas que a subvenção passou a ser tratada como receita, pois, efetivamente, representa acréscimo patrimonial para a sociedade, resultado de transferência financeira do Poder Público, sob diferentes formas, não só restrita ao repasse em dinheiro. Essa receita poderá ser tributada ou não, conforme previsto na legislação tributária.

Reconhecida a subvenção para investimento como receita, pelo regime de competência, esta passa a integrar o resultado do período de apuração e, por consequente, o lucro líquido. Na hipótese de resultado positivo, é feito o lançamento contábil a crédito na conta lucros acumulados. Por último, ocorre a contabilização de valores na reserva de incentivos fiscais, em contrapartida à conta lucros acumulados, até o limite da subvenção correspondente ao período.

Além disso, enquanto requisito para excluir a subvenção para investimento da determinação do lucro real, a Lei n.º 12.973, de 2014, estipulou a constituição obrigatória de reserva de lucros, possibilitando o registro e controle dos valores outorgados pelo ente estatal.

Disso tudo, deduz-se que para a exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real, a título de subvenções para investimento, é pressuposto que os valores correspondam ao que foi contabilizado a crédito na demonstração do resultado. Sob o aspecto tributário, não há sentido em excluir valores que não mostrem equivalência com as receitas da pessoa jurídica que integram o resultado do exercício.

Por tais razões, em síntese, considero que duas condições contábeis, adotadas concomitantemente, devam ser satisfeitas, sem as quais não há meios para se pleitear a dedução tributária pretendida a título de subvenção para investimentos:

1. Lançamento em conta de resultado como meio de segregação específica da receita recebida; e
2. Apropriação em Reserva de Lucro, de modo que o incentivo fiscal não seja objeto de distribuição de dividendos.

Na espécie, diferentemente do que deduz a defesa, a fiscalização, nas razões que resultaram na autuação, deixou explícito não apenas a falta da constituição da reserva de lucros, mas a presença das duas irregularidades citadas, de modo que ambas concorreram para causar a imputação atacada. Destaco trecho do TVF:

[...] A análise das informações e dos documentos prestados pela empresa nas Respostas ao TIF nº 1 e anexados ao Dossiê digital mencionado, os quais também fazem parte do presente termo, constatamos que a empresa não efetuou lançamentos

contábeis tendo como contrapartida as contas de resultado, ou relacionamento, inclusive com as Contas de Reservas, decorrentes das exclusões lançadas no LALUR, sob o código 106.05 -Doações e Subvenções, tendo como amparo legal o art. 30 da Lei 12.350/2010 [...] (destaquei)

Aliado à questão, também não vislumbro que, em relação à reserva de lucros, estou tratando de uma mera formalidade a ponto de ser desnecessária, que assim poderia ser constituída a qualquer tempo pela contribuinte (in casu, dois anos após a ocorrência da contabilização da subvenção de investimentos). Para tanto, chamo a atenção para as determinações do § 4º, do art. 112, da IN nº 1.515/20141:

[...]

Seção XXIV

Das Subvenções para Investimento

Art. 112. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no art. 193 dessa Lei, que somente poderá ser utilizada para:

[...]

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do imposto, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.(destaquei)

Analisando o contexto em exame, é observável que, contrariando tal dispositivo, a contribuinte, ainda que tenha escriturado com coincidência de datas e valores em 2019, objetivamente descumpriu o regime de competência na contabilização da dita reserva, posto que a regra impositiva é que esta tenha sido consolidada até 31 de dezembro do ano em curso, o que acabaria por proibir seu registro de forma retroativa tal como foi feito.

Relembro que a interpretação de requisitos relacionados a isenções fiscais (em correspondência com o ocorrido), segundo norma extraída do inc. II, do art. 111, do CTN, deve ser manejada de forma literal e, como tal, não se coaduna com a desnecessidade da reserva de lucros (mesmo sem a ocorrência da distribuição de dividendos), uma vez que a correta contabilização seja um dos pressupostos instituídos em lei para que seja concedido o afastamento da referida receita do Lucro Real.

Anoto também incoerência na argumentação trazida pela defesa sobre o lócus de registro contábil da reserva. É que o TVF declara que ela não foi constituída em ambos os períodos anuais sujeitos à lançamento tributário. A contribuinte, por sua vez, mesmo contradizendo esta conclusão fiscal, traz ao processo balancetes que não integram a composição do Balanço Patrimonial das Escriturações Fiscais entregues em 2019. Identifico a fragilidade do documento face ao que foi declarado nas ECF's retificadas:

Informações trazidas pela defesa – BALANCETES

4º trimestre de 2016:

BALANCETE		EXERCÍCIO SOCIAL: 2016		Folha: 1	
Data de Emissão: 10/12/2019		Período: 01/10/2016 a 31/12/2016			
Empresa: TERRA ATACADO		CNPJ: 05.813.685/0001-09			
Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Final	
4015 - LUCROS ACUMULADOS	103.314.934,42 C	97.732.319,90	66.475.378,17	72.057.992,69 C	
200036 - RESERVA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	33.570.664,95 C	0,00	4.966.498,68	38.537.163,63 C	
2000040 - LUCRO/PREJUÍZO ACUMULADO	69.744.269,47 C	97.732.319,90	61.508.879,49	33.520.829,06 C	

1º trimestre de 2017:

BALANCETE		EXERCÍCIO SOCIAL: 2017		Folha: 1	
Data de Emissão: 07/01/2022		Período: 01/01/2017 a 31/03/2017			
Empresa: TERRA ATACADO		CNPJ: 05.813.685/0001-09			
Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Final	
4015 - LUCROS ACUMULADOS	78.322.920,26 C	68.330.141,25	68.330.141,25	78.322.920,26 C	
200036 - RESERVA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	38.537.163,63 C	0,00	4.275.697,09	42.812.860,66 C	
2000040 - LUCRO/PREJUÍZO ACUMULADO	35.785.756,63 C	68.330.141,25	64.054.664,22	35.510.959,60 C	

2º trimestre de 2017:

BALANCETE		EXERCÍCIO SOCIAL: 2017		Folha: 1	
Data de Emissão: 07/01/2022		Período: 01/04/2017 a 30/06/2017			
Empresa: TERRA ATACADO		CNPJ: 05.813.685/0001-09			
Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Final	
4015 - LUCROS ACUMULADOS	83.742.155,74 C	64.652.596,23	64.652.596,23	83.742.155,74 C	
200036 - RESERVA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	42.812.860,66 C	0,00	4.449.782,97	47.262.642,93 C	
2000040 - LUCRO/PREJUÍZO ACUMULADO	40.929.256,08 C	64.652.596,23	60.102.914,38	36.479.513,22 C	

3º trimestre de 2017:

BALANCETE		EXERCÍCIO SOCIAL: 2017		Folha: 1	
Data de Emissão: 07/01/2022		Período: 01/07/2017 a 30/09/2017			
Empresa: TERRA ATACADO		CNPJ: 05.813.685/0001-09			
Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Final	
4015 - LUCROS ACUMULADOS	89.450.217,75 C	64.943.784,38	64.943.784,38	89.450.217,75 C	
200036 - RESERVA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	47.262.642,93 C	0,00	4.492.587,50	51.755.030,03 C	
2000040 - LUCRO/PREJUÍZO ACUMULADO	40.187.575,22 C	64.943.784,38	60.451.416,39	37.695.207,22 C	

4º trimestre de 2017:

BALANCETE		EXERCÍCIO SOCIAL: 2017		Folha: 1	
Data de Emissão: 10/12/2019		Período: 01/10/2017 a 31/12/2017			
Empresa: TERRA ATACADO		CNPJ: 05.813.685/0001-09			
Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Final	
4015 - LUCROS ACUMULADOS	94.639.918,17 C	70.031.580,76	70.031.580,76	94.639.918,17 C	
200036 - RESERVA DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS	51.755.030,03 C	0,00	7.020.733,79	58.775.763,82 C	
2000040 - LUCRO/PREJUÍZO ACUMULADO	42.884.908,14 C	70.031.580,76	63.010.846,97	35.864.174,35 C	

Dados extraídos das ECF's (ficha 'L100') – BALANÇO PATRIMONIAL (resumidos no TVF)

Código Conta	Descrição Conta	D/C	SALDO INICIAL 2016	SALDO FINAL 2016
2.03.02	RESERVAS	C	4.890.898,53	5.335.951,73
2.03.02.03	RESERVAS DE LUCROS	C	4.890.898,53	5.335.951,73
2.03.02.03.01	RESERVA LEGAL	C	200.000,00	200.000,00
2.03.02.03.99	OUTRAS RESERVAS DE LUCROS	C	4.690.898,53	5.135.951,73

Código Conta	Descrição Conta	D/C	SALDO INICIAL 2017	SALDO FINAL 2017
2.03.02	RESERVAS	C	5.335.951,73	5.735.915,80
2.03.02.03	RESERVAS DE LUCROS	C	5.335.951,73	5.735.915,80
2.03.02.03.01	RESERVA LEGAL	C	200.000,00	200.000,00
2.03.02.03.99	OUTRAS RESERVAS DE LUCROS	C	5.135.951,73	5.535.915,80

A título exemplificativo, entendo como inconciliável o cotejo entre as contas contábeis 'OUTRAS RESERVAS DE LUCROS' registradas na ECF 2017 com aquelas supostamente contidas em balancetes elaborados pela contribuinte e anexadas na impugnação.

Refletindo sobre outro requisito aderente à exclusão da subvenção para investimento, compreendo que a ideia de neutralidade permeia técnica contábil-tributária que demanda a

contabilização da receita correspondente na demonstração do resultado e ao mesmo tempo permite que se exclua igual valor na apuração do lucro real, denotando, no final das contas, que nada é devido ao fisco em relação ao incentivo fiscal.

Vejo que a contribuinte parece não compreender esta lógica da disposição jurídica. Pelo que certifiquei, ela apenas excluiu do lucro real valores que nem sequer compunham o lucro do imposto de renda dos trimestres de 2016 e 2017. Ou seja, deturpou totalmente o espírito do incentivo fiscal em franco direcionamento à sonegação, posto que utilizou do subterfúgio para diminuir a base de cálculo das demais receitas tributáveis.

Trago como ilustração o 1º trimestre de 2017, onde a exclusão no Lucro Real foi da ordem de R\$ 4.275.697,03, conforme se traduz a ECF correlata:

ID do registro	Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Valor
M300	2	Lucro Líquido Antes do IRPJ	Lucro	90.023,24
M300	9	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	Adição	8.903,40
M300	91.40	Ajustes de exercícios anteriores - lançamentos extemporâneos	Adição	5.900.313,49
M300	93	SOMA DAS ADIÇÕES (RPJ)	Adição	5.909.216,89
M300	106	(-) Doações e subvenções para investimentos	Exclusão	4.275.697,03
M300	168	SOMA DAS EXCLUSÕES (RPJ)	Exclusão	4.275.697,03
M300	169	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO...	Lucro	1.723.543,10
M300	170	(-) Compensação de Prejuízo do Próprio Período - Atividade Rural	Exclusão	0,00
M300	171	LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO...	Lucro	1.723.543,10
M300	175	LUCRO REAL	Lucro	1.723.543,10
M300	178	Lucro Líquido Antes do IRPJ	Lucro	0,00
M300	184	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	Adição	0,00
M300	267	SOMA DAS ADIÇÕES (RPJ)	Adição	0,00
M300	342	SOMA DAS EXCLUSÕES (RPJ)	Exclusão	0,00
M300	343	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO...	Lucro	0,00
M300	344	(-) Compensação do Prejuízo do Próprio Período - Atividades em Geral	Exclusão	0,00
M300	345	LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO...	Lucro	0,00
M300	349	LUCRO REAL	Lucro	0,00

De outro lado, buscando a forma de aferição do valor que gerou o Lucro antes do Imposto de Renda (LAIR) na Demonstração do Resultado do Exercício (DREX) do 1º trimestre de 2017, não é possível encontrar a mesma rubrica na classificação contábil condizente ('outras receitas operacionais') que anularia seus efeitos na tributação:

Descrição	Valor
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	71.291,57
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GE...	98.926,64
RESULTADO OPERACIONAL	98.926,64
RECEITA LÍQUIDA	108.816.748,78
RECEITA BRUTA	101.490.142,72
Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	98.926.642,00
Outras Receitas da Atividade Geral	2.563.500,72
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	7.326.606,06
(-) Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas	1.947.075,91
(-) ICMS	5.151.420,62
(-) COFINS Sobre Receita Bruta	228.109,53
CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	218.676.194,28
CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	218.676.194,28
(-) Custo das Mercadorias Revendidas	218.676.194,28
DESPESAS OPERACIONAIS	89.553,38
DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	89.553,38
(-) Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações	89.553,38
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	110.047.925,52
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	110.047.925,52
(-) Outras Despesas Financeiras	161.715,48
(-) Outras Despesas Operacionais	110.209.641,00
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	27.635,07
(-) Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Atividade Geral)	8.903,40
(-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (Atividade Geral e Rural)	18.731,67

Vê-se objetivamente que a subvenção para investimento não transitou pelo resultado de forma que respeitasse o regime de competência, afrontado claramente as disposições legais já citadas. Anoto que situações similares ocorreram em relação a todos os períodos que foram objeto de lançamento. Aspecto sobre o qual não houve qualquer reclamação, embora tenha constado da fundamentação apresentada pela fiscalização.

Ademais, a contribuinte ainda levanta questão relacionada a dupla tributação. Aduz que teria adicionado ao Lucro Real apurado na ECF do ano-calendário de 2019 a quantia de R\$ 23.300.000,00, como forma de compensar o que deixou de tributar em 2016 e 2017:

Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	Valor	Histórico
2	Lucro Líquido Antes do RPI	Lucro	-29.574.543,58	
8.60	Multas por infrações fiscais	Adição	3.606.603,95	Multas Punitivas
8.65	Multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária	Adição	104,13	Multas de Trânsito
9	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	Adição	0,00	
29	Doações e subvenções para investimento - destinação diversa	Adição	23.300.000,00	Realização da reserva de subvenção de investimentos na memória de cálculo
93	SOMA DAS ADIÇÕES (RPI)	Adição	26.906.708,08	
168	SOMA DAS EXCLUSÕES (RPI)	Exclusão	0,00	
169	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO	Lucro	-2.665.835,50	
170	(-)Compensação de Prejuízo do Próprio Período - Atividade Rural	Exclusão	0,00	
171	LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO	Lucro	-2.665.835,50	
175	LUCRO REAL	Lucro	-2.665.835,50	

Entendo que duas objeções desconstruem a argumentação sob esse aspecto.

Primeiramente, fica patente que a contribuinte deduz seus argumentos no sentido de que seria possível a postergação do pagamento das exigências fiscais referentes aos trimestres de 2016 e 2017 para o ano-calendário de 2019.

Sobre este ângulo, pondero que a legislação de regência, consolidada à época no art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 – tem origem no Decreto-Lei nº 1.598/77, que assim dispõe:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...] § 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Nestes termos, a lei cogita a postergação apenas na hipótese de pagamento futuro do tributo, circunstância inexistente quando é apurado prejuízo fiscal/base negativa de CSLL ou, quando apurado resultado positivo, este é integralmente compensado com prejuízos/bases negativas passados. A lei demanda, portanto, minimamente a apuração de tributo devido nos períodos subsequentes para se cogitar de postergação.

Trago a lume também os fundamentos do Parecer Cosit nº 02/1996 que assim trata da matéria:

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexistência de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento. (destaquei)

No presente caso, verifico que no ano-calendário de 2019, subsequente aos autos de infração, a contribuinte não apurou IRPJ e CSLL a pagar, não podendo assim reclamar como óbice ao trabalho fiscal a falsa circunstância de recolhimento a posteriori, pelo que resultaria em dupla tributação.

Ademais, ainda que assim pudesse proceder, não está demonstrado pela defesa que o montante de R\$ 23.300.000,00 refere-se às infrações ora imputadas, de modo a comprovar a alegada dupla tributação.

5. DAS DEDUÇÕES DA RUBRICA ‘OUTRAS EXCLUSÕES’

A contribuinte abriu tópico específico em seu arrazoadado como forma de afastar a glosa de outra rubrica nominada como “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” também registrada nas ECF’s de 2016 e 2017. Nesse sentido, a sustentação afirma:

1. Que tais valores são decorrentes de ajustes manuais como forma de adequação da contabilidade fiscal aos lançamentos realizados em 2019;
2. Que teriam a finalidade de corrigir a escrituração espelhando a realidade econômica da empresa;
3. Que incluiu os saldos ajustados de IRPJ/CSLL em parcelamento ordinário regularmente quitado;
4. Que seguiu o manual de orientação da ECD;
5. Que os ajustes tratados não possuem conotação tributária;
6. Que “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” são correspondentes a despesas dedutíveis que, por serem extemporâneas, foram lançadas como exclusão na reconstrução de apuração realizada nos anos de 2016 e 2017; e
7. Que o ônus probatório de prova da indedutibilidade destas exclusões é da RFB.

De tudo o que examinei acerca deste ponto, parece-me que a dedutibilidade pretendida não se encontra devidamente esclarecida em sua origem pela contribuinte. Ao contrário do que afirma em seu arrazoadado ônus de provar deduções é de sua responsabilidade. Ao fisco cabe provar as omissões de receitas, o que não é a situação discutida.

A lógica é simples. Os valores que reduzem o tributo devido são determinados e eleitos pelo contribuinte, assim nada mais natural que caber a ele a prova de seu direito de dedução, em estrita consonância ao que prescreve o art. 373 do CPC:

[...]

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

É nesse sentido que Cabral ressalta:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...) Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte (...)2. (destaquei)

Outrossim, o fato de serem despesas dedutíveis, como vem a afirmar a defesa, reclama que se encaixem nos requisitos insculpidos no § 1º, do art. 299, do RIR 1999 no que tange a essencialidade, usualidade e a normalidade dos referidos redutores do lucro tributável para a manutenção da atividade empresarial. O que também não foi demonstrado.

Sob novo prisma, como forma de objetar os lançamentos, alega-se que os valores lavrados a título de “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento” foram submetidos a parcelamento ordinário em momento anterior à atividade fiscal de ofício. A partir das provas carreadas do acordo para pagamento anexadas pela defesa cheguei à conclusão diversa.

De fato, constatei a existência do parcelamento com alguns períodos coincidentes com fatos geradores hospedados neste processo. Todavia, os valores parcelados são menores que aqueles extraídos das ECF's ativas. Veja-se como exemplo o IRPJ parcelado do ano de 2017 em comparação com aqueles valores registrados nas correspondentes escriturações fiscais:

Receita:		0220	Saldo	125.900,65	Receita	125.900,65
P.A./EX		01/01/2017	Juros Mora (%)	18,01	Multa	25.180,13
Índice/Moeda		R\$	TRD (%)	0,00	Juros	22.674,70
Venc.to C.T		28/04/2017	Multa Mora (%)	20,00	Total	173.755,48

TRIBUTOS :	IRPJ	DATA DA CONSOLIDAÇÃO :		01/11/2019	
-------------------	------	-------------------------------	--	------------	--

Receita:		0220	Saldo	209.859,39	Receita	209.859,39
P.A./EX		01/04/2017	Juros Mora (%)	15,47	Multa	41.971,87
Índice/Moeda		R\$	TRD (%)	0,00	Juros	32.465,24
Venc.to C.T		31/07/2017	Multa Mora (%)	20,00	Total	284.296,50

1º trimestre de 2017

ID do registro	Código	Descrição	Valor
N630	1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	1.723.543,10
N630	2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
N630	3	À Alíquota de 15%	258.531,47
N630	4	Adicional	166.354,31
N630	5	DEDUÇÕES	
N630	6	(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
N630	7	(-)Operações de Aquisição de Vale-Cultura(Lei nº 12.761/2012, art. 10)	0,00
N630	8	(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
N630	9	(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
N630	10	(-)Atividade Audiovisual	0,00
N630	11	(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
N630	12	(-)Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 3º)	0,00
N630	13	(-)Atividades de Caráter Desportivo	0,00
N630	14	(-)Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/...	0,00
N630	15	(-)Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência ...	0,00
N630	16	(-)Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade e da Licença...	0,00
N630	16.01	(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (...)	0,00
N630	16.04	(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no...	0,00
N630	16.05	(-)Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividen...	
N630	17	(-)Isenção e Redução do Imposto	0,00
N630	18	(-)Redução por Reinvestimento	0,00
N630	19	(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	0,00
N630	20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	280.253,46
N630	21	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Fede...	0,00
N630	22	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração ...	0,00
N630	23	(-)Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
N630	24	(-)Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	
N630	25	(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	
N630	26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	144.632,32
N630	27	IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUS...	0,00
N630	28	IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

2º trimestre de 2017

ID do registro	Código	Descrição	Valor
N630	1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	1.897.394,14
N630	2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
N630	3	À Alíquota de 15%	284.609,12
N630	4	Adicional	183.739,41
N630	5	DEDUÇÕES	
N630	6	(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
N630	7	(-)Operações de Aquisição de Vale-Cultura(Lei nº 12.761/2012, art. 10)	0,00
N630	8	(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
N630	9	(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
N630	10	(-)Atividade Audiovisual	0,00
N630	11	(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
N630	12	(-)Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 3º)	0,00
N630	13	(-)Atividades de Caráter Desportivo	0,00
N630	14	(-)Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/...	0,00
N630	15	(-)Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência ...	0,00
N630	16	(-)Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade e da Licença...	0,00
N630	16.01	(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (...)	0,00
N630	16.04	(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no...	0,00
N630	16.05	(-)Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividen...	
N630	17	(-)Isenção e Redução do Imposto	0,00
N630	18	(-)Redução por Reinvestimento	0,00
N630	19	(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	0,00
N630	20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	239.705,16
N630	21	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Fede...	0,00
N630	22	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração ...	0,00
N630	23	(-)Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
N630	24	(-)Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	
N630	25	(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	
N630	26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	228.643,37
N630	27	IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUS...	0,00
N630	28	IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

CONCLUSÃO Diante do exposto, não havendo nada mais a acrescentar sobre os pontos controvertidos, em consonância com as razões apresentadas, VOTO no sentido de considerar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação para:

1. Exonerar integralmente os valores devidos a título de IRPJ e CSLL, referentes ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2016;

2. Reduzir, quanto ao 4º trimestre de 2017, os valores devidos a título de IRPJ e CSLL para os seguintes patamares:

a. IRPJ: De R\$ 3.245.728,75, Para R\$ 2.896.120,89; e b. CSLL: De R\$ 1.168.462,35, Para R\$ 1.044.763,52.

assinado digitalmente JULIO LIMA SOUZA MARTINS Relator – Auditor Fiscal Matr. 58475

Discordo da Decisão Recorrida apenas na negativa de consideração dos valores parcelados em momento anterior à tributação de ofício, que adviriam da exclusão de “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento”. A DRJ não critica a comprovação da origem dos valores parcelados, mas a insuficiência para a quitação dos totais lançados. Neste caso, entendo que o mais apropriado é deferir a diminuição do lançamento até o limite do valor parcelado, em momento anterior à autuação, considerando a coincidência de tributo e data do fato gerador.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade, e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para deferir a diminuição do lançamento mantido (principal e acréscimos legais), especificamente referentes a valores lavrados a título de “Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento”, que tenham sido submetidos a parcelamento ordinário em momento anterior à atividade fiscal de ofício, até o limite do valor parcelado, considerando a coincidência de tributo e data do fato gerador.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa