



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.730938/2017-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.847 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente COTECE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE.

Só se declara a nulidade de auto de infração quando ausentes a fundamentação e/ou motivação ou quando os motivos de fato ou de direito invocados forem incompatíveis entre si.

GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO PELA AUTORIDADE FISCAL.

Uma vez não exaurida a matéria de fato atinente à materialização da hipótese de incidência tributária, não se vislumbra nulidade do lançamento mas, isto sim, a sua improcedência, na forma do que dispõe o art. 142 do CTN.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO X SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - LC 160 - PREENCHIMENTO DOS SEUS REQUISITOS - IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Comprovados todos os requisitos pertinentes, notadamente aqueles preconizados pelo art. 3º da LC 160, impõe-se a aplicação da novíssima regra contida nos §§ 4º e 5º da Lei 12.973/14, introduzidos pela aludida Lei Complementar, para reconhecer o caráter de investimento das subvenções examinadas no processo, a par de qualquer outra condição ou situação de fato porventura apurada no feito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar invocada e, no mérito, por lhe dar provimento, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados para exigir da recorrente o IRPJ, e, reflexamente, a CSLL, apurados no ano-calendário de 2013, tendo por objeto a glosa de despesas financeiras e de variação cambial passiva, além de exclusões realizadas pela interessada no LALUR.

Em apertadíssima síntese, a D. Auditoria Fiscal teria intimado a contribuinte a comprovar despesas financeiras registradas na Ficha 6A da DIPJ/AC 2013 no importe de R\$18.414.927,35. Este montante pelo que deu a entender o próprio Agente Autuante, seria composto por “juros sobre empréstimos” (conta do razão de nº 3.3.1.3.01.003) e variações cambiais passivas (conta de nº 3.3.1.4.01.001), estas ultimas no valor de R\$ 6.507.992,82.

Ao examinar a escrita contábil, as demonstrações e demais documentos exibidos, a D. Autoridade Lançadora entendeu não terem sido comprovadas as preditas despesas financeiras ao argumento de que os montantes extraídos das provas exibidas não guardariam identidade com aqueles vislumbrados em extratos bancários também apresentados.

Em adição a isso, admitiu que a contribuinte teria contraído, ao longo de 2013, empréstimos bancários que somavam um montante de R\$ 80.000.000,00. Todavia, sustentou que, mesmo que aplicando a maior taxa de juros prevista para tais avenças (no percentual de 6,3937%), o importe total assim calculado chegaria, tão só, à R\$ 5.100.000,00, contra os R\$ 18 milhões apropriados pela interessada.

Glosou, assim, a totalidade deste grupo de despesas.

Quanto a glosa das exclusões, afirmou que teria intimado a fiscalizada a, no prazo de 48 horas, esclarecer do que se tratava, tendo, como admite, indeferido um pedido de prorrogação apresentado. Como a empresa não trouxe quaisquer provas desta exclusão, nem apresentou justificativas, promoveu a sua glosa.

A autuação resultou na exigência do IRPJ no importe de R\$ 14.326.806,25, e de R\$ 5.811.418,25, quanto a CSLL, já computada a multa regulamentar de 75% aplicada.

A empresa apresentou a sua impugnação administrativa para, preliminarmente, sustentar duas nulidades do auto de infração. Quanto a glosa de despesas de financeiras, afirmou ter ocorrido vício de fundamentação/motivação, mormente porque, como se viu, toda a glosa restou calcada na pretensa não demonstração dos juros de empréstimo, sem, em qualquer momento, se reportar à variação cambial passiva. Outrossim, apontou que, mesmo admitindo a ocorrência de empréstimos que ultrapassavam a quantia de R\$ 80 milhões de reais e, outrossim, que, quando menos, a empresa teria incorrido em despesas da ordem de R\$ 5.100 mil, glosou a integralidade do

valor de R\$ 18 milhões que, destacou, compreendia também a variação cambial passiva, sumariamente ignorada pela D. Auditoria.

Quanto a glosa de exclusão do lucro líquido, afirmou que o prazo concedido para explicá-la e comprová-la foi por demais exíguo, não lhe tendo sido, inclusive, deferida a dilação de prazo requerida. Assim, teria ocorrido, nas suas palavras, uma inversão do ônus de prova, com violação ao seu direito à ampla defesa.

