



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720086/2019-37
ACÓRDÃO	1101-001.953 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PANDURATA ALIMENTOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

NULIDADES DO LANÇAMENTO

Não tendo ocorrido qualquer das hipóteses previstas no art. 59 e preenchidos os requisitos formais do art. 10, ambos do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PRELIMINARES. REGIME DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. OPÇÃO PELA APURAÇÃO ANUAL. PROVA INSUFICIENTE. INCIDÊNCIA DAS REGRAS DA APURAÇÃO TRIMESTRAL.

A opção pelo regime de apuração anual do lucro real exige comprovação documental inequívoca, como o recolhimento de estimativas mensais desde o início do ano-calendário ou a juntada de balancetes mensais de suspensão ou redução. Inexistindo essa comprovação, prevalece a regra geral da apuração trimestral.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CÔMPUTO NO LUCRO REAL. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS. DESNECESSIDADE DE CONTA ESPECÍFICA DE RESERVA PARA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS NO EXERCÍCIO POSTERIOR. CONTROLE CONTÁBIL E FISCAL PRESERVADO. DEDUTIBILIDADE MANTIDA.

O registro em reserva de lucros previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 constitui requisito de natureza instrumental voltado ao controle fiscal e

contábil dos valores de subvenção para investimento, cuja finalidade é garantir a transparência e permitir a verificação do efetivo cumprimento da destinação legal dos incentivos.

Comprovado nos autos, por meio de documentação contábil e fiscal, que os valores excluídos da base de cálculo do IRPJ a título de subvenção foram devidamente registrados em reserva de lucros (incentivos fiscais) no exercício imediatamente posterior, em decorrência de limitações sistêmicas para retificação da ECD do exercício de origem, e que não houve qualquer prejuízo à fiscalização, deve ser reconhecida a validade do benefício.

A prevalência da finalidade do controle legal sobre a formalidade estrita do momento do registro afasta a glosa efetuada pela fiscalização, desde que demonstrada a regularidade material da subvenção e a manutenção da rastreabilidade dos valores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Edmilson Borges Gomes que negava provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. 327/404, contra Acórdão da DRJ, e-fls. 272/315, que julgou improcedente impugnação administrativa, e-fls. 158/211, contra autuação, e-

fls.105/137, lavrada pela autoridade de origem e suportada em procedimento fiscal (e-fls. 02 e ss) que, bem sintetizadas em TVF, e-fls. 138/416, sobre autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 105/137), relativos aos anos-calendário de 2016, e respectivas multas e juros moratórios, que resultaram no seguinte resultado, conforme síntese fática do Acórdão recorrido, e-fls. 272/315:

Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multa regulamentar por preenchimento incorreto do LALUR, relativos ao ano calendário de 2016.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 105/120) exige o recolhimento de R\$ 32.714.698,05 de imposto e R\$ 24.536.023,51 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, narradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 138/146:

Exclusões/compensação não autorizadas na apuração do Lucro Real: nos períodos de 01/2016 a 12/2016. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16 §§ 2º e 3º, 26, 64 caput, 67 caput e § único, 68 e 69 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014; arts. 247 e 250 do RIR/1999. Multa de 75%.

3. O auto de infração de CSLL (fls. 121/132) exige o recolhimento de R\$ 11.777.291,30 de contribuição e R\$ 8.832.968,46 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, narradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 138/146:

Exclusões Indevidas da Base de Cálculo Ajustada da CSLL. Exclusões Indevidas: nos períodos de 01/2016 a 12/2016. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Multa de 75%.

4. O auto de infração de multa regulamentar (fls. 133/135) exige o recolhimento de R\$ 3.925.763,77 de multa. Foram apuradas as seguintes infrações, narradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 138/146:

Não preenchimento/Preenchimento incorreto do LALUR: no período de 12/2016. Enquadramento legal nos arts. 249, 250, 251 e 948 do RIR/1999; art. 22 do Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968.

5. Cientificada em 09/08/2019, conforme AR de fl. 154, em 09/09/2019, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 158/211, que se resume a seguir: (...)

Contra a autuação o contribuinte apresentou impugnação administrativa, e-fls. 158/211, narrando as seguintes circunstâncias fáticas, conforme sintetizado no acórdão recorrido:

DOS FATOS

a. A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que, em razão do regular exercício de sua atividade, está sujeita ao recolhimento de tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (União Federal), em especial o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, nos termos do Código Tributário

Nacional, das Leis nos 9.779/1999, 9.249/1995, 9.250/1995, 9.430/1996, 10.168/2000, 10.332/2001, Lei 12.973/2014, Decreto-Lei nº 5.844/1943, Decreto nº 1.041/1994, Decreto nº 3.000/1999, dentre outros, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/1988, com as alterações perpetradas pelas Leis nos 7.856/1989, 9.249/1995, 11.727/2008, dentre outras.

b. Diante da implementação da expansão de suas atividades fabris, de distribuição e de criação de um centro logístico para melhor escoamento dos produtos industrializados, a Impugnante firmou Protocolo de Intenções com o Estado de Minas Gerais em troca de determinados benefícios fiscais na apuração do ICMS.

c. Dentre esses benefícios, destaca-se o crédito presumido de ICMS nos termos e condições do Regime Especial firmado, cuja natureza desses valores e atendimento aos requisitos legais os enquadram indubitavelmente como uma subvenção para investimento prevista no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014.

d. E como efeito direto da citada previsão legal, os valores subvencionados foram regularmente considerados pela Impugnante na determinação do seu lucro real para, consequentemente, não integrarem a base de cálculo para incidência do IRPJ e CSLL.

e. Ocorre que, para sua surpresa, mesmo após amplos e detalhados esclarecimentos apresentados pela Impugnante à Autoridade Fiscal sobre o tratamento contábil-fiscal dado à subvenção para investimento, foram lavrados os Autos de Infração e Imposição de Multa - AIIM ora impugnados em conjunto (mesmo Processo Administrativo) para constituição de crédito tributário de IRPJ, CSLL e Multa por Obrigação Acessória, nas competências de 01/01/2016 a 31/12/2016, com o valor principal somado de R\$ 44.491.989,35, valor da multa de obrigação acessória de R\$ 3.925.763,77, com acréscimo de multa punitiva (75%) de R\$ 33.368.991,97, juros de R\$ 10.267.771,79, totalizando R\$ 92.054.516,88 (noventa e dois milhões, cinquenta e quatro mil, quinhentos e dezesseis reais e oitenta e oito centavos), atualizado para 07/2019.

f. Como fundamentação legal da suposta infração, a Autoridade Fiscal lançou os tributos que reputou devidos (IRPJ/CSLL), a multa de Obrigação Acessória (3% do valor omitido, inexato ou incorreto) e a penalidade aplicável (multa punitiva no importe de 75% do principal), e juros de mora calculados pela SELIC, por aplicação dos seguintes dispositivos:

g. No tocante à fundamentação sobre o qual se pauta a presente autuação, extrai-se da leitura do Termo de Verificação Fiscal que a D. Autoridade Fiscal trouxe um único e singelo fundamento: "a suposta ausência de "registro de Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais)" pela Impugnante dos valores de subvenção para investimento excluídos da apuração do lucro real no ano-calendário 2016, nos termos do artigo 443, do RIR/99 (alterações da Lei nº 12.973/14)."

h. Já de início, e em complemento a todos os demais tópicos da presente Impugnação que demonstrarão a regularidade da postura da Impugnante, faz-se necessário destacar dois aspectos que externalizam os vícios e equívocos na lavratura do Auto de Infração ora guerreado, o inquinando de insubsistência desde o seu nascimento.

i. Primeiro, a Impugnante registrou, sim, na Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais) os valores de subvenção para investimento excluídos da apuração do lucro real no ano calendário 2016, conforme se comprova na ECF ano

calendário 2017 (docs. inclusos: Livro Razão e Balanço Patrimonial, e respectivo recibo de entrega).

j. Conforme a legislação e as normas infralegais atinentes ao tratamento contábil-fiscal a ser dado à subvenção para investimento, é inequívoca a inexistência de data-limite ou obrigação de contemporaneidade para o registro da Reserva de Lucros.

k. Assim, a obrigação de registro que a D. Autoridade Fiscal utiliza como cerne de sua autuação foi regularmente efetuado no ano calendário 2017 (docs. comprobatórios), o que, por si, valida e resguarda a produção de todos os efeitos de desoneração advindos da subvenção de investimento em comento.

l. E segundo, depreende-se da estrutura do Auto de Infração, segmentada por apurações trimestrais do ano calendário 2016, que a D. Autoridade Fiscal se equivocou quanto à real sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL da Impugnante, qual seja, a sistemática a apuração anual, com o recolhimento de estimativas mensais ou balanço de suspensão ou de redução.

m. A despeito da aparente ausência de efeitos à tributação final de IRPJ/CSLL no ano calendário objeto da autuação ora respondida, fato é que a consideração equivocada da sistemática de apuração trimestral aparenta ter levado a D. Autoridade Fiscal à aplicação in concreto à Impugnante do tratamento contábil-fiscal do §4º, art. 198, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017:

n. § 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

o. Conforme apontado acima, a Impugnante apurou o IRPJ/CSLL do ano calendário 2016 pela sistemática da apuração anual e registrou regularmente os valores da subvenção para investimento no ano calendário seguinte, de forma que não lhe é aplicável o limite temporal trazido pela IN RFB nº 1.700/17, ainda mais por se tratar de limitação ilegal, por não estar presente na Lei 12.973/2014 ou em qualquer outra legislação.

p. Assim, em que pese as conclusões da D. Autoridade Fiscal e seu esforço em demonstrar supostas irregularidades na apuração do IRPJ e CSLL do Ano-Calendário 2016 (Exercício 2017), a Impugnante entende que a autuação, com a devida vênia, carece de materialidade jurídica, está eivada de vícios insanáveis, desvirtua a regra matriz de incidência dos respectivos tributos e não representa corretamente o contexto da subvenção para investimento pelo fato de ignorar completamente os demais elementos jurídicos relacionados.

q. Sobre o tema, é o artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, que traz os diversos elementos que configuram a subvenção para investimento, considerando a natureza dos valores e tratamentos atribuídos pelo contribuinte:

r. Verifica-se que previamente ao registro na Reserva de Lucros (alicerce única da presente autuação), existem outros elementos concretos que demonstram a regularidade da subvenção para investimento e do tratamento contábil-fiscal a ser empregado, que devem necessariamente ser analisados em um contexto de (i) vinculação direta a um estímulo de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) utilização para absorção de prejuízos fiscais;

(iii) aumento do capital social (integralização) e (iv) vedação de repartição em dividendos.

s. E aplicando esses elementos à realidade fático-jurídica da Impugnante, nota-se que esta cumpriu efetivamente os comandos legais para caracterização material e efetiva da subvenção para investimento, na medida em que:

t. possui protocolo de intenções com o Estado de Minas Gerais para estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, atendendo a todas as formalidades legais (inclusive com Regime Especial relacionado);

u. realizou investimentos multimilionários direcionados para a implantação e ampliação da unidade em Extrema/MG, o que foi reconhecido na autuação;

v. efetivou aumento significativo do ativo fixo das unidades de Extrema/MG em razão do direcionamento da subvenção para a capitalização da empresa;

w. não distribuiu os valores subvencionados/capitalizados como dividendos;

x. não realizou em nenhum momento eventual restituição do capital aos sócios ou ao titular; e

y. contrariamente ao imputado na autuação: realizou o correto registro na Reserva de Lucros (reserva de incentivos fiscais).

z. Portanto, ao contrário da linha de autuação construída pela D. Autoridade Fiscal, todos os elementos destacados devem necessariamente ser considerados na apuração e convencimento acerca da regularidade do tratamento contábil-fiscal da subvenção para investimento da Impugnante e respectiva desconsideração do montante no lucro real para incidência do IRPJ e CSLL.

aa. Trata-se de uma relação jurídico-tributária complexa e contínua, com diversos elementos e requisitos legais que se perduram e se confirmam tão somente no tempo futuro, não podendo ser analisada de forma discriminada (temporal e material) e sem respaldo nos demais elementos concretos que lhe são intrinsecamente relacionados.

bb. Todas essas informações podem ser facilmente comprovadas pela análise dos documentos disponibilizados pela Impugnante tanto no decorrer do procedimento de fiscalização como ora acostados, mas que foram desconsiderados pela D. Autoridade Fiscal no convencimento e estruturação do lançamento fiscal combatido, ainda que imprescindíveis e indissociáveis do contexto da subvenção para investimento analisada.

cc. Dessa forma, torna-se indispensável a exposição do tratamento legal e dos demais elementos que respaldam a subvenção para investimento no contexto da Impugnante, cujos aspectos são muito mais abrangentes do que as simplórias conclusões trazidas no Termo de Verificação anexo à autuação.

dd. Nesse sentido, à luz dos princípios consagrados no ordenamento jurídico e pacificados pela jurisprudência dos Tribunais Pátrios, a Impugnante demonstrará a integral improcedência da autuação aqui guerreada, conforme elementos fáticos e fundamentos de direito a seguir aduzidos.

Assim, a petição impugnatória apresentou os seguintes fundamentos, conforme sintetizado no acórdão recorrido: **preliminarmente**, alegou a nulidade absoluta da autuação em face da ausência de observância a todos os elementos e requisitos legais da subvenção para

investimento; a nulidade absoluta da autuação pelo incorreto enquadramento da impugnante na sistemática de apuração trimestral; **já no mérito** (das razões de improcedência da autuação. débito principal de IRPJ e CSLL), alegou as seguintes fundamentos: da inobservância de todos os elementos fáticos, jurídicos e temporais da subvenção para investimento, inclusive nos demais exercícios; da ausência de relação jurídica entre a incidência tributária do IRPJ / CSLL (base de cálculo / lucro tributável) e o registro na reserva de lucros (obrigação acessória); da inexistência de previsão legal / normativa que delimite expressamente o limite temporal para registro na reserva de lucros; da necessidade de aplicação do artigo 21, parágrafo único, da LINDB para afastar o ônus anormal, excessivo e desproporcional da autuação; a necessidade de afastamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, pelos seguintes fundamentos: do cancelamento da multa em razão da inexistência de previsão legal / normativa que delimite expressamente o limite temporal para registro na reserva de lucros; do caráter confiscatório e desproporcional da multa pelo suposto descumprimento de obrigação acessória e; subsidiariamente, caso não seja afastada a multa, que se dê a manutenção somente da multa pelo descumprimento da obrigação acessória; além disso, alegou o caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada de ofício no importe de 75% do débito principal e a não incidência de juros sobre a multa.

Contudo, o Acórdão da DRJ, e-fls. 272/315, manteve a autuação, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE ANALISAR

TODOS OS REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

Descabe alegar nulidade por falta de apreciação de todos os requisitos para a fruição de benefício, eis que o descumprimento de uma única condição é suficiente para descaracterizar o direito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS. CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

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

MULTA REGULAMENTAR. PREENCHIMENTO INCORRETO DO LALUR/ECF.

O sujeito passivo que deixar de apresentar o Lalur (ECF), ou apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, sujeita-se à multa regulamentar equivalente à 3% do valor omitido, inexato ou incorreto.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico

JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/96.

A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para “o crédito” e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 o faz para “os débitos”, sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, e-fls. 327/404, repisando e reafirmando os argumentos já expostos na petição impugnatória, para concluir o seguinte:

(a) o v. acórdão restou omissis pela ausência de consideração e apreciação do pedido de nulidade da autuação fiscal face ao incorreto enquadramento da Recorrente na sistemática de apuração trimestral do IRPJ (tópico “II.B”) da Impugnação) - conforme se verifica dos cálculos e planilhas presentes nos Autos de Infração -, em violação aos princípios da legalidade, devido processo legal, contraditório, ampla defesa e publicidade (artigos 5º, LIV e LV e 37, da CF), bem como às disposições expressas dos artigos 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/1972;

(b) a Recorrente rechaçou especificamente cada um dos argumentos defendidos pelos N. Julgadores da 2ª Turma da DRJ/CTA no v. acórdão, ao passo que se consubstanciam em genéricas, rasas e infundas assertivas que, em verdade, estão totalmente dissociadas de realidade fático-jurídica dos autos;

(c) para o correto tratamento da subvenção para investimento, a Recorrente, comprovadamente, (a.1) celebrou protocolo de intenções com o Governo do Estado de Minas Gerais, (a.2) realizou investimentos multimilionários para implantação e expansão de suas unidades em Extrema/MG, (a.3) efetivou aumento significativo do ativo fixo de suas unidades, (a.4) procedeu corretamente ao registro na Reserva de Lucros dos valores de subvenção, (a.5) nunca distribuiu os valores subvencionados como dividendos e, da mesma forma, (a.6) nunca realizou restituição do capital investido aos sócios ou ao titular; (a.7) registrou na “Parte B” do LALUR e LACS dos valores de subvenção para investimento que foram excluídos da “Parte A”, conforme previsão do art. 198, §5º, da IN RFB nº 1.700/17;

(d) a Recorrente registrou, sim, na Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais) os valores de subvenção para investimento excluídos da apuração do lucro real no ano-calendário 2016, conforme se comprova na ECF do ano-calendário 2017 (docs. inclusos: Livro Razão e Balanço Patrimonial, e respectivo recibo de entrega), uma vez que foi impossibilitada de retificar a ECD 2016 diante da própria vedação legal e sistêmica imposta pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB;

(e) tratando-se de um benefício que se perdura no tempo e possui diversos elementos constitutivos, a autuação incorre em nulidade absoluta ao desconsiderar completamente todo o plexo estrutural e arcabouço jurídico-fiscal de tratamento da subvenção pela Recorrente, pois devem ser analisados todos os aspectos fáticos, jurídicos, fiscais, contábeis e temporais da situação enfrentada pela Recorrente, incorrendo em violação expressa aos princípios da necessária busca pela verdade material, moralidade e eficiência administrativa, devido processo legal e, indiretamente, à própria segurança jurídica do ordenamento;

(f) a autuação está eivada de nulidade absoluta, também, por ter se equivocado em elemento pessoal da Recorrente, qual seja o de corretamente enquadrá-la como optante da sistemática da apuração anual, pela qual tem-se que o registro dos valores da subvenção para investimento no ano calendário seguinte (entendido equivocadamente como ausente) foi regular e efetivamente realizado, de forma que não lhe é aplicável o limite temporal trazido pela IN RFB nº 1.700/17;

(g) a cobrança do débito principal de IRPJ e CSLL é absolutamente desproporcional e irrazoável no contexto analisado, na medida em que todos os outros elementos materiais da subvenção para investimento foram atendidos pela Recorrente nos exatos termos da lei, sendo inquestionável que a suposta ausência de registro na Reserva de Lucros não causou qualquer tipo de prejuízo ao erário;

(h) a exclusão dos valores de subvenção da base de cálculo tributável é realizada em momento anterior totalmente distinto e dissociado do mero registro formal na Reserva de Lucros, sendo que sua ausência não desvirtua em hipótese alguma a natureza e efetiva materialização da subvenção para investimento na apuração do lucro tributável (incidência tributária da obrigação principal), inexistindo qualquer prejuízo ao erário na relação jurídico-tributária analisada;

(i) diferentemente do quanto defendido pela D. Autoridade Fiscal, os artigos 30, da Lei nº 12.973/2014, 193 e 195-A, da Lei nº 6.404/1976, 198, da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017 e 443 e 545, do então vigente Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), que tratam da subvenção para investimento e respectivos impactos na incidência do IRPJ/CSLL, não trazem absolutamente nenhuma definição expressa do limite temporal em que o registro na Reserva de Lucros deva ser realizado pelo contribuinte;

(j) os artigos 195-A, da Lei nº 6.404/1976 e 198, § 4º, da IN nº 1.700/2017, inclusive, trazem a previsão de que o registro na Reserva de Lucros pode ser realizado em momento distinto / posterior ao que houve a exclusão dos valores de subvenção do lucro tributável para incidência do IRPJ e CSLL;

(k) por aplicação direta do princípio da estrita legalidade tributária, devidamente positivado no artigo 5º, II e 150, I, da Constituição Federal, conclui-se que se não há disposição expressa quanto ao marco temporal limite de registro na Reserva de Lucros, a Recorrente não pode em hipótese alguma ser punida nos termos da presente autuação fiscal, principalmente pelo fato de ter realizado o registro dos valores já no ano calendário posterior (2017), cumprindo integralmente suas obrigações tributárias e obrigações acessórias correlatas;

(l) por aplicação do artigo 21, parágrafo único, da LINDB, conclui-se que o ônus / perda decorrente da presente autuação é absolutamente ANORMAL, EXCESSIVO e DESPROPORCIONAL, vez que uma mera ausência de registro na Reserva de Lucros

(obrigação acessória correlata) acaba por invalidar toda a cadeia de elementos e materialidade da subvenção, tornando necessária sua redução para limites proporcionais e razoáveis;

(m) considerando a inexistência de previsão legal ou normativa que defina expressamente o limite temporal para registro na Reserva de Lucros, bem como o efetivo registro na Reserva de Lucros pela Recorrente já no ano-calendário seguinte (2017), medida que se impõe é a desconstituição / afastamento integral também da multa pelo suposto descumprimento de obrigação acessória em razão da violação direta da autuação ao princípio da estrita legalidade tributária, previsto nos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal.

(n) na remota hipótese de a multa pelo descumprimento de obrigação acessória for mantida – o que não se acredita –, a Recorrente demonstrou ser absolutamente necessária sua redução a um montante proporcional e razoável que sirva apenas de punição pelo ato, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e violação direta aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e proteção ao direito de propriedade.

(o) ainda subsidiariamente, a Recorrente demonstrou a necessidade de afastamento dos débitos principais de IRPJ/CSLL com a sequente manutenção única e tão somente da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, considerando todo o contexto exposto e, principalmente, a absoluta ausência de relação jurídica entre a incidência tributária e o mero registro na reserva de lucros (obrigação acessória posterior);

(p) ao imputar a multa no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), a Autoridade Fiscal acabou por confiscar, desproporcionalmente, relevante parte do patrimônio da Recorrente, uma vez que a suposta infração cometida, mesmo que fosse verdadeira, não justificaria a aplicação de multa extorsiva sem um limite/patamar a ser obedecido em respeito aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade, vedação ao confisco e proteção da propriedade privada; e

(q) é necessária a exclusão dos valores atinentes aos juros de mora incidentes sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º, 161, do Código Tributário Nacional, e 84, da Lei nº 8.981/1995, aliado ao fato da legislação pátria vincular o caráter “indenizatório” à incidência dos juros moratórios, o que não se vislumbra na hipótese de quantias fixadas a título de punição (inexistência de prejuízo ao Erário).

Requeru, assim, a procedência integral do Recurso Voluntário (e seus respectivos fundamentos), para que:

(i) seja anulado o v. acórdão recorrido em razão da omissão por ausência de consideração e apreciação de relevante argumento indicado pela Recorrente em sua Impugnação, com o consequente retorno dos autos para que a C. 2ª Turma da DRJ/CTA reaprecie a matéria em sua integralidade e realize novo julgamento; e/ou

(ii) seja decretada a nulidade integral do lançamento fiscal, com o consequente cancelamento das cobranças efetivadas diante dos demais pontos preliminarmente destacados.

Subsidiariamente, caso não seja decretada a nulidade absoluta dos Autos de Infração diante de seu vício insanável, requer:

(iii) seja reformado o v. acórdão recorrido para reconhecer a improcedência plena e irrestrita do lançamento fiscal com base nos argumentos apresentados na Impugnação, com o decorrente cancelamento integral das cobranças efetivadas pela D. Autoridade Fiscal;

(iv) seja afastada a cobrança sobre o principal de IRPJ e CSLL em face da ausência de subsunção dos fatos à norma de incidência tributária (receita não tributável pela natureza de subvenção para investimento), mantendo-se apenas e tão somente a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória correlata, sem prejuízo da necessária redução proporcional do valor para patamar razoável e condizente com a situação concreta / realidade dos fatos;

(v) seja reduzida a multa punitiva desproporcional e confiscatória aplicada no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), para que reflita percentual razoável e condizente com a situação concreta; e/ou (vi) seja afastada a aplicação de juros sobre a multa punitiva, nos termos da legislação e jurisprudência aplicáveis.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

Contudo, em julgamento no CARF, através do Acórdão n. 1101-001.376, às efls. 418/435, verificou-se a ocorrência de nulidade do acórdão recorrido, conforme ementa abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2016 NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. É nula, por preterição do direito de defesa, a decisão que deixa de enfrentar todos os argumentos deduzidos na impugnação que sejam essenciais à solução da lide administrativa, à luz do que determina o art. 59, II, do Decreto 70.235, de 1972.

Isso pelos seguintes fundamentos:

Em que pese concorde em parte com a decisão recorrida pelo raciocínio de que a matéria relacionada envolve mérito (desde que não houvesse a omissão da decisão recorrida sobre o tema), percebe-se que, nas linhas seguintes do voto, não há mais qualquer análise da decisão recorrida quanto a questão levantada pela recorrente, isto é, não apreciou a discussão sobre o erro no regime de apuração do lucro, que seria anual, segundo sustenta o recorrente, ao invés de trimestral, como consta na autuação. Nada mais foi dito, ainda que haja a promessa de que, no parágrafo 23, o tema seria na sequência analisado. Portanto, verifica-se aí uma omissão evidente, prejudicial inclusive à análise do mérito.

(...)

Além disso, registro também que, na análise do processo, verifiquei faltar aos autos documentação comprobatória relativa à demonstração, pelo contribuinte, de que efetivamente adota o regime de apuração pelo lucro real anual, especialmente em razão do ano-calendário 2016. Nada obstante, deixo de avançar sobre o mérito, que levaria à análise do conjunto probatório trazido aos autos, por entender que a situação em tela atrai a aplicação do art. 59 do Decreto 70.235 de 1972: Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Assim, em face da omissão manifesta por parte da decisão recorrida, entendo que houve preterição do direito de defesa ao recorrente, que deve ser sanada, para permitir o regular transcorrer do processo administrativo, inclusive com supedâneo em jurisprudência administrativa também mencionada pelo próprio recorrente: “Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/10/2004 a

31/12/2004 NULIDADE DECISÃO DA DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DO RECORRENTE. RETORNO DOS AUTOS PARA NOVA DECISÃO. Uma vez constatado que a DRJ deixou de analisar argumentos apresentados pelo Recorrente, relevantes à solução da presente contenda, há de ser reconhecida a sua nulidade, nos termos do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Os autos deverão retornar à DRJ para que sejam analisados todos os argumentos apresentados pelo Recorrente em sua manifestação de inconformidade. (CARF, Turma Extraordinária / 2ª Turma – 3ª SEÇÃO, Recurso Voluntário, 13896.909623/2008-10, Rel. MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, julgado em 17/04/2019, e Publicação 11/06/2019). No mesmo sentido: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Data do fato gerador: 21/08/2003 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. É nula, por preterição do direito de defesa, a decisão que deixa de enfrentar todos os argumentos deduzidos na impugnação que sejam essenciais à solução da lide administrativa, à luz do que determina o art. 59, II, do Decreto 70.235, de 1972 (CARF – Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Acórdão n. 2201-004.868, 2019). Considero o argumento trazido pelo recorrente essencial ao deslinde do caso e, por isso, justifica-se o reconhecimento da nulidade.

Reconhecida a nulidade por unanimidade, o processo foi novamente reencaminhado à instância de piso, para prolatar nova decisão, que foi feito através do Acórdão n. 109-024.545 – 2ª TURMA/DRJ09, às efls. 447/494, suprimindo a nulidade apontada no acórdão recursal, assim decidiu, conforme ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2016

NULIDADE DA DECISÃO ANTERIOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. REALIZAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO. Tendo o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) anulado a decisão de primeira instância, procede-se a novo julgamento.

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE ANALISAR TODOS OS REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. Descabe alegar nulidade por falta de apreciação de todos os requisitos para a fruição de benefício, eis que o descumprimento de uma única condição é suficiente para descaracterizar o direito.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2016

LUCRO REAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. REGRA GERAL. OPÇÃO PELA APURAÇÃO ANUAL. PAGAMENTO DA ESTIMATIVA DE JANEIRO. A opção pelo regime de apuração do lucro real anual deve ser manifestada mediante o pagamento da estimativa do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, sendo aceitável a ausência de estimativas, desde que comprovada por balancete de suspensão/redução, sem a qual o contribuinte sujeita-se à regra geral da apuração trimestral.

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

MULTA REGULAMENTAR. PREENCHIMENTO INCORRETO DO LALUR/ECF. O sujeito passivo que deixar de apresentar o Lalur (ECF), ou apresentar com inexatidões,

incorreções ou omissões, sujeita-se à multa regulamentar equivalente à 3% do valor omitido, inexato ou incorreto.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2016

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/96. A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para “o crédito” e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 o faz para “os débitos”, sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

Ainda, sobre a matéria que não foi incluída na outrora decisão de piso anulada, o novo acórdão recorrido incluiu devidamente a fundamentação pela qual afastou a alegação do então impugnante:

Mérito. Inobservância de todos os elementos fáticos, jurídicos e temporais da subvenção para investimento, inclusive nos demais exercícios. Incorreto enquadramento da impugnante na sistemática de apuração trimestral. 30. No mérito, a impugnante repete o mesmo argumento já aduzido em sede de preliminares, e que foi rejeitado, acerca da inobservância de todos os elementos fáticos, jurídicos e temporais da subvenção para investimento, inclusive nos demais exercícios.

31. A alegação de erro no enquadramento do regime de apuração tampouco merece acolhimento.

32. De acordo com a legislação do IRPJ o período de apuração trimestral é a regra geral para os optantes do lucro real. Caso o contribuinte decida pela apuração anual, deve exercer tal opção mediante o pagamento da estimativa do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

É o que dispõe expressamente o art. 3º da Lei nº 9.430/96, combinado com os artigos 1º e 2º: Capítulo I IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA Seção I Apuração da Base de Cálculo Período de Apuração Trimestral Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. § 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. § 2º Na extinção da pessoa jurídica, pela encerramento da

liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento. Pagamento por Estimativa.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) [...] Seção II Pagamento do Imposto Escolha da Forma de Pagamento Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

ACÓRDÃO 109-024.545 – 2ª TURMA/DRJ09 PROCESSO 16095.720086/2019-37 40
Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. 33. Entretanto, o contribuinte somente alega ter exercido opção pelo lucro real anual, sem ter juntado nenhuma comprovação do exercício dessa opção. Por outro lado, constatei que, ao longo do ano calendário 2016, o contribuinte somente pagou e declarou estimativa de IRPJ e de CSLL relativo ao mês de novembro, conforme resumo da DCTF que juntei às fls. 447/458. Dessa forma, caberia à impugnante juntar o balancete de suspensão/redução de todos os dez primeiros meses de 2016, a fim de comprovar que apurou prejuízo durante todo esse período. Assim, diante da ausência de comprovação da opção pelo regime do lucro real anual, o contribuinte sujeitou-se à regra geral da apuração trimestral. É esse o entendimento que prevalece no Carf, conforme os seguintes precedentes: Número do Processo 14098.720019/2017-03 Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 20/03/2019 Relator(a) JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA Nº Acórdão 1301-003.768 TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DO LUCRO REAL TRIMESTRAL. REGRA GERAL. Em que pese a opção do contribuinte pela tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real anual, por não ter efetuado o recolhimento do imposto referente a janeiro do respectivo ano-calendário, não ter elaborado balancete de suspensão ou redução, aplica-se a regra geral de tributação, qual seja, apuração trimestral.

Número do Processo 10580.011384/2005-89 Tipo do Recurso RECURSO DE OFÍCIO RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 14/02/2017 Relator(a) FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO Nº Acórdão 1402-002.386 LUCRO REAL. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. PRETENSÃO DE APURAÇÃO ANUAL SEM OBSERVÂNCIA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE. Nos termos do artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda, a regra geral é a exigência do imposto de renda, e, por conseguinte, da contribuição social sobre o lucro líquido, por período de apuração trimestral. Para que o critério temporal passe de trimestral para anual é necessário expressa manifestação do sujeito passivo, acompanhada, se for o caso, do pagamento das estimativas, conforme previsto no parágrafo único do artigo 222 do Regulamento do Imposto de Renda. Em não havendo manifestação de opção pelo lucro real anual prevalece a regra DJ DRJ09 PR Fl. 486 Original Documento de 48 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo

código de localização EP06.1025.14338.016V. Consulte a página de autenticação no final deste documento. DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 109-024.545 – 2ª TURMA/DRJ09 PROCESSO 16095.720086/2019-37 41 geral de apuração trimestral, sendo incabível, nestas situações, a exigência de imposto de renda de forma anual.

Número do Processo 10932.000513/2010-33 Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 10/07/2013 Relator(a) MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA Nº Acórdão 1402-001.415 LUCRO REAL. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. PRETENSÃO DE APURAÇÃO ANUAL SEM OBSERVÂNCIA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE. Nos termos do artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda, a regra geral é a exigência do imposto de renda por período de apuração trimestral. Para que o critério temporal passe de trimestral para anual é necessário expressa manifestação do sujeito passivo, acompanhada do pagamento das estimativas, conforme previstos nos artigos 222, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda. Em não havendo manifestação de opção pelo lucro real anual, acompanhado do recolhimento de estimativas, prevalece a regra geral de apuração trimestral, sendo incabível, nestas situações, a exigência de imposto de renda de forma anual. O argumento de que, no caso concreto, a apuração de forma trimestral, no ano de 2005, resultaria em imposto superior ao que foi exigido não se constitui em razão para validar lançamento que deve ser efetuado observando os critérios previstos em lei.

Número do Processo 10680.011844/2005-41 Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 02/08/2011 Relator(a) Sérgio Rodrigues Mendes Nº Acórdão 1803-000.982 APURAÇÃO DO IMPOSTO. LUCRO REAL ANUAL. LUCRO REAL TRIMESTRAL. OPÇÃO. A opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro real anual será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou, alternativamente, pela transcrição no livro Diário, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, de balanço ou balancete mensal que demonstre a existência de prejuízo fiscal apurado nesse mês.

Número do Processo 10580.011245/2006-36. Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 10/11/2010 Relator(a) João Carlos de Lima Junior Nº Acórdão 1102-000.332 TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DO LUCRO REAL TRIMESTRAL. REGRA GERAL. Em que pese a opção pelo contribuinte pela tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real anual, não efetuou o recolhimento do imposto referente a janeiro do respectivo ano calendário, caindo assim na regra geral de tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real, qual seja, apuração trimestral.

Assim, novamente intimado do acórdão recorrido retificado, em 13/08/2025, às efls.501, com petição recursal protocolada em 04/09/2025, às efls. 503, o recorrente reapresenta sua petição recursal, às efls. 504/584, repisando e reafirmando os argumentos já apostos na petição anterior, e juntando também novos documentos (DCTF não retificadoras).

Assim, em seu recurso voluntário, o Recorrente reforça:

(a) o v. acórdão recorrido incorreu em vício processual insanável e/ou erro de interpretação da legislação tributária e da jurisprudência sobre o tema, bem como o erro de condução do Processo Administrativo Fiscal pelo fato de a DRJ/09 não ter realizado qualquer ação para corrigir / sanar o erro de consideração do regime de apuração trimestral que foi devidamente apontado pela Recorrente em sua Impugnação e que não foi comprovado em sentido contrário nos presentes autos (a autuação está baseada em mera presunção), violando assim os princípios da legalidade, devido processo legal e da necessária busca pela verdade material dos fatos, nos termos dos artigos 5º, LIV, 37 e 150, I, da CF e artigos 9º, I e 97, I, do CTN;

(b) a Recorrente rechaçou especificamente cada um dos argumentos defendidos pelos N. Julgadores da 2ª Turma da DRJ/09 no v. acórdão, ao passo que se consubstanciam em genéricas, rasas e infundas assertivas que, em verdade, estão totalmente dissociadas de realidade fático-jurídica dos autos;

(c) para o correto tratamento da subvenção para investimento, a Recorrente, comprovadamente, (a.1) celebrou protocolo de intenções com o Governo do Estado de Minas Gerais, (a.2) realizou investimentos multimilionários para implantação e expansão de suas unidades em Extrema/MG, (a.3) efetivou aumento significativo do ativo fixo de suas unidades, (a.4) procedeu corretamente ao registro na Reserva de Lucros dos valores de subvenção, (a.5) nunca distribuiu os valores subvencionados como dividendos e, da mesma forma, (a.6) nunca realizou restituição do capital investido aos sócios ou ao titular; (a.7) registrou na “Parte B” do LALUR e LACS dos valores de subvenção para investimento que foram excluídos da “Parte A”, conforme previsão do art. 198, 85º, da IN RFB nº 1.700/17;

(d) a Recorrente registrou, sim, na Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais) os valores de subvenção para investimento excluídos da apuração do lucro real no ano-calendário 2016, conforme se comprova na ECF do ano-calendário 2017 (docs. inclusos: Livro Razão e Balanço Patrimonial, e respectivo recibo de entrega), uma vez que foi impossibilitada de retificar a ECD 2016 diante da própria vedação legal e sistêmica imposta pela Secretaria da Receita Federal do Brasil — SRFB:

(e) tratando-se de um benefício que se perdura no tempo e possui diversos elementos constitutivos, a autuação incorre em nulidade absoluta ao desconsiderar completamente todo o plexo estrutural e arcabouço jurídico-fiscal de tratamento da subvenção pela Recorrente, pois devem ser analisados todos os aspectos fáticos, jurídicos, fiscais, contábeis e temporais da situação enfrentada pela Recorrente, incorrendo em violação expressa aos princípios da necessária busca pela verdade material, moralidade e eficiência administrativa, devido processo legal e, indiretamente, à própria segurança jurídica do ordenamento;

(f) a autuação está eivada de nulidade absoluta, também, por ter se equivocado em elemento pessoal da Recorrente, qual seja o de corretamente enquadrá-la como optante da sistemática da apuração anual, pela qual tem-se que o registro dos valores da subvenção para investimento no ano calendário seguinte (entendido equivocadamente como ausente) foi regular e efetivamente realizado, de forma que não lhe é aplicável o limite temporal trazido pela IN RFB nº 1.700/17;

(g) a cobrança do débito principal de IRPJ/CSLL é desproporcional e irrazoável no contexto analisado, na medida em que todos os outros elementos materiais da

subvenção para investimento foram atendidos pela Recorrente nos exatos termos da lei, sendo inquestionável que a suposta ausência de registro na Reserva de Lucros não causou qualquer tipo de prejuízo ao erário;

(h) a exclusão dos valores de subvenção da base de cálculo tributável é realizada em momento anterior totalmente distinto e dissociado do mero registro formal na Reserva de Lucros, sendo que sua ausência não desvirtua em hipótese alguma a natureza e efetiva materialização da subvenção para investimento na apuração do lucro tributável (incidência tributária da obrigação principal), inexistindo qualquer prejuízo ao erário na relação jurídico-tributária analisada;

(i) diferentemente do quanto defendido pela D. Autoridade Fiscal, os artigos 30, da Lei nº 12.973/2014, 193 e 195-A, da Lei nº 6.404/1976, 198, da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017 e 443 e 545, do então vigente Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), que tratam da subvenção para investimento e respectivos impactos na incidência do IRPJ/CSLL, não trazem absolutamente nenhuma definição expressa do limite temporal em que o registro na Reserva de Lucros deva ser realizado pelo contribuinte:

(j) os artigos 195-A, da Lei nº 6.404/1976 e 198, § 4º, da IN nº 1.700/2017, inclusive, trazem a previsão de que o registro na Reserva de Lucros pode ser realizado em momento distinto / posterior ao que houve a exclusão dos valores de subvenção do lucro tributável para incidência do IRPJ e CSLL;

(k) por aplicação direta do princípio da estrita legalidade tributária, devidamente positivado no artigo 5º, II e 150, I, da Constituição Federal, conclui-se que se não há disposição expressa quanto ao marco temporal limite de registro na Reserva de Lucros, a Recorrente não pode em hipótese alguma ser punida nos termos da presente autuação fiscal, principalmente pelo fato de ter realizado o registro dos valores já no ano calendário posterior (2017), cumprindo integralmente suas obrigações tributárias e obrigações acessórias correlatas;

(l) por aplicação do artigo 21, parágrafo único, da LINDB, conclui-se que o ônus / perda decorrente da presente autuação é absolutamente ANORMAL, EXCESSIVO e DESPROPORCIONAL, vez que uma mera ausência de registro na Reserva de Lucros (obrigação acessória correlata) acaba por invalidar toda a cadeia de elementos e materialidade da subvenção, tornando necessária sua redução para limites proporcionais e razoáveis;

(m) considerando a inexistência de previsão legal ou normativa que defina expressamente o limite temporal para registro na Reserva de Lucros, bem como o efetivo registro na Reserva de Lucros pela Recorrente já no ano-calendário seguinte (2017), medida que se impõe é a desconstituição / afastamento integral também da multa pelo suposto descumprimento de obrigação acessória em razão da violação direta da autuação ao princípio da estrita legalidade tributária, previsto nos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal.

(n) na remota hipótese de a multa pelo descumprimento de obrigação acessória for mantida — o que não se acredita —, a Recorrente demonstrou ser absolutamente necessária sua redução a um montante proporcional e razoável que sirva apenas de punição pelo ato, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e violação direta aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e proteção ao direito de propriedade.

(o) ainda subsidiariamente, a Recorrente demonstrou a necessidade de afastamento dos débitos principais de IRPJ/CSLL com a sequente manutenção única e tão somente da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, considerando todo o contexto exposto e, principalmente, a absoluta ausência de relação jurídica entre a incidência tributária e o mero registro na reserva de lucros (obrigação acessória posterior);

(p) ao imputar a multa no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), a Autoridade Fiscal acabou por confiscar, desproporcionalmente, relevante parte do patrimônio da Recorrente, uma vez que a suposta infração cometida, mesmo que fosse verdadeira, não justificaria a aplicação de multa extorsiva sem um limite/patamar a ser obedecido em respeito aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade, vedação ao confisco e proteção da propriedade privada; e (q) é necessária a exclusão dos valores atinentes aos juros de mora incidentes sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º, 161, do Código Tributário Nacional, e 84, da Lei nº 8.981/1995, aliado ao fato da legislação pátria vincular o caráter “indenizatório” à incidência dos juros moratórios, o que não se vislumbra na hipótese de quantias fixadas a título de punição (inexistência de prejuízo ao Erário).

E requer:

(i) seja anulado o v. acórdão recorrido em razão da reiteração da J. DRJ/09 na ausência de perquirição à Autoridade Fiscal autuante, implicando na manutenção do vício de constituição do Auto de Infração, bem como por não ter os J. Julgadores realizado qualquer ação para corrigir / sanar o vício mediante simples determinação de baixa dos autos em diligência e/ou intimação da Recorrente para prestação de informações, violando assim os princípios da legalidade, devido processo legal e da necessária busca pela verdade material dos fatos, nos termos dos artigos 5º, inciso LIV, 37 e 150, inciso J, da Constituição Federal e artigos 9º, inciso J e 97, inciso I, do Código Tributário Nacional, com o consequente retorno dos autos para que a C. 2ª Turma da DRJ/CTA reaprecie a matéria em sua integralidade e realize novo julgamento; e/ou (ii) subsidiariamente, caso se entenda pela não necessidade de novo julgamento pela J. DRJ diante do vício insanável do lançamento fiscal (pela verdade material comprovada inequivocamente), seja decretada a nulidade integral do lançamento fiscal, com o consequente cancelamento das cobranças efetivadas diante dos demais pontos preliminarmente destacados.

Ainda subsidiariamente, caso não seja decretada a nulidade absoluta dos Autos de Infração diante de seu vício insanável, requer: (iii) seja reformado o v. acórdão recorrido para reconhecer a improcedência plena e irrestrita do lançamento fiscal com base nos argumentos apresentados na Impugnação, com o decorrente cancelamento integral das cobranças efetivadas pela D. Autoridade Fiscal, inclusive diante do comprovado erro de consideração da apuração trimestral do Lucro Real e completa ausência de perquirição das informações relacionadas pela Autoridade Fiscal e I. Julgadores da DRJ/09; (iv) seja afastada a cobrança sobre o principal de IRPJ e CSLL em face da ausência de subsunção dos fatos à norma de incidência tributária (receita não tributável pela natureza de subvenção para investimento), mantendo-se apenas e tão somente a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória correlata, sem prejuízo da necessária redução proporcional do valor para patamar razoável e condizente com a situação concreta / realidade dos fatos; (v) seja reduzida a multa punitiva desproporcional

e confiscatória aplicada no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), para que reflita percentual razoável e condizente com a situação concreta; e/ou (vi) seja afastada a aplicação de juros sobre a multa punitiva, nos termos da legislação e jurisprudência aplicáveis.

Após, os autos foram encaminhados novamente a esta Turma, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Superada a omissão que implicou na anulação do acórdão recorrido original, passamos à análise das demais questões atinentes ao caso.

Preliminares

A Recorrente alega novamente e preliminarmente **omissão pela 2ª Turma da DRJ/CTA quanto a relevante argumento trazido na Impugnação**, qual seja, a nulidade absoluta da autuação fiscal face ao incorreto enquadramento da Recorrente na sistemática de apuração trimestral da Impugnação, conforme se verifica dos cálculos presentes na autuação fiscal.

Nesse sentido:

(a) o v. acórdão recorrido incorreu em vício processual insanável e/ou erro de interpretação da legislação tributária e da jurisprudência sobre o tema, bem como o erro de condução do Processo Administrativo Fiscal pelo fato de a DRJ/09 não ter realizado qualquer ação para corrigir / sanar o erro de consideração do regime de apuração trimestral que foi devidamente apontado pela Recorrente em sua Impugnação e que não foi comprovado em sentido contrário nos presentes autos (a autuação está baseada em mera presunção), violando assim os princípios da legalidade, devido processo legal e da necessária busca pela verdade material dos fatos, nos termos dos artigos 5º, LIV, 37 e 150, I, da CF e artigos 9º, I e 97, I, do CTN;

A seu turno, em manifestação sobre a alegação do Recorrente, assim se posicionou o acórdão recorrido:

31. A alegação de erro no enquadramento do regime de apuração tampouco merece acolhimento.

32. De acordo com a legislação do IRPJ o período de apuração trimestral é a regra geral para os optantes do lucro real. Caso o contribuinte decida pela apuração anual, deve exercer tal opção mediante o pagamento da estimativa do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

(...)

33. Entretanto, o contribuinte somente alega ter exercido opção pelo lucro real anual, sem ter juntado nenhuma comprovação do exercício dessa opção. Por outro lado, constatei que, ao longo do ano calendário 2016, o contribuinte somente pagou e declarou estimativa de IRPJ e de CSLL relativo ao mês de novembro, conforme resumo da DCTF que juntei às fls. 447/458. **Dessa forma, caberia à impugnante juntar o balancete de suspensão/redução de todos os dez primeiros meses de 2016, a fim de comprovar que apurou prejuízo durante todo esse período.** Assim, diante da ausência de comprovação da opção pelo regime do lucro real anual, o contribuinte sujeitou-se à regra geral da apuração trimestral.

Assim, entendendo não ter havido omissão nesse ponto, já que, no segundo acórdão recorrido, o voto condutor expressamente se manifestou sobre o tema, de modo que afasto tal argumento.

Nada obstante, o Recorrente reforça que a opção pela apuração anual sempre esteve expressa e disponível à autoridade de origem:

Não se verificou tal postura (viciada, com as vênias necessárias), de forma que a Recorrente traz no presente momento a externalização do aspecto contábiltributário cerne do presente tópico — aspecto este que sempre esteve à disposição da Autoridade Fiscal e da I. DRJ pelo seu poder-dever de perquirição — qual seja, a demonstração por meio da DCTF de Janeiro/2016 (doc. incluso) que a Recorrente optou expressa e sistemicamente pela forma de tributação do lucro “REAL ESTIMATIVA”:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
D C T F MENSAL - 3.3	
CNPJ: 70.940.994/0001-01	Mês/Ano: JAN 2016
Dados Iniciais	
Período: 01/01/2016 a 31/01/2016	
Declaração Retificadora: NÃO	
Situação: Normal	
Empresa optante pelo Simples Nacional: NÃO	
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral	
Forma de Tributação do Lucro: Real Estimativa	
PJ levantou balanço/balancete de suspensão no mês: SIM	
PJ com débitos de SCP a serem declarados: NÃO	
PJ optante pela CPFB: NÃO	
Situação da PJ no mês da declaração: PJ não se enquadra em nenhuma das situações anteriores no mês da declaração	
Critério de Reconhecimento das Variações Monetárias dos Direitos de Crédito e das Obrigações do Contribuinte, em Função da Taxa de Câmbio: Regime de Competência	
Regime de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: Não-cumulativo	

(...)

A Autoridade Fiscal e os J. Julgadores da DRJ/09, ainda mais quando o contribuinte destacou o erro grotesco cometido especificamente sobre a apuração trimestral do IRPJ, que efetivamente não foi a opção escolhida no ano-calendário autuado, conforme se demonstra pelo documento (DCTF - Janeiro/2016) em atuação da Recorrente saneadora do vício perpetrado e reiterado pela J. DRJ ao prolatar o acórdão ora recorrido.

Veja-se que o acórdão recorrido justifica ter considerado a apuração trimestral por ausência de comprovação do contribuinte de documentos ou livros contábeis/fiscais que

demonstrassem ter optado pela apuração anual. Assim, justificou o acórdão recorrido que, ante a prova de opção pelo regime de apuração anual, não restaria alternativa senão considerar a apuração trimestral.

Contudo, o recorrente justifica que a opção pela apuração anual foi devidamente provada através dos documentos juntados aos autos:

A Recorrente entende que a conclusão adotada pelos N. Julgadores da DRJ/09 vai de encontro à correta interpretação da legislação tributária e da jurisprudência sobre o tema, uma vez que deixou de realizar a correta prestação e perquirição própria do Processo Administrativo Fiscal sob a premissa de que a Recorrente teria deixado de juntar documentação comprobatória. Ora, a obrigação legal da Administração Pública — aqui incluída a Autoridade Fiscal e os I. Julgadores da DRJ/09 — em buscar a verdade material dos fatos subsiste independentemente da juntada de documentos pelo contribuinte, na medida em que o vício de nulidade e respectivo erro procedimento em análise foi cometido já na lavratura do Auto de Infração e, conseqüentemente, poderia e deveria ter sido sanado já no momento de sua lavratura.

A Receita Federal do Brasil sempre teve acesso aos documentos fiscais da Recorrente em suas bases de dados, podendo validar desde o início da autuação que no ano-calendário autuado foi realizada a opção pela Apuração Anual do Lucro Real, e não apuração pelo Lucro Trimestral conforme consta do Auto de Infração e que gerou todo o trabalho fiscal, incluindo os Demonstrativos do valor cobrado em face da Recorrente.

Dessa forma, é incorreta e antijurídica a postura adotada no v. acórdão de simplesmente não realizar qualquer tipo de ação buscando validar essa informação essencial para o deslinde do feito e que, como já apontado, deveria ter sido validada antes pela própria Autoridade Fiscal e I. Julgadores da DRJ/09 diante de sua função vinculada nos termos da legislação tributária.

Negar essa obrigação / dever legal de validação das informações (ainda mais quando o contribuinte informa o erro e o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais valida indícios de sua ocorrência com a determinação de anulação da decisão então proferida) equivale a ignorar a legislação tributária, tudo em face de uma postura fiscalista e arrecadatória de não conhecer o seu erro próprio e tentar convalidar os vícios pela atribuição de responsabilidade ao contribuinte. > É papel da Autoridade Fiscal a perquirição completa e absoluta de todas as informações e documentos relacionados ao lançamento do crédito tributário, e não do contribuinte como faz parecer o v. acórdão recorrido.

> É responsabilidade dos I. Julgadores da DRJ a validação de alegações de vício cometido no Auto de Infração mediante conversão do julgamento em diligência, e não do contribuinte que já alertou e apontou expressamente o erro cometido que macula em nulidade todo o trabalho fiscal. Mesmo na tendenciosa argumentação que concluiu pela ausência de nulidade e de erro no trabalho fiscal (argumento anteriormente omissis), a leitura do v. acórdão permite concluir que, em verdade, a DRJ/09 visualizou claramente o erro cometido pela Autoridade Fiscal quando do lançamento e cobrança dos valores aqui discutidos, vez que não validou em momento algum que a Recorrente teria optado pela apuração trimestral do Lucro Real. E nem conseguiria fazer prova da sua presunção, pois a verdade material que deveria ter sido buscada primeiro pela Autoridade Fiscal, e depois pelos I.

Julgadores da DRJ/09 por meio de intimação da Recorrente ou perquirição da Autoridade autuante, é a de que a opção formalizada na DCTF de Janeiro/2016 foi a “REAL ESTIMATIVA”:

Ocorre que, inclusive como providência e postura adequadas diante do conteúdo do julgamento da C. 1ª Turma / 1ª Câmara / 1ª Seção do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, se fazia indispensável a busca pela verdade, seja por meio de perquirição junto à Autoridade Fiscal autuante, seja pela intimação da ora Recorrente para se manifestar a respeito desse aspecto fático. Não se verificou tal postura (viciada, com as vênias necessárias), de forma que a Recorrente traz no presente momento a externalização do aspecto contábiltributário cerne do presente tópico — aspecto este que sempre esteve à disposição da Autoridade Fiscal e da I. DRJ pelo seu poder-dever de perquirição — qual seja, a demonstração por meio da DCTF de Janeiro/2016 que a Recorrente optou expressa e sistemicamente pela forma de tributação do lucro “REAL ESTIMATIVA”: (...)

Percebe-se que, todavia, independentemente de ser tratada como preliminar ou mérito, tem importância central para a elucidação da demanda, **inclusive devendo ser esclarecida antes mesmo de se analisar os demais argumentos de mérito suscitados pelo recorrente.**

De fato, trata-se, mais de uma questão de valoração probatória, em que o acórdão recorrido entendeu serem insuficientes os documentos apresentados aos autos para comprovação do regime de apuração escolhido, deveria complementar com o balancete de suspensão/redução de todos os primeiros meses de 2016, e que esse documento seria suficiente para comprovação do regime de apuração adotado pelo recorrente.

A seu turno, o recorrente indica expressamente que, tendo apresentado a DCTF do mês de janeiro de 2016, tal documento já seria suficiente para demonstração da opção adotada pelo recorrente, implicando, portanto, no vício da autuação. Para além disso, juntou aos autos, em etapa recursal, cópias das DCTFs do mês de janeiro de 2016, que indicaria, segundo o contribuinte, a opção pelo regime de apuração anual.

Pois bem.

Consultando os autos, verifica-se que **a autoridade de origem lavrou o auto de infração partindo da premissa de que o contribuinte apurava o imposto de renda pela sistemática de apuração trimestral:**



Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16095-720.086/2019-37

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ	70.940.994/0001-01	Período de Apuração do Tributo
Nome Empresarial	PANDURATA ALIMENTOS LTDA	01/01/2016 a 31/03/2016

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	6.737.891,65
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	0,00
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	6.737.891,65

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	21.676.370,05 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 21.676.370,05	0,00	0,00	21.676.370,05

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	21.676.370,05	15,00%	3.251.455,50

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16095-720.086/2019-37

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ	70.940.994/0001-01	Período de Apuração do Tributo
Nome Empresarial	PANDURATA ALIMENTOS LTDA	01/04/2016 a 30/06/2016

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	9.632.967,75
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	0,00
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	9.632.967,75

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	24.670.357,67 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 24.670.357,67	0,00	0,00	24.670.357,67

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	24.670.357,67	15,00%	3.700.553,66



INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16095-720.086/2019-37

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
70.940.994/0001-01

Período de Apuração do Tributo
01/07/2016 a 30/09/2016

Nome Empresarial
PANDURATA ALIMENTOS LTDA

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	29.787.139,59
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	0,00
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	29.787.139,59

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	35.824.752,08 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 35.824.752,08	0,00	0,00	35.824.752,08

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	35.824.752,08	15,00%	5.373.712,81



Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 16095-720.086/2019-37

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
70.940.994/0001-01

Período de Apuração do Tributo
01/10/2016 a 31/12/2016

Nome Empresarial
PANDURATA ALIMENTOS LTDA

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	95.262.351,64
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	0,00
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	95.262.351,64

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	48.687.312,56 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 48.687.312,56	0,00	0,00	48.687.312,56

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	48.687.312,56	15,00%	7.303.096,88



Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

PROCESSO: 16095-720.086/2019-37

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVOCNPJ
70.940.994/0001-01

Nome Empresarial

PANDURATA ALIMENTOS LTDA

Período de Apuração do Tributo
01/10/2016 a 31/12/2016**RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO**

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	95.262.351,64
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	0,00
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	95.262.351,64

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	48.687.312,56 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 48.687.312,56	0,00	0,00	48.687.312,56

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	48.687.312,56	15,00%	7.303.096,88

Naturalmente, como se sabe, a opção pelo regime de apuração do Lucro Real deve ser feita com o pagamento do primeiro IRPJ devido, por sua vez indicado no DARF, em que é possível identificar o código do regime tributário escolhido pela empresa.

No caso em tela, o recorrente reforça que tão somente a DCTF do mês de janeiro de 2016, justificando ser documento suficiente para comprovar o alegado:

VR BR DELECOA
MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Fl. 585
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

D C T F MENSAL - 3.3

CNPJ: 70.940.994/0001-01 Mês/Ano: JAN 2016

Dados Iniciais

Período: 01/01/2016 a 31/01/2016
Declaração Retificadora: NÃO
Situação: Normal

Empresa optante pelo Simples Nacional: NÃO
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral
Forma de Tributação do Lucro: Real Estimativa
PJ levantou balanço/balancete de suspensão no mês: SIM
PJ com débitos de SCP a serem declarados: NÃO
PJ optante pela CPRB: NÃO

Situação da PJ no mês da declaração: PJ não se enquadra em nenhuma das situações anteriores no mês da declaração

Critério de Reconhecimento das Variações Monetárias dos Direitos de Crédito e das Obrigações do Contribuinte, em Função da Taxa de Câmbio: Regime de Competência

Regime de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: Não-cumulativo

Observa-se que situação potencialmente similar já foi objeto de decisão na Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento (Acórdão n. 1201-005.922 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária) de Relatoria da então Conselheira Thais de Laurentiis:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Data do fato gerador: 31/12/2014 ERRO NA DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOBSERVÂNCIA DA OPÇÃO EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE PELO LUCRO REAL ANUAL. VÍCIO MATERIAL. Ao efetuar o lançamento de ofício, a autoridade fiscal está obrigada a observar a opção exercida pelo contribuinte pelo pagamento segundo base de cálculo anual ou trimestral, não subsistindo lançamento em desacordo com a legislação de regência e tal opção, por vício material no lançamento do crédito tributário.

Nesse aspecto, o voto condutor do precedente:

Pois bem. Em que pese a contribuinte tenha adotado a sistemática anual para apuração do IRPJ e da CSLL (opção é manifestada pela empresa através do recolhimento do imposto correspondente ao mês de janeiro de cada ano, sendo irretratável para todo período), a Autoridade Fiscal formalizou o lançamento tributário considerando a sistemática de apuração trimestral. Pode-se constatar tal equívoco nos autos de infração, analisando-se (i) o período de apuração indicado (01/10/2014 a 31/12/2014), (ii) a parcela considerada como não sujeita ao recolhimento do adicional do IRPJ (R\$60.000,00) e (iii) a data de vencimento do IRPJ e da CSLL (30/01/2015).

(...)

Vemos que o lançamento tributário foi efetuado na sistemática de apuração trimestral, fato este que pode ser visto no item intitulado "Enquadramento Legal", onde consta a informação "Fatos Geradores Ocorridos Entre 01/10/2014 a 31/12/2014". Corroborando com esta conclusão está o Enquadramento Legal do Vencimento do Tributo, que além de trazer o mesmo período de apuração anterior, traz a fundamentação legal como trimestral também, conforme abaixo reproduzimos:

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

(...) Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. Não há dúvida, portanto, que ao lavrar o auto de infração a Autoridade Fiscal incorreu em vício material, pois desrespeitou o critério temporal e quantitativo da regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL aplicável ao caso.

Como é consabido, o vício material resulta de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no seu antecedente ou no seu consequente. No presente caso, o erro está na aplicação do consequente da norma tributária, mais precisamente nos critérios (i) temporal, tendo em vista que a Autoridade Fiscal utilizou a periodicidade trimestral para calcular o tributo, quando o correto seria a apuração anual e (ii) quantitativo, uma vez que ao se utilizar da apuração trimestral foi considerado que apenas a parcela de R\$60.000,00 não estaria sujeita ao adicional do IRPJ, quando na apuração anual o correto seria considerar o montante de R\$240.000,00. Ou seja, a Autoridade Fiscal não foi capaz de precisar de forma correta qual o período de apuração e o

montante de IRPJ e CSLL supostamente devido pela contribuinte. Ocorre que a correta determinação da data da ocorrência do fato gerador e a apuração do montante tributável são pressupostos básicos do ato administrativo de lançamento tributário, como expressamente previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e, portanto, não podem ser saneados. Conforme determina o art. 2º, alínea “d” da Lei n. 4.717/1965, a qual fundamenta o regime de controle dos atos administrativos, aquele ato com vício relacionado ao motivo padece de nulidade. Dentre as hipóteses de vícios relacionados ao motivo do ato administrativo, tem-se a situação em que a matéria de direito, sobre a qual se fundamenta o ato, é juridicamente inadequada ao resultado obtido (art. 2º, parágrafo único, alínea “d” da Lei n. 4.717/1965).

É precisamente este o caso ora sob exame, em que a autoridade lançadora foi na contramão do regime de apuração do IRPJ e da CSLL, devidamente escolhido e informado nas obrigações acessórias da contribuinte. É por tal razão que as autuações formalizadas com erro na identificação da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL foram integralmente anuladas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DA DIVERGÊNCIA.

A demonstração da divergência e similitude fática legitimam o conhecimento de recurso especial.

NULIDADE MATERIAL. LUCRO REAL. APURAÇÃO ANUAL SEM QUE PREENCHIDA HIPÓTESE LEGAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. REGRA.

Há nulidade material do lançamento tributário efetuado com equívoco na identificação do fato gerador. O lucro real, de acordo com a legislação vigente, é apurado trimestralmente, salvo na hipótese de expressa manifestação do sujeito passivo com o pagamento de estimativas, na forma do artigo 222, do RIR/1999. (Acórdão n.º 9101- 003.540, julgado em 04 de abril de 2018)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1999 ERRO NA DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO. INOBSERVÂNCIA DA OPÇÃO EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE PELO LUCRO REAL ANUAL. VÍCIO PERTINENTE AOS QUATRO TRIMESTRES.

Ao efetuar o lançamento de ofício para incluir na base de cálculo receitas omitidas, a autoridade fiscal está obrigada a observar a opção exercida pelo contribuinte pelo pagamento segundo base de cálculo anual ou trimestral, não subsistindo lançamento em desacordo com a legislação de regência. Inexigibilidade do lançamento pertinente a todos os trimestres, incluindo o quarto trimestre. (Acórdão n.º 9101-003.227, julgado em 09 de novembro de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 1998 IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se

de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável.” (Acórdão n.º 9101-002.147, julgado em 07 de dezembro de 2015)

Portanto, bem andou a decisão recorrida ao reconhecer o vício material e decretá-lo no presente caso concreto, decretando a nulidade do lançamento tributário.

Em verdade, a DCTF é instrumento hábil e competente para a constituição do crédito tributário e se traduz elemento importante de que o regime de apuração foi efetivamente o regime anual.

Além disso, já em sua impugnação administrativa, o recorrente juntou aos autos parcela do Lalur e respectivo balanço referentes ao ano calendário de 2016, **mas ambos não indicam a opção de apuração adotada**, mas tão somente o período anual de apuração que é próprio desses documentos.

Mas, por que, o Acórdão da DRJ considerou necessária a apresentação do balancete de suspensão/redução para a comprovação do alegado?

Primeiro, é preciso entender que, uma vez tendo optado pelo pagamento de estimativas mensais, próprio do regime de apuração do lucro Real anual, é possível também que o pagamento do imposto de renda relativo ao mês de janeiro do ano-calendário possa ser efetuado com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, se ficar demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado sobre a base de cálculo estimada, conforme o art. 35 da Lei 8981 de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

Em outras palavras, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, opcionalmente, poderá suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL eventualmente devidas em cada mês. Para isso, deve demonstrar, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no Lucro Real do período.

Por esse motivo, é compreensível a indicação pela DRJ de que o contribuinte deveria apresentar tais balancetes juntos da DCTF para comprovar a opção pelo lucro anual, já que a própria DCTF juntada em **petição recursal indica expressamente a existência desses documentos:**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

0905201700000000114753
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

D C T F MENSAL - 3.30

CNPJ: 70.940.994/0001-01

Janeiro/2016

Dados do Processamento

Número da Declaração: 100.2016.2016.1860122341
Número do Recibo: 38.43.69.12.98-57
Data de Recepção: 21/03/2016
Data de Processamento: 21/03/2016

Dados Iniciais

Período: 01/01/2016 a 31/01/2016
Declaração Retificadora: Não
Situação: Normal
Empresa optante pelo Simples Nacional: Não
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral
Forma de Tributação do Lucro: Real/Estimativa
PJ Levantou Balanço/Balancete de Suspensão no Mês: Sim
PJ com Débitos de SCP a serem Declarados: Não
PJ optante pelo CPRB: Não
Situação da PJ no mês da declaração: PJ não se enquadra em nenhuma das situações anteriores no mês da declaração
Opções referentes à Lei 12.973/2014 para o ano-calendário de 2014: Não preenchido
Critério de Reconhecimento das Variações Monetárias dos Direitos de Crédito e das Obrigações do Contribuinte, em Função da Taxa de Câmbio: Regime de Competência
Regime de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: Não cumulativo

Dados Cadastrais do Estabelecimento

Nome Empresarial: PANDURATA ALIMENTOS LTDA
Logradouro: RUA FRITZ REIMANN
Complemento:
Município: GUARULHOS
CEP: 07044-020
Caixa Postal:
Correio Eletrônico: RODRIGOM@BAUDUCCO.COM.BR
Número: 628
Bairro/Distrito: VILA SAO JOAO
UF: SP
Telefone: (11) 2573-9610
FAX: (11) 2573-9642

Isso porque, uma vez que a própria DCTF do mês de janeiro já indica, não obstante a apuração pelo lucro real anual, a existência de balancete de redução/suspensão para o mês respectivo. Assim, se o pagamento por estimativa mensal (para o mês de janeiro de 2016, em que a opção pelo regime de apuração anual foi feita) foi substituído por balancete de redução/suspensão, entendo que a **juntada desses documentos é relevante e deveria ser feita pelo próprio contribuinte, pois principal interessado a comprovar a divergência entre o regime de apuração adotado pelo recorrente e o regime constante na autuação.**

Ainda, sobre a relevância de juntar aos autos tais documentos comprobatórios complementares já havia me manifestado inclusive no Acórdão do CARF que anulou a decisão da DRJ original:

Além disso, registro também que, na análise do processo, verifiquei faltar aos autos documentação comprobatória relativa à demonstração, pelo contribuinte, de que efetivamente adota o regime de apuração pelo lucro real anual, especialmente em razão do ano-calendário 2016.

(...)

Reforço também que, apenas a título elucidativo, se fôssemos avançar sobre o mérito do caso, haveria a necessidade de que fossem trazidos aos autos documentação comprobatória complementar do regime de apuração anual (lucro real) do ano calendário de 2016, a fim de favorecer a melhor elucidação do caso concreto.

Embora tal medida não possa ser considerada conditio sine qua non para a comprovação do alegado, **entendo que o recorrente não se desvencilhou de seu ônus probatório**

de demonstrar, mediante documentação adequada (e já solicitada), que seu regime de apuração seria o anual (e não o trimestral).

Como essa prova não foi ainda juntada aos autos, e considerando o tempo hábil disponível ao recorrente para fazer essa prova, e que não foi feita, considero que não foi provada a opção pela apuração do lucro real pela sistemática anual, devendo ser considerado o regime de apuração trimestral, afastando-se, portanto, a preliminar de nulidade pleiteada pelo Recorrente.

Reforço que, embora este Colegiado seja sempre atento à busca pela verdade material, é também verdade que não cabe a este Tribunal fazer o papel do contribuinte em seu ônus probatório.

Logo, analisando o Acórdão Recorrido, entretanto, verifica-se que **não há qualquer omissão a ser sanada:**

A discordância em relação à decisão não significa que ela tenha se omitido.

Ainda, em caráter preliminar, o recorrente suscita a nulidade absoluta da autuação em face da ausência de consideração de todos os elementos fáticos, jurídicos, contábeis e temporais relacionados à subvenção para investimento analisada. Isso porque, tratando-se de um benefício com tratamento contábil-fiscal que necessariamente se perdura no tempo e possui diversos elementos constitutivos, é absolutamente incorreta a análise discriminada de um único elemento formal em um único período de tempo para desconconsideração de todo o plexo estrutural e arcabouço jurídico-fiscal de tratamento da subvenção para investimento, que foi correta e comprovadamente efetivada no contexto ora analisado.

Contudo, a controvérsia suscitada pela contribuinte, ora Recorrente, diz respeito ao mérito, mais especificamente suscita divergência em relação às premissas fáticas-jurídicas necessárias para a dedutibilidade de subvenções para investimento e, portanto, **não podendo ser apreciadas como preliminar, mas de mérito.**

Superadas as preliminares, passamos à análise de mérito da discussão.

Mérito

No mérito, justamente reitera que cumpriu efetivamente os comandos legais para caracterização material e efetiva da subvenção para investimento, na medida em que:

- possui protocolo de intenções com o Estado de Minas Gerais para estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, atendendo a todas as formalidades legais (inclusive com Regime Especial relacionado);
- realizou investimentos multimilionários direcionados para implantação e expansão da unidade em Extrema/MG, que foram reconhecidos na autuação;
- efetivou aumento significativo do ativo fixo das unidades de Extrema/MG em razão do direcionamento da subvenção para a capitalização da empresa;
- não distribuiu os valores subvencionados como dividendos;
- não realizou em nenhum momento eventual restituição do capital aos sócios ou ao titular;

- registro na “Parte B” do LALUR e LACS dos valores de subvenção para investimento que foram excluídos da “Parte A”, conforme previsão do artigo 198, §5º, da IN RFB nº 1.700/2017;

E contrariamente ao imputado na autuação:

- realizou o correto registro na reserva de lucros (incentivos fiscais) já no ano-calendário seguinte (2017) em razão da impossibilidade legal e sistêmica de retificação da ECD 2016 imposta pela SRFB.

Ou seja, é fato incontroverso que a Recorrente **não registrou** as subvenções em conta de reserva de lucros no período autuado.

Portanto, a controvérsia diz respeito à possibilidade de dedução de subvenções para investimento em 2016, **haja vista a ausência de registro na reserva de lucros (incentivos fiscais) em razão da impossibilidade legal e sistêmica de retificação da ECD 2016 imposta pela SRFB.**

Assim, por uma questão de lógica jurídica, proporcionalidade, razoabilidade e até mesmo reconhecimento da boa-fé objetiva da Recorrente, a Autoridade Fiscal possui o dever de averiguar todos os elementos fáticos, jurídicos, fiscais, contábeis e temporais relacionados à subvenção para confirmar a efetiva natureza dos valores excluídos da base tributável, considerando para tanto não apenas o período analisado na autuação (ano-calendário 2016), mas também a materialidade e absoluta regularidade dos requisitos da Lei nº 12.973/14 nos períodos posteriores.

Historicamente a legislação estabelece o registro das subvenções em conta de reserva de lucros:

Juridicamente, as subvenções foram inicialmente regulamentadas pela Lei n. 4.320/1964, que estabeleceu em seu art. 12, §3º, incisos I e II, a classificação de despesas para custeio em subvenções sociais e subvenções econômicas. Posteriormente, para fins de imposto sobre a renda, a Lei n. 4.506/64, em seu art. 44, inciso IV, incluiu no lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação².

Para fins societários, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976), por sua vez, classificou como reservas de capital as contas que registrarem, dentre outras, as subvenções de investimento (art. 182, §1º, alínea “d”³).

No aspecto fiscal, a questão voltou a ser tratada no §2º do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/77⁴, **ocasião em que se determinou que as subvenções para**

¹ Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (...) § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

² Art. 44. Integram a receita bruta operacional: (...) IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

³ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: (...) d) as doações e as subvenções para investimento.

⁴ Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título

investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que os valores recebidos a título de subvenção sejam registrados como reservas de capital, em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte, utilizando-os para absorção de superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Para fins de esclarecer o escopo da regra prescrita no Decreto-lei supra, a COSIT editou o Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978, no qual fez a diferenciação entre subvenções para custeio ou operação e subvenções para investimento⁶, em que conclui:

7.1. Ante o exposto, o tratamento a ser dado às Subvenções recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra b do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional;

II - Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presente todas as características mencionadas no item anterior;

de: (...)⁵ § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

⁵ As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional. Subvenções para Investimento são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente Parecer. As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal. As Subvenções para Investimento, se registradas como reservas de capital, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva. As Isenções, Reduções ou Deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento. Aplica-se, a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, o disposto no art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/77. As contas do ativo permanente e respectivas depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de Subvenções, são corrigidas monetariamente.

⁶ BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Novos contornos da (não) tributação das subvenções fiscais para investimentos. In. ROCHA, Sérgio André. **Contabilidade, IFRS e tributação**, vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 487.

IV - As Subvenções para Investimento, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V - As Isenções, Reduções ou Deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de Subvenções, são corrigidas monetariamente nos termos dos arts. 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

Referido parecer normativo acabou influenciado diretamente as manifestações posteriores da Receita Federal, bem como jurisprudência administrativa que se formou no Conselho de Contribuintes e, posteriormente, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷, com clareza que lhe é peculiar, bem sintetiza o quadro normativo vigente até o advento da Lei 11.638/2007:

– as subvenções para investimentos configuram transferência de capital, que não são nem lucro operacional nem resultado operacionais, porque não constituem renda.

– as subvenções para investimentos, inclusive as decorrentes de exonerações tributárias como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizam-se como contribuição pecuniária, com destinação específica, sem retorno;

– a aplicação dos recursos em bens do ativo fixo ou, mais precisamente, em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômicos é a destinação do investimento; e

– toda transferência de capital é uma subvenção para investimento.

A questão volta a pauta legislativa com a publicação da Lei n. 11.638/2007, que iniciou o processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional no plano estritamente legal⁸, alterou-se a Lei das S/A para revogar o art. 182 e inserir o art. 195-A⁹, passando as subvenções para investimento a transitar pelo resultado, **podendo também ser incluídas na reserva de lucros, alinhando-se ao tratamento contábil prescrito no CPC 07 (R1)**¹⁰.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos – parceria público-privada – tratamento contábil e fiscal – não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL – não-incidência de PIS, COFINS e ISS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 572.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**, vol. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p.1339.

⁹ Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

¹⁰ MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Subvenções para Investimento e Benefícios Fiscais de ICMS: Mensuração e exclusão das bases de cálculo do IRPJ/CSLL. In. ROCHA, Sérgio André. **Contabilidade, IFRS e tributação**, vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 23.

Com o advento da Lei n. 11.941/2009, o legislador aproveitou para efetuar algumas correções ao tratamento contábil, bem como consolidar o tratamento jurídico-fiscal que restara conturbado pelas alterações prescritas pela lei n. 11.638/2007.¹¹ Para fins do presente artigo, basta ter em mente que **o art. 18 desta lei previu expressamente a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo do IRPJ e CSLL no Lucro Real, desde que o valor seja mantido na reserva de lucros**¹², bem como a exclusão das subvenções da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme art. 2113.

Com essas leis, as sociedades empresárias passaram (i) reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância; (ii) excluir, no LALUR, o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real; (iii) manter em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404/76, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício; e (iv) adicionar, no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**, vol. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p.1361.

¹² Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o [art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), a pessoa jurídica deverá: I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo [§ 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância; II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real; III – manter em reserva de lucros a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício; IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo. § 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de: I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. § 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o [§ 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei. § 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

¹³ Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado: I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

item (ii), no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no item (iii) considerando ainda o § 3º do artigo 18 da Lei nº 11.941/2009¹⁴.

Com o advento da Lei n. 12.973/2014, foi inserida no sistema jurídico uma expressa distinção entre subvenções de investimento e subvenções para custeio. No art. 30 da Lei, foram especificadas como subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, aquelas “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, acrescentando-se que não serão computadas na determinação do lucro real, desde que registradas em reserva de lucros do art. 195-A da Lei nº 6.404/76. Além disso, os artigos 54 e 55 do referido diploma legal excluem as subvenções de investimento também das bases de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Para afastar a discussão relativa à classificação dos incentivos fiscais de ICMS, como subvenções para custeio ou operação e subvenções de investimento¹⁵, a LC 160/2017 trouxe inovações significativas no âmbito tributário e contábil para referida grandeza.

A Lei Complementar 160/2017, que alterou a redação da Lei n.º 12.973/2014, em especial acrescentando os §§ 4º e 5º ao art. 30 do referido texto legal¹⁶, definiu como sendo subvenções de investimento os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma do art. 155, inciso II da Constituição Federal, não sendo possível a sua tributação por não se caracterizarem como receita ou faturamento. Determinada, ainda, a aplicação imediata dessa equivalência conceitual aos processos administrativos e judiciais ainda não julgados definitivamente¹⁷.

Assim, entende-se que o §4º do art. 30 veicula ficção jurídica que equipara os conceitos de subvenção de custeio e de subvenção de investimento¹⁸, passando

¹⁴ BEVILACQUA, Lucas; VIEIRA, Breno; FEIJÓ, Maria Angélica. Tratamento tributário aos incentivos fiscais de ICMS na tributação sobre a renda: importantes avanços jurisprudenciais. In. BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini; PRZEPIORKA, Michell. **Tributação Federal - Jurisprudência do CARF em Debate**, 2ª edição. São Paulo: NMS Editora, 2023.

¹⁵ Nesse sentido MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Subvenções para Investimento e Benefícios Fiscais de ICMS: Mensuração e exclusão das bases de cálculo do IRPJ/CSLL. In. ROCHA, Sérgio André. **Contabilidade, IFRS e tributação**, vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 25.

¹⁶ Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), que somente poderá ser utilizada para: [\(Vigência\)](#) (...) § 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no [inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal](#), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#)

¹⁷ BEVILACQUA, Lucas; VIEIRA, Breno; FEIJÓ, Maria Angélica. Tratamento tributário aos incentivos fiscais de ICMS na tributação sobre a renda: importantes avanços jurisprudenciais. In. BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini; PRZEPIORKA, Michell. **Tributação Federal - Jurisprudência do CARF em Debate**, 2ª ed., São Paulo: NSM, 2023, p. 370-390.

¹⁸ Nesse sentido MEIRA, Thais de Barros; REGINI, Lígia. Reflexos da Lei Complementar n. 160/2017 para Fins de Apuração do IRPJ e da CSLL relativamente a Benefícios de ICMS. In. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de et al. **Anais do 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**. Consistência decisória em matéria tributária nos Tribunais

a considerar-se a totalidade dos incentivos concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal atinentes ao ICMS como subvenção de investimento¹⁹, não sendo necessário que tenha sido originalmente concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (TEODOROVICZ, Jeferson; BEVILACQUA, Lucas; PRZEPIORKA, Michell . Subvenção para investimento (Lei n.14.789/2023) e a Constituição Federal de 1988. In: Marcelo Magalhães Peixoto; Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). Subvenções Fiscais: Comentários à Lei n. 14.789/2023. Caderno de Pesquisas Tributárias (número 48). Série APET.. 1ed.São Paulo / Brasil: MP Editora, 2024, v. 48, p. 245-264.).

Não é recente, portanto, a necessidade de escrituração dos valores em conta de reserva de lucros.

Agora, qual o objetivo lastreado na lei para a escrituração dos valores recebidos a título de subvenção em conta de reserva de lucros?

A resposta é permitir melhor controle contábil e fiscal por parte da autoridade de origem, na verificação de que os valores recebidos a título de subvenções estejam adequadamente reservados para essa finalidade, justificando-se, portanto, sua exclusão do lucro real.

Assim, seguindo esse objetivo, é que se estabelece tal exigência legal para permitir a dedutibilidade de tais valores, cujos efeitos legais estão prescritos na legislação.

Ademais, importante consignar também que a legislação autoriza a substituição da ECD até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente. Em outros termos, tendo apresentado a ECD 2017 com o registro em reserva de lucros, o recorrente poderia ter apresentado a ECD substituidora para o ano de 2016, efetuando a devido correção.

Logo, reitera-se que não há que se falar em punibilidade, pois, em verdade, se está limitando a aplicar a lei em seus termos, que condiciona a dedutibilidade.

Ademais, ainda que punição fosse, não seria competência do CARF afastar a legislação de regência com base em alegação de desproporcionalidade, sob risco de ofensa a Súmula CARF n. 2.

O contribuinte, ademais, entende que não há data-limite ou obrigação de contemporaneidade para registro da reserva de lucros, pois o art. 30 da Lei 12973/2014 não impõe expressamente limitação temporal, ao passo que a autoridade de origem adotou a IN 1700/2017, vigente à época da realização do registro em reserva de lucros (2017), mas que ainda não vigorava em 2016.

Além disso, segundo a contribuinte a autoridade de origem também se equivocou quanto à sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL da impugnante, que seria a sistemática de apuração anual, com recolhimento de estimativas mensais ou balanço de suspensão ou de redução.

Superiores: aspectos materiais e processuais, 26, 27, 28 de maio de 2021 em São Paulo, SP. São Paulo, IBDT, 2021, 696.

¹⁹ BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos Fiscais de ICMS e Subvenções para Investimentos: Tratamento Fiscal após a Edição da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 41, ano 37, p. 251-275. São Paulo: IBDT, 1º Semestre, 2019, p. 271.

Porém, a alegação de que a legislação de regência da subvenção para investimento e de seus respectivos efeitos na apuração do lucro tributável do IRPJ/CSLL em nenhum momento traz previsão expressa do limite temporal em que o registro na reserva de lucros deve ser realizado pelo contribuinte foi afastada pelo acórdão recorrido, dentre outros, pelos seguintes fundamentos:

31. A tese de que a condição de que o registro em reserva de lucros pode ser feito a qualquer tempo, a bel prazer do contribuinte, não tem o menor fundamento. Caso assim fosse, contribuinte algum poderia ser autuado por essa infração, ainda que nunca tenha efetuado tal registro em reserva de lucros, bastando, para tanto, alegar que um dia o fará, o que transformaria o dispositivo legal em letra morta.

32. Quanto ao artigo 198 § 4º da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14/03/2017, abaixo copiado, a leitura correta é a de que os contribuintes optantes do lucro real

trimestral não precisam fazer o registro ao final de cada trimestre, mas devem fazê-lo até o final do ano. Não há motivo algum para afirmar que os optantes pelo lucro real trimestral estão obrigados a escriturar a subvenção em reserva de lucros ao final do ano do recebimento daquela receita mas os do lucro real anual podem escriturar a qualquer tempo, como deseja a impugnante. A razão da existência dessa regra em comento é tornar explícita a dispensa do registro ao final de cada trimestre.

Art. 198. 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 e do resultado ajustado, 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 seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

[...]

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

Ainda que o posicionamento defendido pela recorrente mereça reflexão, como antecipado, **é fato incontroverso que não houve referido registro para o período de 2016, somente sendo realizado o registro para o ano calendário de 2017**, conforme demonstra a contabilidade da recorrente.

Pontua-se ainda que resta inaplicável o art. 21 da LINDB ao caso concreto, posto tratar de “decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”, o que não ocorre o caso concreto.

Ao contrário, trata-se de lavratura de auto de infração para constituir justamente tributo sobre valores deduzidos indevidamente.

Por outro lado, **em minha leitura, não há dúvidas de que houve o efetivo registro do valor referente à subvenção na reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) referentes aos**

valores de subvenção para investimento excluídos da apuração do lucro real no ano calendário de 2016, conforme se comprovaria na ECF do ano calendário de 2017. Juntou aos autos o livro razão, o balanço patrimonial e respectivo recibo de entrega, para demonstrar o ocorrido.

Portanto, fez o registro no exercício seguinte em que houve a exclusão dos valores no lucro real para fins de IRPJ e CSLL.

Nesse aspecto, porém, entendo que deve ser percorrida a finalidade (teleológica) pelo qual o art. 30 da Lei 12973/2014, vigente à época dos fatos, estabelecia como condição o registro em reserva de lucros dos valores recebidos a título de subvenção: a meu ver, a finalidade seria justamente que o objetivo do requisito contábil, que se trata de dever instrumental (obrigação acessória) estabelecido pelo legislador ordinário, tencionou garantir que as autoridades administrativas pudessem identificar com facilidade e clareza os valores que foram excluídos do lucro real, com a correspondente identificação na conta de reserva de lucros, permitindo, assim, transparência contábil, e oportunizando melhor fiscalização ao respectivo aproveitamento do benefício fiscal.

Contudo, o questionamento que levanto é: **se o objetivo do legislador, para além da literalidade hermenêutica, enquadrava-se no controle contábil e informacional da subvenção recebida pelo contribuinte, de modo a evitar-se distorções quanto à destinação dos valores subvencionados, e o contribuinte logra comprovar, por outros meios, de que os valores recebidos a título de subvenção, a despeito do registro a posteriori (ano calendário seguinte de 2017), também registrado em virtude de limitações sistêmicas para retificação da própria ECD, mas demonstra que o valor obtido a título de subvenção está contabilizado de maneira a permitir à autoridade tributante a plena identificação e controle de valores, sem ocasionar qualquer prejuízo ao fisco, e nem ao desvio teleológico da norma, essa glosa deve persistir?**

Em minha leitura, fica claro que o objetivo do requisito contábil (dever meramente instrumental) imposto pelo legislador ordinário foi tão somente assegurar que as autoridades administrativas pudessem identificar com facilidade e clareza os dispêndios relacionados às subvenções recebidas, para fins de fiscalização a aproveitamento do benefício fiscal, sendo que não consigo enxergar em que o procedimento adotado pela Recorrente malogra tal intuito.

Nesse aspecto, sobre tema diferente, já foi também objeto de reflexão por parte do CARF, sobre incentivos tecnológicos e os requisitos para manutenção destes, no Acórdão n. 1401-006.412 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2013 INVESTIMENTO. ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. LEGÍTIMAS. PROPÓSITO NEGOCIAL. Constatado que as operações societárias envolvendo o ativo adquirido/transferido com ágio legítimo, então surgido de transação entre partes independentes, revelaram-se necessárias e ao abrigo de verdadeiro propósito comercial, torna-se perfeitamente legal a amortização fiscal do ágio, nos termos do disposto no art.386 do RIR/99 (art.7º da Lei 9.532/97). LUCROS NO EXTERIOR. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO NACIONAL. Não há incompatibilidade entre os tratados para evitar a bitributação e o artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001, no que tange às hipóteses não alcançadas ou não apreciadas pelo STF no julgamento da ADI n. 2.588. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. NATUREZA. COMPROVANTES DE PAGAMENTO. Se ausentes os reais documentos que comprovem efetivamente os pagamentos de impostos a cargo de empresa controlada e sediada no exterior,

não se pode pretender a sua utilização para fins de compensação com o imposto devido pela controladora brasileira. Para aqueles onde ficou efetivamente comprovada a sua natureza e recolhimento, deve-se aceitar a sua dedução na apuração de eventual imposto devido, obedecidos os limites legais. DISPÊNDIOS. PESQUISAS. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. EXCLUSÃO INDEVIDA. LUCRO REAL. GLOSA MANTIDA. Constatado que o número de pesquisadores acrescidos no ano do gozo do incentivo fiscal não atendeu aos percentuais de incremento estabelecidos na norma legal, de se glosar o excesso de exclusão indevida na determinação do lucro real. DISPÊNDIOS. PESQUISAS. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. CONTROLE. CONTAS ESPECÍFICAS. EXISTÊNCIA DE CONTROLES. GLOSA AFASTADA. A norma legal estabelece que os dispêndios com pesquisas e desenvolvimento de inovação tecnológica serão controlados contabilmente em contas específicas. Demonstrado a existência de registros contábeis outros e/ou registros extra contábeis que permitam a identificação dos referidos dispêndios na ECD, afasta-se a glosa integral da exclusão considerada na determinação do lucro real. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2013 LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Nessa decisão, ainda que a norma legal estabelecesse certo critério legal de controle de dispêndios com pesquisas e desenvolvimento de inovação tecnológica que sejam controladas contabilmente em contas específicas, foi demonstrada a existência de registros contábeis outros e registros extra-contábeis que permitiram a identificação dos referidos dispêndios de ECD. Assim, afastou-se a glosa integral da exclusão considerada na determinação do lucro real, pois demonstrado, por outros meios contábeis, que o controle havia sido preservado.

Já no Acórdão 1302-002.133, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, discutiu-se sobre a finalidade do controle contábil para permitir a fruição dos incentivos trazidos pela Lei do Bem:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. BENEFÍCIO FISCAL. LEI DO BEM. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL ESPECÍFICA. RELATÓRIOS GERENCIAIS ANALÍTICOS. PARECER DO MCTI e INT. Não há óbice a reclassificação contábil, quando demonstrada escrituração em contas específicas, em conformidade com a Lei do Bem, complementada por relatórios gerenciais analíticos que demonstram os valores contabilizados. Projetos aprovados pelo INT, por meio de pareceres específicos que concluíram pelo enquadramento na Lei do Bem, devem ser considerados para fins de colhimento dos benefícios fiscais previstos em tal Lei.

O fundamento para tal entendimento já aparecia, contudo, na Resolução n. 1101-000.079 da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, no voto vencido que já afastava a respectiva glosa (decidiu-se por maioria à época, converter o julgamento em diligência, que levou à posterior confirmação da posição defendida pelo relator):

(...)

C. Da Forma de Registro Contábil para Fins de Fruição do Benefício.

Resta muito claro, que em nenhum momento seja a norma positivada, seja as regulamentações dela advindas, instituíram qualquer procedimento quanto

a forma de lançamento contábil dos dispêndios com P&D pelo contribuinte. A única exigência é de que os valores devem ser controlados contabilmente

em contas específicas. O fato de a Recorrente a princípio ter alocado durante o curso de cada ano-calendário entre 2007 e 2009, os montantes atinentes a despesas com pesquisas tecnológicas e desenvolvimento com inovação tecnológica em contas contábeis gerais utilizadas para registro despesas com demais fornecedores, seguindo o mesmo rito para os custos com recursos humanos, para somente depois ao final do período reclassificá-los de uma única vez para contas específicas de ativo, visando o atendimento do requisito constante do art. 22 da Lei nº 11.196/05, não tem o condão de por si só invalidar o benefício fiscal usufruído, sob pena de indevida prevalência da forma sobre o conteúdo, tão combatida nos mais diversos tipos de situações, principalmente nos afamados planejamentos tributários.

Está claro nos autos, de que o princípio da competência foi observado pelo

contribuinte quanto ao reconhecimento dos dispêndios com P&D, na medida em que foram considerados nas demonstrações financeiras dos anos-calendário em que incorridas.

Até posso concordar com a autoridade lançadora que o ideal, pela boa técnica contábil seria ordinariamente o contribuinte ter promovido o registro dos valores diretamente nas contas específicas, voltadas para o assento dos citados dispêndios qualificados, mas daí a entender que a simples reclassificação global feita ao final do

período de apuração invalida o benefício fiscal concedido é subverter a razão do incentivo e constituir um fato gerador de penalidade não previsto em lei. O requisito previsto como condição legal para a fruição do benefício refere-se a necessidade de controle contábil dos dispêndios em contas específicas. Desta feita, considerando este requisito de fruição, apenas valores não registrados nas referidas contas, poderiam ser objeto de glosa em ato fiscalizatório. Vislumbro, no contexto encimado, que a interpretação restritiva dos artigos 111 e 176 caput do Código Tributário Nacional militam em favor da Recorrente, no tocante as despesas registradas, ainda que por reclassificação, em contas específicas.

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II outorga de isenção. DF CARF MF Fl. 8581 Processo nº 16682.721104/201121 Acórdão n.º 1302002.663 S1C3T2 Fl. 11 10

(...) Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente

de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração." Vejo-

me obrigado a concordar com as seguintes ponderações da Recorrente, vez que retratam a realidade fático-jurídica aplicável ao caso:

• Uma coisa é o dever de contabilizar as despesas operacionais relevantes para a apuração do lucro real no regime de competência. Outra é o dever de r

registrar dispêndios classificáveis como despesas operacionais em contas específicas como condição para o benefício fiscal.

• A impugnante cumpriu o primeiro dever de contabilizar suas despesas operacionais sob o regime de competência e cumpriu o segundo dever ao reclassificar as despesas operacionais em contas de ativo específicas antes do uso do benefício e sem que tivesse iniciado qualquer procedimento fiscal.

Este procedimento é legítimo, pois: (i) não há qualquer prescrição da Lei do Bem ou do Decreto que o regulamentou estabelecendo um prazo para o lançamento em conta específica desses valores; e (ii) não se tratando de fato contábil, mas de fato meramente fiscal, não se pode exigir a observância do art. 247, § 1º, do RIR/99 no caso.

A mim fica claro que o objetivo do requisito contábil (dever meramente instrumental) imposto pelo legislador ordinário foi tão somente assegurar que as autoridades administrativas possam identificar com facilidade e clareza os dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovações tecnológicas, para fins de fiscalização e aproveitamento do benefício fiscal, sendo que não consigo enxergar em que o procedimento de reclassificação adotada pela Recorrente malogra tal intuito. Em suma, desde que atendidas as finalidades das exigências postas pela Lei do Bem, é livre o contribuinte para escolher a forma como organiza sua contabilidade, desde que dentro dos limites legais.

(...)

Isto posto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, cancelando as glosas relativas ao incentivo fiscal

decorrente de dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento para inovação tecnológica, classificados em conta segregada de ativo.

(...)

Assim, naquele voto, compreendeu-se que, diante dos fatos trazidos aos autos, o contribuinte teria cumprido com seus deveres instrumentais, de modo que atendeu a finalidade da Lei do Bem.

Embora as decisões acima lembradas não tratem especificamente do caso concreto analisado, entendo que a inteligência trazida por esses julgamentos pode bem servir à análise deste caso.

Além disso, a análise do registro dos valores em reserva de lucros feita de forma extemporânea pelo contribuinte também já foi objeto de reflexão pelo CARF, conforme se observa no Acórdão n. 1301-006.536 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2014 INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CÔMPUTO NO LUCRO REAL. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO. REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS DO EXERCÍCIO. DESNECESSIDADE DE CONTA ESPECÍFICA DE RESERVA PARA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. As subvenções para investimento e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reserva de lucros no exercício do recebimento das receitas.

Naquele processo, oriundo de declaração de compensação em que se buscava o reconhecimento de direito creditório decorrente de subvenção de investimento, o motivo pelo qual a autoridade de origem não reconheceu o direito creditório foi justamente o fato de que o interessado não havia registrado em conta de reserva de lucros:

Sucedee que a DRJ04 deixou de reconhecer o incentivo como subvenção para investimento em razão da ausência do registro contábil na conta Reserva de Lucros, veja-se (fls. 771 do e-processo): 15. Está correto, entretanto, o posicionamento da autoridade fiscal em relação ao registro contábil na conta Reserva de Lucros. Essa condição está expressamente prevista no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, como requisito para que se considere o incentivo fiscal como subvenção para investimento. [...] **16. No caso concreto, a interessada não registrou os valores na conta contábil “reserva de Lucros”, constante da ECD, como ela própria admite. Alega que não pôde retificar a ECD por já haver transcorrido o prazo para tal providência, mas que havia valores em montantes suficientes em conta de Reserva de Lucros e que posteriormente efetuou o registro em balancete.** 17. Os argumentos não prosperam. Como já dito anteriormente neste voto, ao julgador cabe observar as normas nos termos em editadas, e a norma do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é clara quando estabelece que os incentivos não serão computados no lucro real desde que haja o registro em Reserva de Lucros. **De igual forma, o prazo para retificação da ECD também está disciplinado em Instrução Normativa editada pela Receita Federal, conforme é do conhecimento da inconformada expresso em sua manifestação.** **18. Também não se pode contabilizar a Reserva de Lucro a qualquer tempo.** Veja-se, a propósito, a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020 [...] [...] 20. Quanto a arguições de que a empresa foi cautelosa ao somente reconhecer o incentivo após a edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, quando já não poderia retificar a ECD, reitera-se tratar-se de considerações que escapam à competência da autoridade administrativa, que está adstrita à observância e à aplicação das normas nos seus exatos termos. [grifamos] **Assim, se o motivo para não reconhecimento do direito creditório pela DRF/PCA foi a (A) ausência de comprovação de que os recursos teriam sido efetivamente aplicados na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e a (B) ausência de registro contábil na conta Reserva de Lucros, depois de analisada a controvérsia, a DRJ04 manteve o não reconhecimento do direito creditório única e exclusivamente por causa da suposta ausência de registro contábil na conta Reserva de Lucros.**

(...)

Como visto pelo breve relato do caso, somente remanesce em discussão a suposta ausência de registro contábil na conta Reserva de Lucros dos incentivos fiscais de ICMS auferidos pelo contribuinte no ano calendário de 2014, o que teria acarretado o não reconhecimento do direito creditório ora pleiteado. Nesse sentido, vejamos o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 no que interessa ao presente caso: Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as

demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social. [grifamos] Já o artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976, acima mencionado, dispõe: Reserva de Incentivos Fiscais Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). **Perceba-se, portanto, que os incentivos devem ser registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, a qual somente pode ser utilizada para absorção de prejuízos (desde que totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal), ou aumento do capital social.** Ainda em sede de fiscalização, o contribuinte foi intimado a (A) apresentar Memória de cálculo e registros contábeis que comprovem o valor de R\$ 5.214.068,68 lançado no código 106 do registro M300 (Doações e Subvenções para Investimento) da ECF de 23/11/18 como exclusão do LALUR; (B) informar a quais anos calendário esses valores correspondem; e (C) identificar os registros contábeis da respectiva conta reserva de lucros que contenha os valores em questão. E o relatório fiscal manifestou-se expressamente a respeito das respostas para esses questionamentos, veja-se (fls. 470/471 do e-processo): **8 – Memória de cálculo e registros contábeis que comprovem o valor de R\$ 5.214.068,68 lançado no código 106 do registro M300 (Doações e Subvenções para Investimento) da ECF de 23/11/18 como exclusão do Lalur. Informar quais anos-calendário a que correspondem esse valor. Resposta da empresa: Em atendimento ao item 8, acosta-se a memória de cálculo da subvenção por investimento, representada pelo impacto do incentivo fiscal no ICMS incidente nas operações de vendas realizadas pela Empresa no ano de 2014 (arquivo Sped-Fiscal) no valor de R\$ 5.214.068,68 (anexo VI). De fato, a planilha apresentada pela empresa contém as notas fiscais para as quais a empresa utilizou as alíquotas de 7% e 12% para o cálculo do ICMS, totalizando R\$ 5.214.068,68. Por amostragem, foram confirmadas algumas notas fiscais. O valor do incentivo foi a diferença entre o que seria recolhido de ICMS a 18% e o efetivamente calculado com base no benefício. Exemplo: Nota Fiscal 374696 no valor de R\$ 29.383,20. O ICMS a alíquota de 18% seria de R\$ 5.288,98. No entanto, à alíquota de 7% resultou em R\$ 2.056,82, que foi contabilizado como ICMS sobre vendas. A diferença no valor de R\$ 3.232,16 (R\$ 5.288,98 – R\$ 2.056,82) foi levada ao Lalur e ao Lacs como exclusão a título de subvenção para investimentos. 9 – Identificação e comprovação com registros contábeis da respectiva Reserva de Lucros que contenha o valor citado acima, conforme art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Resposta da empresa: Por fim, referente ao item 9, conforme demonstrado no balancete encerrado em dezembro de 2018 da Empresa, é possível verificar que a reserva dos incentivos fiscais acumulada nos períodos de 2013 a 2018 está contabilizada na conta nº 2.3.2.01.03 – Subvenção para Investimento e evidenciado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) - anexo VII. Para o ano-calendário de 2014 não foi encontrada na ECD a conta citada pela empresa. [grifos constam do original] **A grande questão dos autos reside precisamente na questão da contabilização dos incentivos como reserva de lucro, já que o contribuinte não teria incluído na ECD de 2014 uma conta específica para registrar tais valores. Destaque-se, todavia, que desde a sua manifestação de inconformidade, o contribuinte já houvera advertido para o fato de que, por absoluta cautela, não havia tratado os referidos incentivos fiscais como subvenção para investimento até a edição da****

Lei Complementar nº 160/2017 (fls. 497 do e-processo). E apenas com a modificação legislativa que alterou o alcance interpretativo do conceito de subvenção para investimento, foi que a Manifestante optou por registrar os referidos incentivos fiscais como subvenção para investimento, excluindo-os da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O que em suas palavras se deve a uma cultura sempre conservadora da empresa em relação ao pagamento de tributos. Tal fato, contudo, não significa que o contribuinte não tenha retificado suas obrigações acessórias para fazer constar em seus registros contábeis os valores referentes aos incentivos fiscais cuja natureza seria de subvenção para investimento.

(...)

Nesse sentido, o contribuinte assevera (fls. 499 do e-processo) que a constituição posterior de tal reserva (específica de subvenções para investimento) só se fez possível tendo em vista a prévia existência de Reserva de Lucros suficientes para justificar tal requisito (Doc_Comprobatorios – “DMPL 2014”). E, deste modo, não estava registrada na contabilidade da Manifestante unicamente a subconta de Reserva de Subvenção para Investimento, mas, de outra sorte, a conta de Reserva de Lucros sempre possuiu valores suficientes para dar lastro à eventual subconta de Reserva de Subvenção de Investimento [grifos constam todos do original]. A DRJ04 considerou correto, entretanto, o posicionamento da autoridade fiscal em relação ao registro contábil na conta Reserva de Lucros, já que a interessada não registrou os valores na conta contábil “reserva de Lucros”, constante da ECD (fls. 771 do e-processo). **Adverte ainda que, quanto a arguições de que a empresa foi cautelosa ao somente reconhecer o incentivo após a edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, quando já não poderia retificar a ECD, reitera-se tratar-se de considerações que escapam à competência da autoridade administrativa, que está adstrita à observância e à aplicação das normas nos seus exatos termos (fls. 772 do e-processo). Sucede que, consoante advertido pelo próprio contribuinte em recurso voluntário, a afirmação de que os valores não teriam sido registrados na conta reserva de lucros não nos parece acertada. Em verdade, os valores não teriam sido contabilizados em uma conta específica de reserva para subvenção de investimento, tendo em vista a dúvida – na época – a respeito da sua natureza de subvenção para investimento. Portanto, a contabilização se dava em uma conta genérica de reserva de lucros, a qual foi transportada em 2018, quando já não mais existia a dúvida, para uma conta específica de reserva para subvenção de investimento. Destaque-se que os valores dos incentivos foram até mesmo informados na ECF sob o código 106, do registro M300 (“Doações e Subvenções para Investimento”). Com efeito, nos parece que a constituição posterior dessa reserva específica de subvenção para investimento somente foi possível em razão da prévia existência dos lançamentos da conta reserva de lucros. O fato de a conta não constar da ECD referente ao ano calendário de 2014 se deve na verdade a um problema operacional (impossibilidade de retificação) e de interpretação da legislação por parte da DRJ04. Explicamos. Nos termos do artigo 7º da Instrução Normativa nº 1.774/2017, vigente à época dos fatos e cuja redação se encontra reproduzida na IN que a revogou, a ECD só pode ser substituída até o fim do prazo de entrega da ECD do ano subsequente, e para corrigir erros que não possam ser corrigidos por lançamento contábil extemporâneo: Art. 7º A ECD autenticada somente pode ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto nos itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1) - Escrituração Contábil, do**

Conselho Federal de Contabilidade, publicada em 12 de dezembro de 2014. [...] § 4º A substituição da ECD prevista no caput só pode ser feita até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente. (Grifo Nosso) Perceba-se, portanto, que o caso em tela não se enquadra como uma hipótese de substituição da ECD. Primeiro porque ela somente pode ser feita até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente e segundo que os erros existentes são passíveis de correção via lançamento contábil extemporânea, como, aliás, ocorreu. Em 2018 foi constituída a conta reserva de subvenção para investimento a partir dos montantes lançados na conta reserva de lucros. E como advertido em defesa, veja-se que se está diante de uma dicotomia legal: **a regulamentação dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento só foi incluída no ordenamento jurídico em 2017, com aplicação inclusive retroativa; de outra sorte, a legislação que trata dos lançamentos contábeis não permite a retificação da ECD após o prazo de entrega da ECD do ano subsequente (fls. 801 do e-processo)**. Assim, tendo em vista que os incentivos se encontravam registrados na conta reserva de lucros e foram transportados para a conta reserva de subvenção para investimento, constituída em 2018, não nos parece adequado vedar o aproveitamento ao crédito em questão. **O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 exige em verdade que as subvenções para investimentos sejam registradas em reserva de lucros, de modo que o fato de a conta específica “reserva de subvenção para investimento” somente ter sido constituída posteriormente, não altera a constatação de que elas se encontravam registradas em reserva de lucros**, Face ao exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte (grifo nosso).

Assim, no acórdão supramencionado, foi respeitada a teleologia da norma quando se demonstrou que não houve qualquer prejuízo ao fisco, pois verificado mediante comprovação contábil e fiscal de que os valores foram registrados em reserva de lucros, mesmo que a posteriori, permitindo à autoridade fiscal o pleno controle dessas informações e sua afetação à composição do lucro real.

Ainda que a interpretação literal do dispositivo indique a necessidade do registro de reserva de lucros, **entendo que, no caso concreto, foi respeitada a teleologia da norma, não havendo qualquer prejuízo ao fisco**.

Portanto, deve ser **revertida a glosa dos valores referentes às subvenções fiscais** objetos desta análise, já que: primeiro, foi demonstrado que os valores excluídos a título de subvenções no ano-calendário de 2016 foram registrados, ainda que a posteriori, no ano calendário de 2017. Da mesma forma, não houve qualquer prejuízo ao fisco; terceiro, o controle contábil dos valores excluídos do lucro real e dos valores registrados na conta reserva de lucros foi preservado e demonstrado mediante documentação fiscal e contábil do contribuinte, permitindo pleno controle contábil e fiscal pela autoridade de origem, cumprindo, a meu ver, a teleologia da norma.

Consequentemente, a discussão acerca da constitucionalidade dos dispositivos (resolvida pela Súmula CARF n. 2) e à incidência de juros sobre a multa (também resolvida pela aplicação da Súmula CARF n. 108) perdem objeto em face do provimento recursal.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

ACÓRDÃO 1101-001.953 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16095.720086/2019-37

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

DOCUMENTO VALIDADO