No mérito, explicou e buscou comprovar que os valores relativos às despesas financeiras (e variação cambial) estavam sujeitas a regime de competência, motivo pelo qual, os valores constantes do extratos bancários por certo não poderiam coincidir com aqueles constantes de seus registros contábeis e de seus demonstrativos.

Noutro giro, esclareceu que ao fazer uma conta “*simples*”, a Fiscalização não considerou a variação do CDI prevista em alguns dos contratos trazidos em sua defesa, nem tampouco levou em conta outras despesas alegadamente comprovadas, relativas a gastos com os aludidos empréstimos. Trouxe, ao feito, um parecer que, segundo afirma, comprovaria a efetiva incorrência naqueles valores e, assim, a demonstração destas despesas.

No que tange à infração atinente à glosa das “outras exclusões”, explicou que estes valores se referiam à receita de subvenção para investimento, atinente à benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará. Trouxe, para comprovar as suas alegações, os atos concessivos dos benefícios e, ainda do contrato de mútuo firmado, que seria subsidiado por aquela entidade federativa pela entrega de um desconto sobre o ICMS da ordem de 75%.

Pedi, ao fim, além do reconhecimento das nulidades aventadas, a procedência de sua defesa.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de São Paulo decidiu por acolher a preliminar de nulidade atinente à glosa de despesas financeiras. *In casu*, entendeu existirem diversas incongruências no lançamento, já abordadas em certa medida pela impugnante, considerando haver vício claro de motivação no lançamento. Os motivos que levaram aquela Turma a reconhecer a imprestabilidade, ainda que parcial, da autuação foram sumarizados na seguinte passagem do acórdão recorrido:

1 – a frase “cotejando-se os valores lançados como juros e como variação cambial nos extratos, com os relacionados nos demonstrativos apresentados, e, conseqüentemente contabilizados, não há correspondência entre os valores de cada documento ...” dá a entender que há “valores lançados como juros e como variação cambial nos extratos” (mas não se sabe quais são) que divergem dos valores “relacionados nos demonstrativos apresentados, e, conseqüentemente contabilizados”; se há juros e variação cambial registrados nos extratos, é óbvio que se está a falar no seu efetivo pagamento e o final da frase dá a entender que o regime adotado na escrituração contábil foi o da competência dos exercícios, de modo que o cotejo obviamente resultará na conclusão de que “não há correspondência entre os valores de cada documento”;

2 - a frase seguinte “... e, conseqüentemente, não foi possível se comprovar o real montante de juros cobrado no período” não tem sentido lógico, pois se há juros e variação cambial registrados nos extratos, é óbvio que se sabe o real montante de juros cobrado (e pago) no período; o que não se sabe é o valor dos juros que deveria ter sido

apropriado mensalmente, que constaria nos “demonstrativos apresentados” e na contabilidade;

3 - sendo certo que a apropriação de juros deve ser feita pelo regime de competência, a depender de uma apuração criteriosa que evidenciasse algum pagamento antecipado de juros contabilizado indevidamente pelo regime de caixa, a fiscalização deveria ter apurado a **postergação do imposto**;

4 – desde 04/11/2010, quando foi publicada IN RFB nº 1079, de 03 de novembro de 2010, a **variação cambial** pode ser considerada **tanto pelo regime de caixa quanto pelo regime de competência** para fins de determinação do lucro da exploração e da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, a depender de opção a critério, exclusivo do contribuinte; mas não há sequer uma palavra para justificar a glosa integral das **variações monetárias**.

Por outro lado, e já em relação a segunda infração, afastou a preliminar invocada (sustentado que no próprio LALUR já deveria constar a natureza das parcelas excluídas do lucro líquido). Quanto ao mérito, não obstante admitir a regular escrituração do benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará, considerou-o como subvenção para custeio. E, nesta esteira, entendeu pela impossibilidade de sua exclusão do cômputo do tributo e, mais importante, pela inaplicabilidade dos preceitos da Lei 12.973/14, já com a redação dada pela LC 160/17 (a seu ver, tais regras se aplicariam apenas aos fatos geradores ocorridos a partir de 2015, quando a predita lei entrou, então, em vigor).

Ante a exoneração de parte substancial do crédito tributário, o Colegiado *a quo* recorreu de ofício à este CARF.

A insurgente tomou ciência do julgado acima em 31/10/2018 (AR de e-fl. 1.757), tendo interposto o seu recurso voluntário em 29/11/2018 (e-fl. 1.758), por meio do qual, renovou a preliminar de nulidade por inversão do ônus da prova e, assim, por cerceamento do direito de defesa.

Já, no mérito, sustentou que a Lei 12.973/14 deve ser aplicada à todos os benefícios fiscais concedidos pelos Estados, inclusive quanto a fatos geradores anteriores à sua vigência, por força de expressa previsão contida em seu art. 30, §§ 4º e 5º, além de defender que a DRJ teria forçado uma interpretação acerca do novo regramento introduzido pela LC 160/17 (segundo aquela Turma Julgadora, a predica Lei Complementar teria, apenas, extinguido a figura da subvenção para custeio, de sorte que, quanto aos fatos geradores anteriores a 2015, ainda prevaleceria a regra encartada no art. 392 do antigo RIR, aprovado pelo então vigente Decreto 3.000/99).

Quando este feito chegou à este órgão, foi originariamente distribuído ao Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira que, por sua vez, decidiu por converter o julgamento em diligência (no que foi unanimemente acompanhado por este Colegiado), a fim de instar a recorrente a trazer todos os elementos previstos pelo art. 3º e 9º da LC 160/17.

Em atendimento à proposta de diligência acima, foi elaborado o relatório fiscal de e-fls. 1.901/1.904 em que todos os quesitos propostos por esta Turma teriam sido atendidos.

Sobre este aludido relatório, a interessada se manifestou à e-fls. 1.909/1.912 por meio da qual, com algum destaque, esclareceu que os valores relativos aos benefícios somente não teriam

sido registrados em conta de reserva de lucros porque viria suportando “*sucessivos prejuízos, justificativa que é prevista, inclusive, no art. 30, §3º, da Lei 12.973/2014*”. No mais, reafirmou ter demonstrado o preenchimento das condições tratadas, mormente, pelo art. 3º da já referida LC 160/17.

Como aquele Conselheiro não faz mais parte dos quadros deste CARF, os autos me foram redistribuídos para análise e julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

O recurso voluntário é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

Em relação ao recurso de ofício, pelo que se vê da parte final do acórdão recorrido, o montante exonerado ultrapassou, e muito, o valor de alçada preconizado pelo art. 1º da Portaria/MF de nº 63/17. Por esta razão, também conheço do apelo fazendário.

II RECURSO DE OFÍCIO.

Consoante se observa do que foi relatado acima, a primeira infração, atinente à glosa de despesas financeiras, que compreendiam juros pagos por empréstimos tomados pela contribuinte, e, ainda, pela variação cambial passiva, foi integralmente cancelada pela Turma *a quo*, mormente pela ocorrência de vício de fundamentação. E, por conta de tal irregularidade “*insanável*”, nas palavras do D. Relator do *decisum* ora combatido, acolheu-se a preliminar invocada pela então impugnante já que, aos olhos daqueles julgadores “*o auto de infração*” carecia “*de um elemento essencial, que é o motivo*” declarando-se, por conseguinte “*a sua nulidade*” (grifos no original).

Notem que dentro das despesas glosadas, ao que deu entender a Fiscalização, havia registros de variação cambial passiva¹ e, como se extrai dos documentos trazidos e-fls. 326/558, outras despesas relativas à “*juros de parcelamentos, fornecedores e outros*”, “*descontos para clientes*”, “*tarifas e comissões bancárias*”, “*IOF*” e “*Comissão s/ Financiamento Indusval*” (desconsideradas pela D. Autoridade Autuante). Estas quantias foram todas escrituradas em contas específicas do razão (retirado da ECD e, portanto, de conhecimento prévio da própria fiscalização) e estão lastreadas em documentos hábeis a comprová-las (mormente extratos bancários).

A autuação, diga-se, restou calcada apenas na crítica relativa aos juros de financiamento e à variação cambial e à incompatibilidade entre os valores informados no razão pelo contribuinte (R\$ 15.699.300,92) e aqueles identificados em extratos bancários, sem se fazer qualquer menção às outras quantias representativas das despesas supra referidas. Mais que isso, e diferentemente do que parece sustentar a Fiscalização, as importâncias relativas à variação cambial

¹ Como restará mais adiante demonstrado, as despesas com variação cambial foram registradas na linha própria da DIPJ e não estavam inseridas dentro do valor total de R\$ 18 milhões glosados.

não estavam compreendidas na conta de despesas financeiras, tendo sido registradas, outrossim, na conta de nº 3.3.1.4.01.001 (v. extrato do razão trazido a e-fls. 1.674).

Seja como for, é inegável que o TVF nada disse para justificar a glosa relativa à aquelas demais despesas de sorte que, quanto a tais parcelas, a nulidade aventada pela DRJ é patente e indiscutível, lembrando que o valor de R\$ 18 milhões também as compreendia, como, aliás, foi alertado pela Turma *a quo*: “*Por fim, é injustificável a glosa de toda a despesa financeira (que inclui, como alegado pelo interessado, outros itens além dos juros) sem a contestação da validade de todos os empréstimos, o que sequer foi mencionado*”.

Demais disso, e também como destacado pelo Colegiado de 1º Grau, a D. Fiscalização reconheceu que houve a tomada de empréstimos em valores que suplantavam a quantia de R\$ 80.000.000,00, que gerariam, mesmo a luz das contas rasamente elaboradas, juros apropriáveis (a partir de uma média da taxa de juros aplicável – que desconsiderou, diga-se, inclusive que um dos contratos contemplava a remuneração pelo CDI). E a D. Auditoria, insistisse, glosou integralmente aquela quantia de R\$ 18 milhões, reconhecendo absolutamente nada (sem uma justificativa qualquer). Aqui também se verificaria a ausência de fundamentação/motivação, suficiente para justificar anulação, quiçá parcial, da autuação.

Já quanto a glosa das despesas com juros (ao menos quanto aquilo que a fiscalização entendeu não haver qualquer evidência de sua incorrência) e variação cambial, entendo que a autuação seria, meramente, im procedente e não nula!

Com efeito, o art. 142 do Código Tributário Nacional, que este Relator entende ser a positivação do princípio da verdade material, ao menos no que tange à disciplina em exame, impõe o exaurimento dos elementos de fato pela Autoridade Administrativa, com o escrutínio suficiente daquilo necessário à evidenciar o surgimento da obrigação tributária pela ocorrência de seu fato gerador. O ato de lançamento, diga-se, nada mais seria que o ato que dá início à acusação fiscal e por força do princípio da acima, impõe à Agente o mister de comprovar a materialização do fato signo presuntivo de riqueza. Aqui, diga-se, o ônus da prova é integralmente da Fiscalização, que deve se esmerar, como já dito, para exaurir toda a matéria fática antes da concretização do próprio ato de lançamento.

Não cansarei os ouvidos de meus pares com a minha insistente ladainha acerca da teoria dos motivos determinantes... basta, para tanto, lembrar que apenas a incompatibilidade entre os motivos de fato e os motivos de direito invocados pela autoridade administrativa é que poderiam, potencialmente, encerrar a anulação do ato de lançamento, por desrespeito à garantia da ampla defesa. Identificada, todavia, a coerência lógico-argumentativa entre os fatos *apontados* e os preceptivos normativos que os qualificam, o ato administrativo é formal e materialmente válido...

Se os fatos alegados, no entanto, não forem suficientemente *demonstrados* pela Autoridade Lançadora (dever imposto, aí sim, pelo art. 142 do CTN, invocado pela recorrente), o que se teria, na hipótese, seria apenas a im procedência da autuação, ante a inexistência de elementos necessários e suficientes à concretização do fato-tipo tributário (art. 114). E esse seria o caso dos autos.

No caso, a fiscalização justificou a glosa somente a partir da seguinte passagem:

Na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, na determinação do lucro real, ficha 06A, no resultado do exercício foram deduzidas despesas financeiras da ordem de R\$18.414.927,35, cuja comprovação dos lançamentos solicitamos por meio do termo de intimação fiscal n.º 4. Entretanto, em resposta à nossa solicitação, foram anexados demonstrativos dos empréstimos obtidos em cada banco, bem como dos juros cobrados e da variação cambial, cujos valores relacionados no demonstrativo são iguais aos registrados contabilmente. Anexos a tais demonstrativos foram juntados extratos bancários relativos às operações. Porém, cotejando-se os valores lançados como juros e como variação cambial nos extratos, com os relacionados nos demonstrativos apresentados, e, conseqüentemente contabilizados, não há correspondência entre os valores de cada documento, e, conseqüentemente, não foi possível se comprovar o real montante de juros cobrado no período.

Mas a disparidade entre os valores contidos na escrita contábil e nos extratos exibidos tem justificativa plausível na própria legislação, já que estas despesas podem ser apropriadas sobre regime de competência. Assim, é mais que crível que parte dos valores consignados nos extratos (caixa) não conste dos registros da empresa, já que tanto os juros como a própria variação cambial poderiam estar (e empresa diz que estavam) sujeitos ao regime de competência. Cabia, quando menos, o exame e a manifestação da autoridade fiscal quanto a opção realizada pela empresa e a existência ou não de apropriação de tais quantias por um ou outro regime, algo jamais feito, como apontado pela DRJ:

3 - sendo certo que a apropriação de juros deve ser feita pelo regime de competência, a depender de uma apuração criteriosa que evidenciasse algum pagamento antecipado de juros contabilizado indevidamente pelo regime de caixa, a fiscalização deveria ter apurado a **postergação do imposto**;

4 - desde 04/11/2010, quando foi publicada IN RFB n.º 1079, de 03 de novembro de 2010, a **variação cambial** pode ser considerada **tanto pelo regime de caixa quanto pelo regime de competência** para fins de determinação do lucro da exploração e da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, a depender de opção a critério, exclusivo do contribuinte; mas não há sequer uma palavra para justificar a glosa integral das **variações monetárias**.

Enfim, em relação à tais despesas (juros e variação monetária), tirante a parcela que poderia ter sido considerada pela autuação (como apontado acima), não haveria, propriamente, uma nulidade, mas, isto sim, a total improcedência da exigência por falta de demonstração da materialização da hipótese de incidência.

Ainda que por fundamentos distintos, o cancelamento da imposição relativa à esta infração se impunha, motivo pelo qual não há correções a se fazer no acórdão recorrido nesta parte, sendo de se negar provimento ao Recurso de Ofício.

III DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

III.1 Preliminar de nulidade – concessão de prazo exíguo para a apresentação de elementos.

Aos meus pares esclareço que, não fosse pelo disposto na Súmula 162, tenderia por acolher esta preliminar. A D. Autoridade Lançadora deu um prazo de apenas 48 horas para empresa se posicionar quanto a este item da autuação, indeferindo, sem justificativas, o pedido

de prorrogação pleiteado pela interessada. Trata-se, claramente, de conduta desarrazoada, contrária ao mínimo bom senso e, para além de dúvidas quaisquer, contrário à ampla defesa e ao devido processo legal.

Mas a aludida Sumula amarra as mãos deste Julgador, já que a sua aplicação é, na forma do art. 45, IV, impositiva. Transcrevo, assim, o seu enunciado para evidenciar, ato contínuo, e somente por conta deste verbete, a inocorrência da nulidade alegada:

Súmula CARF n.º 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401-004.061.

A despeito dos protestos deste Relator, há que se afastar a preliminar em exame.

III.2 Mérito.

A Lei Complementar de n.º 160/17 tem claro e confesso caráter interpretativo e, mais que isso, previu a sua aplicação retroativa a todos os **processos** em curso à época de sua edição. É o que o reza o art. 30, § 5º, da Lei 12.973/14, com a redação da dada pela predita LC 160. Veja-se:

Art. 30. [...]

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

§ 5o O disposto no § 4o deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Quanto ao argumento sustentado pelo acórdão recorrido de que este novo regramento teria apenas revogado a figura da subvenção para custeio e que, assim, se aplicaria tão só aos fatos geradores ocorridos a partir de 2015, ora vamos. Se assim o fosse, as subvenções concedidas pelos Estados que deixassem de cumprir os pressupostos do art. 3º da LC 160, ainda assim não poderiam ser tributadas (porque a subvenção para custeio foi “revogada”, na visão da DRJ). O mesmo se o diga quanto aos contribuintes que deixassem, v.g., de cumprir o mister descrito pelo *caput* do art. 30 (registro das receitas de subvenção em conta patrimonial de reserva de lucros). Este raciocínio, diga-se, é quando menos ilógico (para não dizer antijurídico).

Os ditames da LC 160 se aplicam, sim, ao presente processo e a toda e qualquer demanda ainda em curso quando de sua edição.

Dito isto, vale lembrar que a resolução proposta por este Colegiado objetivava, exatamente, verificar se os benefícios concedidos pelo Estado do Ceará atendiam aos pressupostos elencados pelo 3º da citada LC 160, ou, **se for o caso**, àqueles contemplados pelo *caput* do art. 30 da Lei 12.973, cuja redação permaneceu inalterada.

Particularmente quanto aos requisitos formais contidos no art. 3º supra referido, destaca-se a necessidade de adoção, pelo Estado Federado subvencionante, dos procedimentos ali descritos, especialmente:

a) a ratificação dos benefícios porventura concedidos unilateralmente (isto é, sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito às regras contidas no art. 155, §2º, inciso XII, "g", da CRFB), mediante publicação de decreto, portaria ou quejandos (inciso I);

b) *"o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados"* em "a", acima.

Preenchidos tais pressupostos, diga-se, as subvenções tratadas no feito serão, a despeito de quaisquer exigências adicionais (§ 4º do art. 30 da Lei 12.973), consideradas *"para investimento"*.

E, assim posto, vê-se do relatório de diligência que a contribuinte, em atendimento às intimações emitidas, apresentou no feito os seguintes documentos (páginas 2 e 3 aludido relatório):

1. Protocolo de intenções do incentivo concedido pelo Estado do Ceará;
2. Decreto n.º 32.563/2018 acompanhado do Certificado de registro e depósito se/confaz n.º 12/2018;
3. Atos concessivos: Resoluções CEDIN n.ºs 2000/002, de 01/03/2000, 052/2004, 088/2013, 142/2013 e 192/2013;
4. Despacho n.º 3001/2021, do Governo do Estado do Ceará/SEFAZ [...];
5. Certificado de registro e depósito se/Confaz n.º 30/2018;
6. Planilha de Demonstração de prejuízos acumulados do período de 31/12/2012 a 31/12/2019;
7. Balanços Patrimoniais e Demonstrações de Resultado do Exercício, relativos aos anos de 2013 a 2019.

Os elementos descritos no itens 1 a 5 comprovam, à satisfação, o preenchimento, pelo ente federado em questão, dos requisitos elencados pelo art. 3º da LC 160/17, evidenciando, assim, o caráter de subvenção para investimento decretada pelo art. 30, § 4º, da Lei 12.973/14, a par de qualquer exigência adicional.

No que tange ao problema da escrituração da receita de subvenção, não obstante isto não ter sido aventado pela Turma *a quo* (o que impediria a sua invocação agora, por este Colegiado), e a despeito da DRJ ter, inclusive, afirmado a regularidade da contabilização realizada, é fato que a empresa logrou comprovar o preenchimento do pressuposto descrito pelo *caput* do art. 30, já mencionado alhures.

Com efeito, e como destacado no relatório de diligência, a empresa sustentou não ter registrado as receitas de subvenção em conta de reserva de lucros porque apurou, ao longo dos anos de 2013 a 2019, prejuízos contábeis. E sobre isso a Autoridade Diligenciante assim se pronunciou:

Em relação à comprovação d efetivo registro do benefício fiscal recebido em 2013 em reserva de lucros [...], o contribuinte encaminhou demonstrativo com os prejuízos acumulados entre os anos de 2013 e 2019, bem como Balanços Patrimoniais e Demonstrações de Resultado do Exercício do mesmo período, comprovando os seus sucessivos prejuízos, e informou: *“Ressalte-se que, em razão dos sucessivos prejuízos, a conta ‘Reserva de Incentivos’ da empresa não teve nenhuma movimentação no período”*.

Ora, uma vez comprovados prejuízos contábeis ao longo de todo o período em que percebido o benefício, não há razões, nem mesmo, para a constituição da reserva de lucros a que se refere o art. 193 da Lei 6.404/74, que, diga-se, se presta, precisamente, para absorver prejuízos ou aumentar capital social:

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

É preciso lembrar que o registro das receitas de subvenção em conta de reserva de lucros, é feita à débito da conta de reserva de incentivos, conforme determina o CPC 7, item 15B:

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Que os valores glosados passaram pelo resultado da empresa não há dúvidas já que ela as excluiu, a partir do LALUR, do lucro líquido apurado. Outrossim, e como não houve a apuração de lucros, tais importâncias permaneceram em conta de reservas de incentivos (como determina o CPC 07, acima), que, como exposto pelo item 15V, é conta vinculada às contas de reserva de lucros ou prejuízos.

Enfim, está suficientemente demonstrado que a empresa também atendeu aos ditames do art. 30 *caput* da Lei 12.973/14, pelo que esta glosa também não se sustenta.

IV CONCLUSÕES .

A luz do exposto, voto **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por **AFASTAR** a preliminar invocada e, no mérito, por **DAR PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca