



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.723042/2022-91
ACÓRDÃO	1101-002.041 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BIGSAL INDUSTRIA E COMERCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRICAÇÃO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do Lucro da Exploração referente ao período abrangido pela Autuação, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. OMISSÃO OU ERRO DO ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo em vista que o lançamento fiscal encontra-se devidamente motivado, com descrição dos fatos precisa e detalhada, tanto que a matéria foi plenamente compreendida pela autuada, eventual omissão ou erro no enquadramento legal não é suficiente para eivar de nulidade o Auto de Infração, e muito menos caracterizar cerceamento do direito de defesa.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração dos tributos em cobrança.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO

A Lei 9.532/97 permite ao contribuinte adquirir participações societárias mediante a interposição de empresas veículo, assegurando-lhe a amortização fiscal do ágio, inexistindo razões para demonizar sua utilização. A opção pela realização de investimentos societários mediante a

interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios do contribuinte não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio.

Defenestrar a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intenção, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

COMPRA ALAVANCADA. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DE TERCEIROS PARA ADQUIRENTE. FORMA DE FINANCIAMENTO É OPÇÃO DISCRICIONÁRIA DO CONTRIBUINTE. AFASTAMENTO DA TESE DE REAL ADQUIRENTE.

A fonte de recursos para investimento é uma opção discricionária da empresa, que tanto pode ser por meio de recursos próprios, aporte de capital dos seus sócios, empréstimo junto a instituições financeiras ou emissão de títulos no mercado de capitais, não cabendo ao FISCO questionar a forma de financiamento da empresa.

IRPJ E CSLL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. TEMA 1.182/STJ. REQUISITOS DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA FINALIDADE DE ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DO EMPREENDIMENTO ECONÔMICO.

A não inclusão na apuração do lucro real das subvenções para investimento vinculadas ao ICMS – exceto o crédito presumido – depende, no âmbito de procedimento fiscal, da comprovação dos requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014. Entre esses requisitos está a demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, conforme decidido no REsp 1.945.110, de 26/4/2023, julgado sob o rito dos

repetitivos (Tema 1.182) e reafirmado nos respectivos embargos de declaração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, no termos do voto do Relator, em negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário em relação à omissão de receitas; ii) por maioria de votos, nos termos do voto do Relator, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de ágio e de despesas de juros decorrentes de compras alavancada, vencido o Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa que negava provimento ao recurso voluntário; iii) por maioria de votos, nos termos do voto vencedor, em negar provimento ao recurso em relação à glosa de subvenção para investimento; vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator) e Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente e redator designado

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 recursos voluntários apresentado pela recorrente TROUW NUTRITION BRASIL NUTRICAÇÃO ANIMAL LTDA (efls.9535/9629 e efls. 9695/9721) (SUCESSORA DA BIGSAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRICAÇÃO ANIMAL S.A e da JOATINGA PARTICIPAÇÕES S.A, bem como pelos responsáveis solidários FERNANDO MARQUES OLIVEIRA (efls.9811/9838) e H.I.G. BRASIL ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS LTDA (efls.9949/9975) apresentados contra acórdão da DRJ (efls.9379/9408) que julgou improcedentes impugnações administrativas firmadas pelo contribuinte BIGSAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRICAÇÃO ANIMAL S.A (efls.8540/8621) e pelos responsáveis solidários JOATINGA

PARTICIPACOES S.A. (efls. 8464/8485), H.I.G. BRASIL ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS LTDA (efls.9156/9177), FERNANDO MARQUES OLIVEIRA (efls.9287/9310), movida contra auto de infração (efls.6946/6982) fundado em Relatório Fiscal (efls.6986/7122) sobre exigência de IRPJ e de CSLL com aplicação de multa isolada de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de multa isolada de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL mais juros e multa proporcional referente aos anos calendários de 2017 e 2018.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido (efls.387/394):

Da exigência Trata-se de Impugnação de exigência de crédito tributário constituído mediante Autos de Infração ("AI") de IRPJ — imposto de renda pessoa jurídica (fl. 6.946) segundo o regime do lucro real anual dos anos-calendário 2017 e 2018 e, como tributação reflexa, de CSLL— contribuição social sobre o lucro líquido (fl. 6.966), em desfavor de Bigsal Indústria e Comércio de Suplementos para Nutrição Animal S/A ("Bigsal" ou "Contribuinte"), nos valores adiante indicados:

IRPJ		
IMPOSTO	Valor	26.010.862,93
JUROS DE MORA (Calculados até 07/03/2022)	Valor	5.459.482,55
MULTA PROPORCIONAL (Pena legal da legislação)	Valor	22.188.110,11
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	Valor	53.658.455,59
CSLL		
CONTRIBUIÇÃO	Valor	8.381.180,66
JUROS DE MORA (Calculados até 07/03/2022)	Valor	1.909.170,52
MULTA PROPORCIONAL (Pena legal da legislação)	Valor	8.007.169,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	Valor	19.367.520,79

Segundo informado no Relatório Fiscal ("RF" — fl. 6.986), a Contribuinte, sediada em Ji-Paraná/RO, foi constituída em 2003. Atua no mercado de suplementação animal com um portfólio que abrange de minerais básicos a rações completas para gado (corte e leite), peixes, cães e outras espécies animais.

Atua como fornecedora e parceira de seus clientes na educação sobre o uso de suplementação como ferramenta de incremento de produtividade e rentabilidade na pecuária. Possuía, na época dos fatos examinados pela Fiscalização (aquisição pelo grupo H.I.G), aproximadamente 150 empregados e atendia em torno de 12.000 produtores rurais anualmente.

Era originariamente sociedade empresária limitada cujos sócios fundadores foram Robson Guimarães e Valdemir Aimi. Com o falecimento de Robson, no início de 2016, suas quotas foram transferidas para a viúva Deborah Guimarães, sem atuação na sociedade.

Além dos sócios fundadores, possuía no quadro societário dois quotistas que exerciam função executiva, Gilmar Prado (Diretor Técnico) e Gisele Mackiewicz (Diretora Financeira). Teve 99.99% do capital adquirido por Engenho de Dentro Participações Ltda. ("Engenho de Dentro") em dezembro de 2016.

Passou por transformação de tipo societário em 2017, de sociedade limitada para sociedade por ações. O capital era de R\$ 97.009.181,14, conforme a última alteração do Estatuto Social em 12/07/2021, assim composto:

Acionista	Nº de Ações	Capital em Reais	% Participação
JOATINGA PARTICIPAÇÕES SA	38.192.591	97.009.181,14	100

Infrações A Autoridade Fiscal identificou quatro infrações, adiante resumidamente indicadas conforme descritas no AI matriz (IRPJ) e no RF.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - Ágio por Rentabilidade Futura (GOODWILL) - Código 190.35, Registro M300 Demonstração do Lucro Real - ECF

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Engenho de Dentro, holding constituída em novembro/2015, tinha o capital de R\$ 100,00 dividido por H.I.G. Assessoria e Investimentos Ltda ("H.I.G. Assessoria") e Fernando Marques Oliveira, que detinham 99% e 1%, respectivamente. Em março/2016, H.I.G. Assessoria cedeu e transferiu as suas 99 quotas de Engenho de Dentro para Joatinga Participações S/A ("Joatinga"), detentora integral da Contribuinte. Engenho de Dentro adquiriu com ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) 99,99% do capital da Contribuinte em dezembro/2016 e foi incorporada pela investida (Contribuinte) em março/2017, que passou a deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a amortização do ágio a partir do mês seguinte (abril/2017). Joatinga Participações S/A ("Joatinga") tinha 100% do capital em poder de H.I.G. Brasil Partners I — FIP ("H.I.G. Brasil Partners").

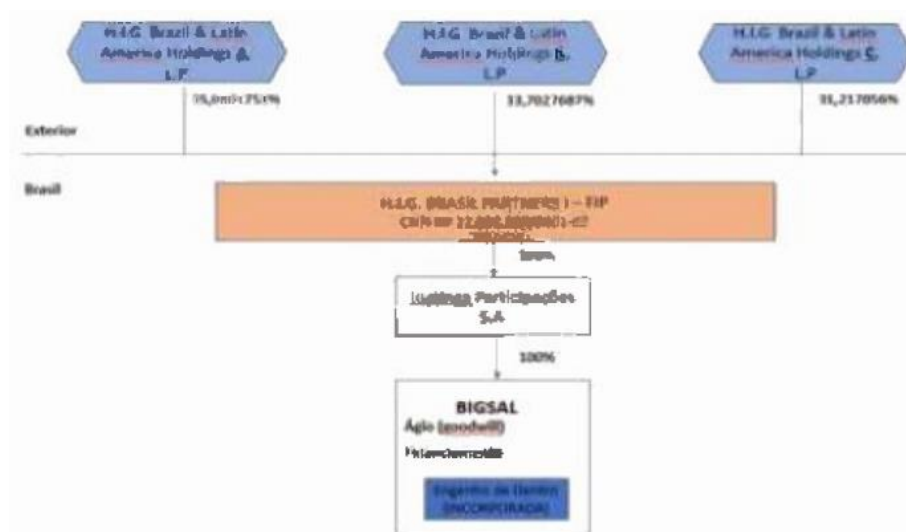
A sucessão de eventos societários seria desprovida de fundamento negocial e estruturada de modo simulado e abusivo, com utilização de Engenho de Dentro e Joatinga meramente como empresas veículo:

"4. Constatou-se que H.I.G Capital — 'HIG Capital', líder global em investimentos de FIP (Fundos de Investimentos em Participações, mais conhecidos como 'Private Equity'), através de sua representação no Brasil — 'HIG Brasil' (H.I.G Assessoria de Investimentos Ltda - CNPJ nº 15.085.374/0001-24), foi responsável pela estruturação da operação societária de aquisição da BIGSAL, no qual as empresas veículos/interpostas Joatinga Participações S.A e Engenho de Dentro Ltda foram utilizadas para transportar, tanto os valores financeiros da aquisição, bem como para os livros da fiscalizada, o ágio por rentabilidade futura (valor residual - Goodwill) pago em sua própria aquisição e um passivo resultante de empréstimo obtido para quitar parte dessa mesma aquisição.

O transporte para tais livros se fez pela incorporação reversa de Engenho de Dentro Ltda pela fiscalizada. A partir de então, BIGSAL passou a reduzir suas bases de cálculos de IRPJ e CSLL, através da amortização fiscal do ágio gerado na operação, bem como dos encargos financeiros gerados pelo empréstimo."

O real alvo do investimento do grupo HIG Capital seria a Contribuinte (BigSal), não Engenho de Dentro. Os informes divulgados, sem qualquer menção a Engenho de Dentro ou a Joatinga, não deixariam dúvidas das reais intenções do grupo. Seria certo que Engenho de Dentro estava destinada à extinção mediante incorporação, em condições de proporcionar artificialmente as condições para dedução do ágio transportado à Contribuinte.

O esquema abaixo, reproduzido do RF, expõe a estrutura societária após a incorporação de Engenho de Dentro (investidora) pela Contribuinte/Bigsal (investida):



CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - DESPESAS FINANCEIRAS DE EMPRÉSTIMO ORIUNDAS DE SUA PRÓPRIA AQUISIÇÃO

Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Foram glosadas despesas financeiras decorrentes de passivo de Engenho de Dentro transferido ao patrimônio da Contribuinte por ocasião da incorporação da sua investidora (Engenho de Dentro). A obrigação teria origem em operação de crédito no valor de R\$ 75.000.000,00 — R\$ 37.500.000,00 do Bradesco e R\$ 37.500.000,00 do Banco Votorantim — e visaria a financiar parte da aquisição da própria Contribuinte:

"55. Em 16 de dezembro é feita a 4ª Alteração do Contrato Social de Engenho de Dentro Participações, na qual é aprovada por unanimidade de seus sócios (Joatinga Participações e o Sr. Fernando Marques Oliveira), a constituição da alienação fiduciária sobre a totalidade das quotas da Engenho de Dentro, em favor dos Bancos Bradesco S.A e Votorantim S.A., nos termos do Contrato de Alienação Fiduciária em Garantia da Quotas de Engenho de Dentro Participações Ltda, datado de 15 de dezembro de 2016, também integralizaram os R\$100,00 do capital social, que até então só estava subscrito e em ato contínuo aumentaram o capital social da sociedade de R\$ 100,00 para R\$ 98.257.842,00, sendo esse valor ser integralizado em até 5 (cinco) dias, como visto no item anterior tal valor teve origem no valor investido pelo fundo HIG Partners I — FIP (CNPJ nº 22.802.858/0001-02) em Joatinga Participações tendo como objetivo a aquisição de BIGSAL."

Engenho de Dentro não seria a real contraente da obrigação inserida em planejada estrutura de "aquisição alavancada":

"318. Outro ponto a ser evidenciado é, que embora o empréstimo tenha sido formalmente obtido por Engenho de Dentro, seu real tomador foi o HIG Partners FIP, o qual, aos olhos dos credores, representava, na operação, o grupo HIG Capital, sua maior garantia.

319. Portanto, fez parte da concepção do negócio a inserção de um elo provisório em sua estrutura — a Engenho de Dentro — que formalmente obteria um empréstimo para cobrir parte os recursos necessários à aquisição da BIGSAL.

320. Que esse mesmo elo seria subsequentemente incorporado por BIGSAL, passo previsto desde o início do processo, conforme já visto exaustivamente até esse ponto do Relatório.

321. Que concluída essa etapa, os custos do empréstimo seriam suportados pela adquirida e, ao mesmo tempo, aproveitados tributariamente.

322. É esse o desenho da estratégia de investimento denominada Aquisição Alavancada, que a fiscalizada informa como 'opção negociada para organização do investimento que viria a ser adquirido na Bigsal'. A mesma "operação formal", supostamente carente de propósito negociado, teria respaldado a dedução do ágio e das despesas financeiras.

Os encargos financeiros da operação foram tidos por desnecessários às atividades da Contribuinte:

"330. Como ficou evidente, as despesas financeiras pagas pela BIGSAL pelos empréstimos com o Bradesco e Votorantim, tomado por Engenho de Dentro, onde o real tomador foi o HIG Partners FIP, o qual, aos olhos dos credores, representava, na operação, o grupo HIG Capital, sua maior garantia, não se enquadram nessas condições, não sendo necessários, nem usuais ou normais à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora.

331. Ressalta-se que BIGSAL não precisaria de tais despesas financeiras para continuar a gerar resultados, pelo contrário, seus resultados seriam maximizados sem essas despesas. (—)

333. Por isso, os valores das despesas financeiras que devem ser glosadas, e consequentemente adicionados na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL por ser o empréstimo que lhe deu origem e as despesas financeiras decorrentes desnecessárias às atividades da empresa, e no qual são demonstrados analiticamente nos anexos do presente relatório são os seguintes: ..."

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO Código 186, Registro M306
Demonstração do Lucro Real - ECF

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

A Contribuinte, beneficiária de (i) isenção do ICMS do estado de Rondônia nas operações internas de insumos agropecuários e de (ii) redução da base de cálculo de 40% do referido tributo, informou que os valores da conta contábil

"Doações e Subvenções para Investimento", corresponderiam ao "valor do ICMS (desonerado/dispensado), relativo às receitas de vendas, que deixou de ser pago em virtude do benefício fiscal de Isenção e de Redução da Base de Cálculo do ICMS, concedido nos termos do Convênio ICMS nº 100/97 e Decreto 22.721/18" e seriam destinados a reserva de lucros no Patrimônio Líquido. Intimada acerca de apresentação de termo de acordo com o estado de Rondônia para aplicação em investimentos de ICMS não recolhido, em condição de usufruto do benefício fiscal

como subvenção para investimento, a Contribuinte afirmou que a exigência "não é aplicável".

Segundo a Autoridade Fiscal, os incentivos e benefícios equiparados a subvenções para investimento nos termos do art. 30 da Lei 12.973/2014, com as alterações introduzidas pela LC 160/2017, devem, entre outros requisitos, ser concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como ser escriturados em reserva de lucro com a destinação especificada no referido dispositivo legal. Portanto, ainda que tratados pelo legislador como subvenções para investimento, "os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam às demais prescrições previstas naquele artigo."

No caso, inexistiria exigência de quaisquer contrapartidas por parte do estado de Rondônia, o que desautorizaria o usufruto do benefício tributário do IRPJ e da CSLL. A Contribuinte teria utilizado "ficção" na escrituração, resultando em dupla redução da base tributável: "376. Para finalizarmos a análise, vejamos a contabilização informada pela fiscalizada - item 340 deste relatório — da nota fiscal abaixo: (—)

378. Observemos, que a fiscalizada cria uma 'ficção' ao contabilizar em duplicidade o ICMS desonerado em contrapartida com uma 'outra receita operacional' para justificar a Subvenção de Investimento, sendo que os lançamentos se anulam não afetando o LAIR, portanto não sendo correta a exclusão no LALUR, pois tal valor desonerado de ICMS impacta duplamente o Lucro Real que é a base tributável do IRPJ.

379. Diante do exposto, foi efetuado o lançamento de ofício dos valores de IRPJ e reflexos, tomando como base de cálculo os valores das exclusões registradas no LALUR (Registro M300 da ECF) a título Subvenções de Investimento, as quais foram realizadas indevidamente em 2017 (R\$ 11.285.686,12) e 2018 (32.183.985,14), respeitando os respectivos períodos de apuração anual (vide tabela 4).

Ressalta-se que toda a base legal que fundamenta tal infração está disposta no Auto de Infração lavrado, no qual este Relatório Fiscal faz parte."

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS
INFRAÇÃO: RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização. apurada conforme relatório fiscal em anexo.

A infração indicada neste item de autuação decorre da suposta duplicidade de contabilização referida no item anterior, sobre subvenção para investimento:

"400. Assim, a fiscalizada confirma a tese dessa fiscalização, no qual contabiliza como receitas brutas os totais das NFe já líquidas do ICMS desonerado, deduzindo novamente tal ICMS desonerado na rubrica contábil '3.02.02.01.01 — ICMS' que faz parte de linha específica de Deduções da Receita Bruta da DRE.

401. O fato concreto é, que tanto no ano calendário de 2017, quanto no de 2018 há omissão de receitas líquidas de vendas, em valores relevantes em decorrência dessa dupla dedução de ICMS desonerado, qual seja, na consideração do valor

líquido do ICMS desonerado na contabilização da receita bruta e logo em seguida na dedução do valor do ICMS desonerado na rubrica contábil '3.02.02.01.01 — ICMS' que faz parte de linha específica de Deduções da Receita Bruta da DRE.

402. Logo, considerando os ajustes devidos dos valores constantes na DRE, nos quais foram extraídos de relatórios com a composição das rubricas das NFe emitidas pela fiscalizada, e que fazem parte como anexo do presente relatório, teremos o seguinte:

Tabela 8: Diferença de Receita Líquida em relação ao informado pela fiscalizada, na ECF e o apurado com base nas NFe emitidas

DESCRIÇÃO DO RESULTADO DO CÁLCULO COM NFE	2017	2018	2019	2020
CALCULO COM NFE	Apurado - NFe	Apurado - NFe	Apurado - NFe	Apurado - NFe
Receita Operacional Bruta	148.481.842,79	177.883.427,63	178.491.572,18	209.201.493,32
(-) ICMS Substituição Tributária - ICMS-ST	0,00	378.474,00	0,00	164.206,04
(-) Receita Operacional Bruta	148.481.842,79	177.504.953,63	178.491.572,18	208.999.744,89
Deduções da Receita Bruta	33.199.160,88	42.217.149,94	51.154.000,35	18.481.648,87
1-) ICMS Substituição Tributária - ICMS-ST	1.413.712,00	1.413.712,00	1.413.712,00	1.413.712,00
2-) ICMS	23.211.179,99	38.600.751,81	34.779.568,87	16.498.436,29
3-) ICMS-ST sobre a Receita Bruta	10.483.885,42	18.483.885,42	18.483.885,42	18.483.885,42
4-) ICMS-ST sobre a Receita Bruta	2.247.885,42	2.247.885,42	2.247.885,42	2.247.885,42
(-) Receita Operacional Líquida (Receita Líquida)	115.282.681,91	135.287.803,69	127.337.571,83	190.518.096,02
Diferença de Receita Líquida		56.308.526,83		118.681.696,02

403. Diante do exposto acima, foi efetuado o lançamento de ofício dos valores de IRPJ e CSLL, tomando como base de cálculo a diferença apurada na tabela 8, dos valores da omissão de receitas do ano calendário de 2017 (R\$ 14.180.526,13), e de 2018 (R\$ 34.849.661,08) respeitando os respectivos períodos de apuração anuais. Ressalta-se que toda a base legal que fundamenta tal infração está disposta no Auto de Infração lavrado, do qual este Relatório Fiscal faz parte.

"Prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL Os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL apurados pela Contribuinte em 2017 e 2018 foram deduzidos de ofício na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme os demonstrativos integrantes dos respectivos AI (fl. 6.955/6.958 e 6.975/6.976).

Observou a Autoridade Fiscal:

"405. Ressalte-se, porém, que a presente fiscalização não efetuou qualquer verificação da pertinência dos saldos negativos de IRPJ e CSLL, podendo esses serem submetidos à análise posterior.

406. Em razão da compensação de ofício procedida nos termos acima, fica a fiscalizada cientificada de que o eventual registro de declaração de compensação tendo por objeto os saldos negativos acima referidos ensejará a aplicação da multa mencionada no art. 74 da Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021."

Multa de ofício

A multa imposta relativamente às infrações decorrentes do ágio e da despesa financeira foi a qualificada de 150% prevista no art. 44, §12, da Lei 9.430/1996. Sobre as demais infrações, aplicou-se a multa de 75% do art. 44, I, da referida lei.

Responsabilidade pelo crédito tributário

Foram relacionados como responsáveis pelo crédito tributário com suporte no art. 124, I, do CTN:

Nome FERNANDO MARQUES OLIVEIRA	CPF 254.328.788-44
Nome AV ROUXINOL	CPF 04516-000
Nome INDIANÓPOLIS	CPF 04516-000

H.I.G BRASIL ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS LTDA Responsabilidade Solidária de Fato Logradouro AVENIDA ATAULFO DE PAIVA Cidade LEBLON UF RJ		CNPJ 15.085.374/0001-24 Inscrição 01251 Inscrição SAL 601 SAL 901 UF RJ DE JANEIRO/RJ CEP 22440-034
JOATINGA PARTICIPAÇÕES S.A. Responsabilidade Solidária de Fato Logradouro RUA ALCINDO GUANABARA Cidade CENTRO UF RJ		CNPJ 23.786.025/0001-68 Inscrição 00025 Inscrição SAL 1604 UF RJ DE JANEIRO/RJ CEP 20031-130

Reproduz-se do RF:

427. Conforme demonstrado exaustivamente ao longo deste Relatório, principalmente no Capítulo 4, ficou comprovado que as infrações apontadas nas Seções 5.1 e 5.2, resultaram de ação conjunta, contínua e coordenada de “HIG Brasil” (H.I.G Assessoria de Investimentos Ltda - CNPJ nº 15.085.374/0001-24), gestora de ativos (*private equity*), responsável pela estruturação da aquisição da BIGSAL, através da constituição das empresas Joatinga Participações S.A, que foi a empresa intermediária pelo fluxo financeiro do H.I.G Partners FIP, e Engenho de Dentro Ltda, proporcionando a entrada dos recursos financeiros no Brasil, através do H.I.G Brasil Partner Fundo de Investimento em Participações - FIP.

428. Também por parte do grupo HIG Brasil, observamos a atuação do **Fernando Marques Oliveira**, que participa de forma influente em todos os canais da estrutura artificial criada para aquisição de BIGSAL, podemos recapitular todo exposto até aqui: administrador e funcionário de H.I.G Brasil, onde este teve papel fundamental nas estruturas societárias simuladas; participou como sócio na constituição de Joatinga e Engenho de Dentro; e como membro do Comitê de Investimentos do H.I.G Partners FIP, órgão responsável pela deliberação dos investimentos e desinvestimentos do FIP.

429. Ante o exposto, restou caracterizado a sujeição passiva solidária das pessoas jurídica e física – **H.I.G Assessoria de Investimentos Ltda** (CNPJ nº 15.085.374/0001-24), **Joatinga Participações S.A** (CNPJ nº 23.786.025/0001-68) e **Fernando Marques Oliveira** (CPF nº 254.328.788-44), nos termos do artigo 124, inciso I, da Lei 5172/66 (Código Tributário Nacional), a seguir transcrito:

Art. 124. São solidariamente obrigados:
 I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
 II - as pessoas expressamente designadas por lei.
 Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Da Impugnação

A Contribuinte impugnou integralmente a exação (fl. 8.540).

Afirmou ser tempestiva a contestação, além de reunir todos os requisitos necessários para o regular processamento, e suscitou preliminar de nulidade de "pleno direito" dos AI por (i) indevida descon sideração do benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ sobre o lucro da exploração concedido pela SUDAM e (ii) ausência de enquadramento nas hipóteses legais de omissão de receitas. No mérito, sustentou ter comprovado a exatidão de todos os seus procedimentos e a total improcedência dos AI, bem como o equívoco cometido pela Fiscalização na interpretação dos fatos e do Direito a eles aplicável. Considerou demonstrado:

- o valor do ágio derivou da aquisição das suas ações por Engenho de Dentro, sociedade controlada pelo Grupo H.I.G. Capital;
- em razão do seu crescimento constante, do fato de que passou a figurar como uma das maiores produtoras de itens de nutrição animal, a sua notoriedade no mercado e destacada atuação

especialmente no Norte do País, o investimento nela passou a ser visto como uma oportunidade sólida de retornos financeiros imediatos e futuros, atraindo o interesse do Grupo H.I.G. Capital;

- o Grupo H.I.G. Capital atua na gestão e consultoria de investimentos de terceiros e buscava oportunidades para entrar no mercado brasileiro. Uma de suas formas de atuação é o setor de private equity, em que o Grupo identifica oportunidades e investe recursos de terceiros em diversos países, atuando, inclusive, por meio de aquisições alavancadas;

- o Grupo H.I.G. Capital obteve, juntamente a investidores estrangeiros não relacionados de diferentes locais, recursos financeiros para que fosse possível realizar a aquisição da integralidade do seu capital. Entretanto, os recursos captados não eram suficientes para realizar a aquisição, sendo necessária a constituição de uma estrutura de aquisição no Brasil para a obtenção de empréstimos de bancos brasileiros para que fosse possível adquirir 100% do seu capital;

- entre as diferentes maneiras de formação de uma estrutura de aquisição no Brasil, o Grupo H.I.G. optou pela utilização da entidade criada pela legislação brasileira especialmente para lidar com investimentos de private equity — os fundos de investimento em participação ("FIP"). O FIP HIG Brasil Partners I foi necessário à estrutura para receber esses recursos do exterior, e estabelecer sólidas políticas de governança corporativa entre suas dezenas de investidores, conforme as normas da CVM. O FIP é entidade regulada e possui mecanismos de governança especificamente pensados para lidar com a situação na qual investidores pulverizados alocam recursos para a aquisição de ações em empresas;

- por conta de expressa vedação da CVM, FIP HIG Brasil Partners I não poderia contrair a dívida necessária para a complementação do preço, o que obrigava o Grupo H.I.G. Capital a incluir uma empresa local na estrutura, abaixo do próprio FIP (Engenho de Dentro). Ao mesmo tempo, houve exigência das instituições financeiras, para a concessão dos empréstimos, que Engenho de Dentro fosse posteriormente incorporada à Contribuinte (de modo a aumentar a expectativa de "repagamento") e, tendo em vista que esse era o primeiro investimento do Grupo H.I.G. Capital no setor agropecuário e havia o interesse potencial de investir em outras empresas, também foi constituída a Joatinga Participações, que atuaria como holding consolidadora dos investimentos no setor;

- Engenho de Dentro não existiu para que um ágio fosse gerado, pois qualquer empresa do grupo brasileiro que fizesse a aquisição teria igualmente gerado o mesmo ágio, por força obrigatória do método de equivalência patrimonial ("MEP"). Todas as entidades no Brasil que fizeram parte da estrutura de aquisição possuíam razões econômicas e totalmente extra tributárias de existência, sendo totalmente infundadas as alegações da D. Fiscalização de que o ágio teria sido gerado artificialmente;

- considerando que as aquisições das suas ações se deram por meio de operações realizadas entre partes independentes e não-relacionadas, com efetivo pagamento de preço, apuração de ganhos de capital tributáveis por parte dos vendedores, propósitos negociais verdadeiros em ambiente absolutamente transparente, com todas as informações e documentos detalhadamente declarados às autoridades competentes e plena observância dos requisitos

previstos na legislação (doc. nº 13 a 15), os valores de ágio passaram a ser amortizáveis e dedutíveis para fins fiscais, nos exatos termos da Lei nº 12.973/2014;

- a D. Fiscalização se apegou a alegações genéricas e completamente equivocadas para alegar que não teria havido a confusão patrimonial entre os "reais investidores" e a Contribuinte e que Engenho de Dentro teria sido utilizada na estrutura visando unicamente a permitir o aproveitamento fiscal do ágio, sem que houvesse qualquer outra razão empresarial que justificasse sua existência na estrutura de aquisição;

- os investidores estrangeiros do FIP HIG Brasil Partners I não podem ser, sob nenhuma perspectiva, considerados "reais adquirentes", uma vez que sequer tinham todos os recursos necessários à aquisição. Os recursos remanescentes foram obtidos por meio de Engenho de Dentro junto ao Bradesco e ao Votorantim. Para se chegar a essa descabida conclusão, a D. Fiscalização desconsiderou a existência de três entidades regularmente constituídas no Brasil (FIP HIG Brasil Partners I, Joatinga Participações e Engenho de Dentro), essenciais à concretização da transação nos termos pretendidos pelo Grupo H.I.G. Capital;

- a legislação societária brasileira expressamente admite a existência de uma companhia cujo objeto social seja a simples detenção de outra sociedade, como, por exemplo, o art. 2, §32, da Lei das S.A. e o art. 31 da Lei 11.727/2008. Esse último dispositivo, aliás, define de forma expressa que as sociedades holdings são aquelas pessoas jurídicas que têm por objeto exclusivo a gestão de participações societárias;

- restou comprovado que Engenho de Dentro não teve o propósito de permitir que um ágio fosse gerado de forma abusiva ou de qualquer modo indevida. Como estabelecido pela jurisprudência majoritária do Carf, não há como prosperar "a acusação de que se tratou de empresaveículo quando a autoridade fiscal sequer investiga tais elementos, partindo da premissa de que se tratou de empresaveículo exclusivamente em razão da sequência de operações realizadas" (Acórdão 1401-002.685/2018);

- Engenho de Dentro foi capitalizada por sua controladora antes da aquisição e, a partir desse momento, passou a ter a plena titularidade jurídica sobre os recursos recebidos em cada ocasião, de modo que utilizou recursos próprios no pagamento do preço de aquisição das ações da Contribuinte aos vendedores (partes independentes e não-relacionadas). Assim, ela própria passou à condição de titular das ações. Logo, deve ser considerada a real adquirente desse investimento para todos os fins de direito, inclusive para fins de contabilização do custo do investimento, aplicação do MEP e reconhecimento do ágio (nos termos do CPC 15). Não faria qualquer sentido empresarial ou econômico a manutenção de vultosa quantidade de caixa em uma holding, a não ser que a empresa já estivesse se preparando para realizar uma aquisição, como ocorreu no caso;

- os acionistas vendedores apuraram ganhos de capital tributáveis, conforme confirmado pelos DARF de recolhimento do imposto de renda sobre ganho de capital. Ressalte-se que tanto a doutrina quanto a jurisprudência do Carf vêm considerando que, nos casos em que o alienante do investimento apura ganhos de capital tributáveis, estaria materializada para o adquirente a possibilidade de deduzir fiscalmente as contrapartidas da amortização de ágio;

- no que concerne à dedutibilidade dos juros das CCB pela Contribuinte, a aquisição foi parcialmente financiada pela contratação de empréstimos junto aos bancos Bradesco e Votorantim. Esse tipo de financiamento para aquisição de participações societárias, conhecido como "compra alavancada", é usual e normal no contexto de aquisições de empresas, como informado no próprio procedimento de fiscalização, não podendo ser considerada prática abusiva ou estranha aos negócios.

– o art. 17 do DL 1.598/77, os art. 374 do RIR/99 e 398 do RIR/18, e o art. 31 da Lei 11.727/2008 apresentavam os requisitos para que as despesas com juros fossem consideradas operacionais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ainda assim, no presente caso restou demonstrado que mesmo esses requisitos de necessidade, normalidade e usualidade a que se reportam os artigos 299 do RIR/99 e 311 do RIR/18 teriam sido atendidos.

O mero fato de a Engenho de Dentro ter sido incorporada pela Contribuinte e esta sociedade, na condição de sucessora universal, ter adimplido as obrigações legais então contratadas pela Engenho de Dentro, não tem o condão de tornar indedutíveis essas despesas que, nos termos da legislação aplicável, são operacionais e dedutíveis;

- nos casos em que as autoridades fiscais questionam a dedutibilidade das despesas financeiras incorridas pela sucessora em "compras alavancadas" análogas àquela envolvendo a Requerente, a posição que tem prevalecido na esfera administrativa confirma o entendimento exposto. Entre os precedentes, destacam-se os casos "CVC", "Isa Capital", "Usina Eldorado", "Biosev", "Atacado", "John Deere", "Unilever", "Itiquira Energética", "Hipercard", etc.; - as despesas financeiras também trouxeram benefícios, não sendo correta a alegação de que não teria sido supostamente provada a necessidade dos dispêndios;

- no concernente à suposta ausência de cômputo das receitas de subvenção na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o advento da LC 160/2017, todos os incentivos fiscais de ICMS, desde que aprovados pelo CON FAZ ou convalidados, passaram a ser tratados como subvenções para investimento, independentemente da existência de qualquer contrapartida para sua fruição, o que pôs fim a dicotomia criada pelo Parecer Normativo nº 112/78 (subvenção para custeio x subvenção para investimento);

- diferentemente do posicionamento adotado pela D. Fiscalização, não restam dúvidas de que as receitas decorrentes da fruição do benefício fiscal de redução de base de cálculo, concedido pelo Estado de Rondônia com fundamento no Convênio ICMS nº 100/97, foram corretamente excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, posicionamento que tem sido reiteradamente confirmado pelo Carf e pela CSRF, assim como pelo STJ;

- sobre a "omissão de receitas" e o "cômputo em duplicidade do benefício", conforme demonstrado em detalhes, não houve qualquer inadequação/ilegalidade na contabilização das operações sujeitas ao benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia.

A contabilização está em consonância com o CPC 07 (R1) — pronunciamento contábil que disciplina a matéria — e com o disposto na legislação do Estado de Rondônia; e - a aplicação da multa qualificada de 150% é completamente incompatível com a presente discussão, que envolve apenas interpretação jurídica

e análise de critérios técnicotributários aplicáveis ao atendimento dos requisitos previstos na Lei 12.973/2014.

Todas as operações foram motivadas por claras e efetivas razões negociais e detalhadamente divulgadas às autoridades competentes, não havendo qualquer ato doloso, fraudulento ou simulado. Formulou o Pedido nos seguintes termos:

"Assim sendo, a Requerente pleiteia o acolhimento integral da presente Impugnação e o imediato cancelamento integral das exigências consubstanciadas no Auto de Infração em tela (principal, multa e juros), com o consequente arquivamento do processo administrativo.

Caso se entenda que o Auto de Infração é procedente, o que se admite apenas para fins argumentativos, requer-se ao menos seja reconhecida a ausência de fraude e conduta dolosa por parte da Requerente, reduzindo-se a multa qualificada (150%) para o patamar de 75%.

Requer-se, ainda, o imediato cancelamento da multa isolada, tendo em vista os argumentos acima expostos.

Por fim, a Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §42, alínea 'a' do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Por todas essas razões, pleiteia-se o ACOLHIMENTO INTEGRAL da presente Impugnação, com o cancelamento dos autos de infração (principal, multas e juros), relativamente a todas as infrações indicadas nos respectivos instrumentos de lançamento, com a correspondente recomposição de bases de cálculo do IRPJ e CSL originalmente reportadas pela Requerente em cada ano-calendário, declarando-se improcedentes todos os valores lançados pelo Fisco, assim como as compensações de ofício realizadas pela D. Fiscalização. Com relação à infração 4 (suposta omissão de receitas quando da contabilização do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Rondônia), caso V.Sas. julguem necessário, a Requerente também pleiteia a conversão do presente julgamento em diligência contábil, de forma a dirimir eventuais dúvidas quanto à correção dos procedimentos adotados. A Requerente protesta pela juntada de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 42, alínea 'a' do Decreto 70.235/72, face o princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal."

Os três responsabilizados pelo crédito tributário apresentaram Impugnações, subscritas pelos mesmos advogados autores da Impugnação da Contribuinte:

Impugnante	Sujeito Passivo	Fl.
Bigsal Indústria e Comércio de Suplementos para Nutrição Animal S/A	contribuinte	8.540
M.I.G. Brasil - Sociedade de Investimentos Ltda.	responsável	9.136
Joatinga Participações S/A	responsável	8.464
Fernando Marques Oliveira	responsável	9.212

As Impugnações em nome da Contribuinte e de Joatinga foram juntadas aos autos por elas próprias, conforme Solicitação de Juntada de Documentos ("SJD") das fl. 8.538 e 8.463. Há nos autos uma segunda Impugnação em nome de Joatinga (fl. 9.214), juntada pela Contribuinte (fl. 9.212), mas de mesmo teor da primeira.

As Impugnações em nome de Fernando Marques Oliveira e de H.I.G. Brasil Assessoria de Investimentos Ltda foram juntadas pela Contribuinte, conforme SJD das fl. 9.155 e 9.286. Em razão do descrito no parágrafo anterior, o processo foi devolvido à unidade de origem, conforme o Despacho 104-000.055/2023 (fl. 9.334), para intimação de Fernando Marques Oliveira e de H.I.G. Brasil Assessoria de Investimentos Ltda para pronunciamento acerca do conhecimento e ratificação das Impugnações apresentadas nos seus respectivos nomes. Intimados, os dois responsabilizados ratificaram as Impugnações em seus respectivos nomes (fl. 9.347 e 9.353).

As três peças de contestação são bem semelhantes nas alegações e requerimentos, adiante expostos, conjunta e resumidamente. Suscitaram preliminar de nulidade por inexistência de descrição clara e precisa dos fatos motivadores da atribuição de responsabilidade.

No mérito, alegaram (i) inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN e (ii) improcedência do Al. Requereram (i) o julgamento conjunto de todas as Impugnações e, subsidiariamente, (ii) a limitação da responsabilidade ao crédito tributário correspondente às infrações relativas (ii.a) à amortização do ágio e (ii.b) à despesa financeira, por terem sido as submetidas à multa qualificada. Protestaram por juntada posterior de documentação:

66 A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4.º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

É o Relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2017, 2018

DILIGÊNCIA. REQUISITOS. A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir e as diligências ou perícias pretendidas com os motivos que as justifiquem. Rejeita-se pedido de diligência (i) desacompanhado do motivo que o justifique e dos quesitos referentes ao exame desejado ou (ii) quando constarem dos autos todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador acerca das questões postas.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE. REQUISITOS. É válido o Auto de Infração lavrado com observância dos requisitos relacionados no art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como descrição dos fatos, enquadramento legal, apuração do tributo e especificação da penalidade imposta, elementos essenciais para conhecimento da infração pelo sujeito passivo.

DESPESA. DEDUÇÃO. REQUISITOS. São dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias à atividade exercida, relativas à contraprestação de algo recebido (efetividade), corroboradas por documentação adequada (idônea) e regularmente registradas na contabilidade.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS PARA ENCOBRIR FATO TRIBUTÁVEL. OPOSIÇÃO AO FISCO. IMPOSSIBILIDADE. A combinação de negócios individualmente realizados com observância dos requisitos formais não pode ser oposta ao Fisco quando, no seu conjunto, visa a afastar a tributação.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 72 e 8º da Lei nº 9.532/1997, considera-se o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança (Súmula Carf nº 116).

ÁGIO COM SUPORTE EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. DEDUÇÃO COMO DESPESA NA AMORTIZAÇÃO DECORRENTE DE INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. A vedação à dedução do ágio é regra geral na apuração da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica excepcionada nos casos de (i) liquidação do investimento e de (ii) alteração patrimonial decorrente de fusão, cisão ou incorporação. A dedução pressupõe a união patrimonial entre as reais investidora e investida. Não é admissível a dedução nos casos artificialmente montados com o fim de economia tributária nos quais a amortização contábil do ágio deve ser tratada como despesa a ser adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ICMS. Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação expansão de empreendimento econômico, não atendem os requisitos legais (SC Cosit 94/2021).

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DE FRAUDE. A comprovação pela Fiscalização da intenção de fraude da contribuinte autoriza a imposição da multa qualificada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao auto de infração reflexo (CSLL) a decisão adotada no julgamento do auto de infração matriz (IRPJ), em razão da coincidência de elementos de convicção presentes em ambos os lançamentos (matriz e reflexo). Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido.

No dispositivo do acórdão recorrido ficou consignado o seguinte entendimento:

Acordam os membros da 9ª TURMA/DRJ04 de Julgamento, por unanimidade, JULGAR IMPROCEDENTE a Impugnação da Contribuinte e PROCEDENTE EM PARTE a Impugnação dos Responsáveis para excluir da responsabilização o crédito tributário relativo às infrações com multa de ofício de 75% (subvenção para investimento e omissão de receitas), mantendo-se a responsabilização sobre o crédito tributário vinculado às infrações submetidas à multa qualificada de 150% (amortização do ágio e despesa financeira), nos termos do Voto do Relator. À Delegacia da Receita Federal do domicílio da Contribuinte, para dar ciência deste Acórdão aos sujeitos passivos, ressalvado o direito de interposição de Recurso

Voluntário no prazo 30 (trinta) dias, conforme facultado pela legislação aplicável, e demais providências de sua alçada.

Recorre-se de ofício deste Acórdão.

O dispositivo seguiu o entendimento firmado no voto condutor, a seguir reproduzido:

Pelo exposto, considero (i) IMPROCEDENTE a Impugnação da Contribuinte e (ii) PROCEDENTE EM PARTE a dos responsabilizados para excluir de Fernando Marques Oliveira, Joatinga Participações S/A e H.I.G. Brasil Assessoria de Investimentos Ltda a responsabilidade sobre o crédito tributário relativo às infrações com multa de ofício de 75% (subvenção para investimento e omissão de receitas), mantendo-se a responsabilização sobre o crédito tributário vinculado às infrações submetidas à multa qualificada de 150% (amortização do ágio e despesa financeira).

Durante o processo e antes da publicação do acórdão recorrido, houve novos processos de incorporação: JOATINGA PARTICIPACOES S.A. foi incorporada pela BIGSAL INDUSTRIA E COMERCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRICAO ANIMAL S.A (sucessora) em 02/10/2023 (efls.9412/9414) e a BIGSAL INDUSTRIA E COMERCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRICAO ANIMAL S.A foi incorporada pela sucessora TROUW NUTRITION BRASIL NUTRICAO ANIMAL LTDA, em 31/12/2023 (efls.9410/9411).

Por esse motivo, da decisão recorrida foram intimados o contribuinte BIGSAL INDUSTRIA E COMERCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRICAO ANIMAL S.A em 15/07/2024 (efls.9436) e pelos responsáveis solidários H.I.G. BRASIL ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS LTDA, em 08/07/2024 (efls.9431), FERNANDO MARQUES OLIVEIRA em 12/07/2024 (efls.9434), TROUW NUTRITION BRASIL NUTRICAO ANIMAL LTDA em 10/07/2024 (efls.9432) (sucessora da contribuinte).

Desta feita, apresentaram seus respectivos recursos voluntários: TROUW NUTRITION BRASIL NUTRICAO ANIMAL LTDA, em 06/08/2024 (efl.9533) às efls.9535/9629 e em 07/08/2024 (efls.9693), às efls. 9695/9721; H.I.G. BRASIL ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS LTDA, em 06/08/2024 (efl.9448) às efls.9449/9475 e; FERNANDO MARQUES OLIVEIRA, em 12/08/2024 (efls.9810), às efls. 9811/9838.

Importante destacar que o contribuinte apresentou dois recursos voluntários (06/08/2024) e, 1 dia após o primeiro protocolo (07/08/2024), um segundo recurso voluntário, com a mesma titularidade, mas mais sintético que o anterior e bastante centrado no afastamento da sujeição passiva solidária.

Na primeira petição recursal, para além da síntese processual, sustenta o seguinte, a seguir sumarizado: III. AS RAZÕES QUE JUSTIFICIAM A REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA: III.1 FATOS; III.2 DIREITO (A) PRELIMINARES; (A.1) NULIDADE POR ERRO DE DETERMINAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO / DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO DA SUDAM; (A.2) ERRO DE ENQUADRAMENTO LEGAL; (A.3) PRECLUSÃO DO DIREITO DE QUESTIONAMENTO, EM 2022, DE ÁGIO FORMADO EM 2016; (B) A AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO; (B.1) O ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PELA RECORRENTE PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO - LEI 12.973/14; (B.2) CORRETA DETERMINAÇÃO DO ÁGIO - EQUÍVOCO DO FISCO SOBRE A PARCELA CONTINGENTE; (B.3) A ENGENHO DE DENTRO FOI A VERDADEIRA, LEGÍTIMA, ÚNICA E "REAL COMPRADORA" DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA RECORRENTE; (B.4) OUTROS ELEMENTOS QUE CONFIRMAM A IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

FISCAL — ÁGIO; (C) JUROS DA COMPRA ALAVANCADA; (C.1) A DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS FINANCEIRAS; (C.2) DECISÕES DESSE E. CARF QUE CONFIRMAM A IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO AQUI DISCUTIDA — "COMPRAS ALAVANCADAS" ENVOLVENDO ESTRUTURAS DO TIPO "PRIVATE EQUITY"; (D) SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO (ICMS); (E) A ADEQUAÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTÁBIL ADOTADO E A INEXISTÊNCIA DE "OMISSÃO DE RECEITAS".; IV. IMPROCEDÊNCIA DAS MULTAS E DOS JUROS IV.1 TOTAL DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA (150%); IV.2 DESCABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO (75%) E DOS JUROS SELIC; V. A NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE NEGATIVA DA CSL.

Na conclusão e pedido, acrescenta:

295. As principais razões de fato e de Direito que justificam a interposição deste Recurso Voluntário e a necessidade de reforma da r. decisão recorrida podem ser sumarizadas nos seguintes pontos:

(i) preliminarmente, a D. Fiscalização e a r. decisão recorrida deixaram de considerar o benefício de redução de 75% do IRPJ devido sobre o lucro da exploração, concedido à Recorrente pela SUDAM, o que resultou na adoção de base de cálculo indevida. Também de forma preliminar, deve ser levado em consideração que o fundamento legal do lançamento é completamente equivocado (são citadas normas sobre AVP, AVJ e sobre adoção inicial da Lei 12.973/14). Não bastasse esse ponto, o Fisco tampouco poderia questionar, em 2022, ágio que foi formado em 2016 e que foi regularmente, desde então, declarado nas obrigações acessórias da empresa;

(ii) a D. Fiscalização equivocadamente supõe que a Recorrente teria deduzido, de forma indevida, despesas de amortização de ágio nos anos-calendários de 2017 e 2018, sob alegação de que esse ágio teria resultado de aquisição que não teria sido feita pela "real adquirente" dessas participações. Trata-se, evidentemente, de uma alegação equivocada e que não encontra qualquer respaldo mínimo, seja documental, seja econômico, seja jurídico;

(iii) como restou provado desde a Impugnação, o ágio discutido neste processo administrativo envolveu:

(iii.1) PARTES INDEPENDENTES E NÃO-RELACIONADAS,

(iii.2) EFETIVO PAGAMENTO DE PREÇO PELA ENGENHO DE DENTRO aos vendedores— inclusive as parcelas contingentes;

(iii.3)TRIBUTAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL auferidos pelos vendedores;

(iii.4)RAZÕES EMPRESARIAIS VERDADEIRAS e legítimas, especialmente uma limitação expressamente imposta pela CVM aos FIPs para obtenção de empréstimos - artigo 35, inciso II da ICVM 391/03; e (iii.5)ESTRITO CUMPRIMENTO AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO FISCAL(Lei 12.973/14 e DL 1.598/77), com atendimento a todos os critérios legalmente previstos;

(iv) por conta dessa expressa vedação da CVM, o FIP HIG Brasil Partners I não poderia simplesmente contrair a dívida necessária para a complementação do preço, o que necessariamente o obrigava a manter uma entidade investida (a Engenho de Dentro). Ao mesmo tempo, justamente em razão desse financiamento com bancos independentes (Bradesco e Votorantim), houve a imposição por parte dessas instituições financeiras para que a Engenho de Dentro

fosse incorporada à Recorrente (de modo a aumentar a expectativa de repagamento);

(v) além de ser a "real adquirente" de fato, a Engenho de Dentro é a "real adquirente" da Recorrente juridicamente, nos termos do artigo 481 do Código Civil, por ter negociado os contratos de compra e venda com os vendedores, os assinado e pago individualmente a cada um desses diversos vendedores o preço com recursos de sua titularidade. Contabilmente, conforme item B14 do CPC 15, a Engenho de Dentro seria considerada a "real adquirente" da Recorrente;

(vi) o "rótulo" de "real adquirente" não pode ser uma livre permissão para se desconsiderar a personalidade jurídica de entidades existentes ou para imputar os efeitos fiscais de um dado negócio jurídico a quaisquer outras entidades. Para que se possa falar em "real adquirente", é necessário que haja "falso", um "inverídico" ou um "irreal" adquirente, enfim, de um típico caso de interposição de pessoas — contudo, isso não ocorre neste caso — a r. decisão recorrida sequer consegue definir quem seria, então o suposto "real adquirente" se referida desconsideração fosse admitida;

(vii) o mero fato de o FIP HIG Brasil Partners I ter adquirido participação na Recorrente por entidade controlada — ressalte-se, por conta de limitações regulatórias impostas pela CVM quanto à forma de financiamento da transação — não tira da Engenho de Dentro / Recorrente o direito à amortização do ágio. Foram transações reais e legítimas, verdadeiras opções fiscais, como pontua MARCO AURÉLIO GRECO;

(viii) essa também foi a linha adotada pelo E. STF ao analisar a ADI 2.446 e pelo E. STJ ao examinar o caso Cremer — o Fisco não pode simplesmente justificar autuações fiscais sem provas concretas e irrefutáveis de ocorrência de fraude ou simulação;

(ix) a Engenho de Dentro não existiu para que um ágio fosse gerado, pois qualquer empresa brasileira que fizesse a aquisição teria igualmente gerado o mesmo ágio, por força obrigatória do método de equivalência patrimonial (MEP). Como visto acima, todas as entidades no Brasil que fizeram parte da estrutura de aquisição possuíam razões econômicas e totalmente extra tributárias para existirem, sendo totalmente infundadas as alegações da D. Fiscalização de que o ágio teria sido gerado artificialmente;

(x) com a devida vênia, a D. Fiscalização e a r. decisão recorrida se apegaram a alegações genéricas e completamente equivocadas para sustentar que não teria havido a confusão patrimonial entre os "reais investidores" e a Recorrente e que a Engenho de Dentro teria sido utilizada na estrutura visando unicamente permitir o aproveitamento fiscal do ágio, sem que houvesse qualquer outra razão empresarial que justificasse sua existência na estrutura de aquisição. Nesse sentido, foram lançadas diversas acusações graves, infundadas e completamente dissonantes dos fatos. Os diversos precedentes mencionados ao longo deste Recurso Voluntário — inclusive em situações semelhantes de investimentos realizados por fundos de private equity, como os casos Ri Happy, CVC, Tivit, Notre Dame Intermédica e Estok — confirmam que o lançamento fiscal deve ser integralmente cancelado;

(xi) paralelamente a todos os argumentos acima, vale ressaltar que, no contexto da alienação das ações da Recorrente, os acionistas vendedores apuraram ganhos

de capital tributáveis. Apesar de a D. Fiscalização não considerar esse fato em sua análise, importa ressaltar que tanto a doutrina quanto a jurisprudência desse E. CARF vêm considerando que, nos casos em que o alienante do investimento tenha apurado ganhos de capital tributáveis, estaria materializada para o adquirente a possibilidade de deduzir fiscalmente as contrapartidas da amortização de ágio;

(xii) a legislação societária brasileira expressamente admite a existência de uma companhia cujo objeto social seja a simples detenção de outra sociedade, como, por exemplo, fazem o artigo 2º, § 3º, da Lei das S.A. e o artigo 31 da Lei 11.727/08. Esse último dispositivo, aliás, define de forma expressa que as sociedades holdings são aquelas pessoas jurídicas que têm por objeto exclusivo a gestão de participações societárias;

(xiii) a glosa de juros é igualmente descabida. Primeiro porque sequer é apresentada uma justificativa plausível pelo Fisco — repete-se apenas que essa não seria uma despesa "necessária" porque a Engenho de Dentro não seria a "real adquirente" da Recorrente — chega-se até a falar que essa não seria a "real devedora", por mais que dois bancos independentes e não-relacionados tenham concedido tais recursos (Bradesco e Votorantim) para a Engenho de Dentro. Em segundo lugar, porque o financiamento para aquisição de participações societárias, conhecido como "compra alavancada", é usual e normal no contexto de aquisições de empresas, não podendo ser considerada prática abusiva ou "estranha" aos negócios;

(xiv) os artigos 17 do DL 1.598/77, 398 do RIR/18, 31 da Lei 11.727/08, assim como o PN 127/73, apresentavam os requisitos para que as despesas com juros fossem consideradas operacionais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Não seria necessário recorrer a regras gerais e subjetivas previstas no artigo 311 do RIR/18, como equivocadamente fez a D. Fiscalização. A norma específica prevalece sobre a norma geral. Ainda assim, restou provado que mesmo esses requisitos de necessidade, normalidade e usualidade a que se reporta o artigo 311 do RIR/18 foram devidamente atendidos;

(xv) o mero fato de a Engenho de Dentro ter sido incorporada pela Recorrente e essa sociedade, na condição de sucessora universal, ter adimplido as obrigações legais então contratadas pela Engenho de Dentro, não tem o condão de tornar indedutíveis essas despesas que, nos termos da legislação aplicável, são operacionais e dedutíveis;

(xvi) as despesas financeiras incorridas pela Recorrente também lhe trouxeram benefícios, não sendo correta a alegação de que não teria sido supostamente provada a necessidade desses dispêndios. Trata-se de mais uma alegação equivocada da D. Fiscalização;

(xvii) nos casos em que as autoridades fiscais questionam a dedutibilidade das despesas financeiras incorridas pela sucessora em "compras alavancadas" análogas àquela envolvendo a Recorrente, a posição que tem prevalecido na esfera administrativa confirma o entendimento da Recorrente. Dentre esses precedentes, destacam-se os casos Serasa, Rodovias Integradas do Oeste, Ri Happy, CVC, Notre Dame Intermédica, Estok, Isa Capital, Usina Eldorado, Biosev, Atacadão, John Deere, Unilever, 'tiquira Energética, Hipercard, dentre tantos outros;

(xviii) no que se refere à suposta ausência de cômputo das receitas de subvenção na base de cálculo do IRPJ e da CSL, a Recorrente destaca que, com o advento da LC 160/17, todos os incentivos fiscais de ICMS passaram a ser tratados como subvenções para investimento, independentemente da existência de qualquer contrapartida para sua fruição, o que pôs fim à dicotomia criada pelo PN 112/78 (subvenção para custeio x subvenção para investimento);

(xix) portanto, diferentemente do posicionamento adotado pela D. Fiscalização, não restam dúvidas de que as receitas decorrentes da fruição do benefício fiscal de redução de base de cálculo, concedido pelo Estado de Rondônia com fundamento no Convênio 100/97, foram corretamente excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSL, posicionamento que tem sido reiteradamente confirmado por este E. CARF e pela CSRF, assim como pelo STJ;

(xx) com relação à suposta "omissão de receitas" e "cômputo em duplicidade do benefício", conforme demonstrado em detalhes pela Recorrente, não houve qualquer inadequação/ilegalidade na contabilização das operações sujeitas ao benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia. A contabilização promovida pela Recorrente está em consonância com o CPC 07 — pronunciamento contábil que disciplina a matéria — e com o disposto na legislação do Estado de Rondônia, não havendo dúvidas quanto a sua adequação;

e (xxi) a aplicação da multa de 150% é completamente incompatível com a presente discussão, que envolve apenas interpretação jurídica e a análise de critérios técnico-tributários aplicáveis ao atendimento dos requisitos previstos na Lei 12.973/14. Todas as operações foram motivadas por claras e efetivas razões negociais e extra tributárias e foram detalhadamente divulgadas pela Recorrente às autoridades competentes, não havendo qualquer ato doloso, fraudulento ou simulado neste caso, conforme detalhadamente comprovado acima. De qualquer forma, a manutenção dessa penalidade de 150% pela DRJ/04 acaba violando frontalmente as disposições expressas da Lei 14.689/23, que limitou a exigência de quaisquer penalidades fiscais ao valor de principal (100%).

296. Assim, deve ser REFORMADA A R. DECISÃO RECORRIDA (Acórdão 104-015.578, proferido pela 9ª Turma da DRJ/04), para que a totalidade da exigência formulada em face da Recorrente (principal, multas e juros), seja cancelada, posto que, amparada na legislação e jurisprudência consolidada sobre o tema, a Recorrente tem por comprovada a exatidão de todos os seus procedimentos adotados neste caso.

297. Caso se entenda que o Auto de Infração seja procedente em relação ao mérito, o que se admite apenas para fins argumentativos, requer-se ao menos seja reconhecida a ausência de fraude e conduta dolosa por parte da Recorrente, reduzindo-se a multa qualificada (150%) aplicada em relação aos temas "ágio" e "juros" para o patamar de 75%, ou, ainda, a aplicação dos limites de que trata a Lei 14.689/23, para que não haja nenhuma penalidade em valor superior ao principal.

Já na segunda petição recursal, o recorrente assim sustenta, sintetizando elementos trazidos no recurso anteriormente mencionado: I. TEMPESTIVIDADE; II. O OBJETO DA PRESENTE DISCUSSÃO; III. PRELIMINARES (A) LEGITIMIDADE PARA A APRESENTAÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO; (B) FALTA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS QUE LEVARAM À IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; IV. DA INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA (A) A

INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 124, INCISO I DO CTN; (B) INOCORRÊNCIA DE DOLO, ABUSO OU FRAUDE; (C) A JURISPRUDÊNCIA SOBRE O ASSUNTO; VI. AD ARGUMENTANDUM: A IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO; VII. CONCLUSÃO E PEDIDO.

Na conclusão e pedido, complementou:

66. O presente Recurso Voluntário é tempestivo e foi interposto por parte legítima, devendo ser integralmente apreciado e acolhido em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a improcedência da r. decisão recorrida proferida pela I. DRJ.

67. A Recorrente pleiteia, então: (i) o acolhimento integral do presente Recurso Voluntário e o imediato cancelamento integral do Termo de Sujeição Passiva Solidária, já que desprovido de fundamento legal que o justifique; e (ii) o julgamento conjunto deste Recurso Voluntário com a oposição apresentada pela Bigsal.

68. Por outro lado, caso se entenda que a Recorrente possa ser incluída como responsável solidária pela obrigação consubstanciada nos autos de infração lavrados contra a empresa, o que se admite apenas para argumentar, requer-se que todos os argumentos de mérito trazidos no Recurso Voluntário apresentado pela Bigsal sejam estendidos à sua própria defesa. Neste último caso, requer-se o imediato cancelamento dos autos de infração (principal, multas e juros), restabelecimento de bases de cálculo do IRPJ e CSL originalmente reportadas pela Bigsal em cada período, com o consequente afastamento do vínculo de responsabilização solidária e o arquivamento deste processo administrativo.

Reforça-se que as petições recursais apresentadas pelo responsável solidário FERNANDO MARQUES OLIVEIRA (efls.9811/9838) e a responsável solidária H.I.G. BRASIL ASSESSORIA DE INVESTIMENTOS LTDA (efls.9949/9975) apresentam estrutura e razões de fato e de direito muito similares à segunda petição apresentada pelo recorrente. E, ainda, ambas sintetizam as principais razões de discussão:

68. Ainda que não se considerem os argumentos acima, o que se admite apenas para argumentar, o Termo de Sujeição Passiva deve ser integralmente cancelado por esse E. CARF devido à própria improcedência dos autos de infração lavrados contra a Bigsal. 69. As questões de fato e de mérito encontram-se sumarizadas abaixo, devendo ser consideradas, nesse particular, em conjunto com os demais elementos contidos no Recurso Voluntário protocolado pela empresa:

(i) preliminarmente, a D. Fiscalização não poderia questionar, em 2022, ágio que foi formado em 2016 e que foi regularmente, desde então, declarado nas obrigações acessórias da Bigsal;

(ii) a D. Fiscalização equivocadamente supõe que a Bigsal teria deduzido de forma indevida despesas de amortização de ágio nos anos-calendários de 2017 e 2018, sob alegação de que esse ágio teria resultado de aquisição que não teria sido feita pela “real adquirente” dessas participações. Trata-se, evidentemente, de uma alegação equivocada e que não encontra qualquer respaldo mínimo, seja documental, seja econômico, seja jurídico;

(iii) como restou provado desde a Impugnação apresentada pela Bigsal, o ágio discutido neste processo administrativo envolveu:

(iii.1) PARTES INDEPENDENTES E NÃO-RELACIONADAS;

(iii.2) EFETIVO PAGAMENTO DE PREÇO PELA ENGENHO DE DENTRO aos vendedores – inclusive as parcelas contingentes; (iii.3) TRIBUTAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL auferidos pelos vendedores;

(iii.4) RAZÕES EMPRESARIAIS VERDADEIRAS e legítimas, especialmente uma limitação expressamente imposta pela CVM aos FIPs para obtenção de empréstimos - artigo 35, inciso II da ICVM 391/03; e

(iii.5) ESTRITO CUMPRIMENTO AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO FISCAL (Lei 12.973/14 e DL 1.598/77), com atendimento a todos os critérios legalmente previstos;

(iv) por conta dessa expressa vedação da CVM, o FIP HIG Brasil Partners I não poderia simplesmente contrair a dívida necessária para a complementação do preço, o que necessariamente o obrigava a manter uma entidade investida (a Engenho de Dentro). Ao mesmo tempo, justamente em razão desse financiamento com bancos independentes (Bradesco e Votorantim) houve a imposição por parte dessas instituições financeiras para que a Engenho de Dentro fosse incorporada à Bigsal (de modo a aumentar a expectativa de repagamento);

(v) além de ser a “real adquirente” de fato, a Engenho de Dentro é a “real adquirente” da Bigsal juridicamente, nos termos do artigo 481 do Código Civil, por ter negociado os contratos de compra e venda com os vendedores, os assinado e pago individualmente a cada um desses diversos vendedores o preço com recursos de sua titularidade. E também contabilmente, conforme item B14 do CPC 15, a Engenho de Dentro seria considerada a “real adquirente” da Bigsal;

(vi) o “rótulo” de “real adquirente” não pode ser uma livre permissão para se desconsiderar a personalidade jurídica de entidades existentes ou para imputar os efeitos fiscais de um dado negócio jurídico a quaisquer outras entidades. Para que se possa falar em “real adquirente” é porque se estaria diante de um “falso”, de um “inverídico” ou de um “irreal” adquirente, enfim, de um típico caso de interposição de pessoas – contudo, isso não ocorre neste caso – a r. decisão recorrida sequer consegue definir quem seria, então o suposto “real adquirente” se referida desconsideração fosse admitida;

(vii) o mero fato de o FIP HIG Brasil Partners I ter adquirido participação na Bigsal por entidade controlada – ressalte-se, por conta de limitações regulatórias impostas pela CVM quanto à forma de financiamento da transação - não tira da Engenho de Dentro / Bigsal o direito à amortização do ágio. Foram transações reais e legítimas, verdadeiras opções fiscais, como pontua Marco Aurélio Greco;

(viii) essa também foi a linha adotada pelo E. STF ao analisar a ADI 2.446 e pelo E. STJ ao examinar o caso Cremer – o Fisco não pode simplesmente justificar autuações fiscais sem provas concretas e irrefutáveis de ocorrência de fraude ou simulação;

(ix) a Engenho de Dentro não existiu para que um ágio fosse gerado, pois qualquer empresa brasileira que fizesse a aquisição teria igualmente gerado o mesmo ágio, por força obrigatória do método de equivalência patrimonial (MEP). Como visto acima, todas as entidades no Brasil que fizeram parte da estrutura de aquisição possuíam razões econômicas e totalmente extra tributárias para existirem, sendo totalmente infundadas as alegações da D. Fiscalização de que o ágio teria sido gerado artificialmente;

(x) com a devida vênia, a D. Fiscalização e a r. decisão recorrida se apegaram a alegações genéricas e completamente equivocadas para sustentar que não teria havido a confusão patrimonial entre os “reais investidores” e a Bigsal e que a Engenho de Dentro teria sido utilizada na estrutura visando unicamente permitir o aproveitamento fiscal do ágio, sem que houvesse qualquer outra razão empresarial que justificasse sua existência na estrutura de aquisição. Nesse sentido, foram lançadas diversas acusações graves, infundadas e completamente dissonantes dos fatos. Os diversos precedentes mencionados ao longo deste Recurso Voluntário – inclusive em situações semelhantes de investimentos realizados por fundos de private equity, como os casos Ri Happy, CVC, Tivit, Notre Dame Intermédica e Estok – confirmam que o lançamento fiscal deve ser integralmente cancelado;

(xi) paralelamente a todos os argumentos anteriores, vale também ressaltar que, no contexto da alienação das ações da Bigsal, os acionistas vendedores apuraram ganhos de capital tributáveis. Apesar de a D. Fiscalização não considerar esse fato em sua análise, importa ressaltar que tanto a doutrina quanto a jurisprudência desse E. CARF vêm considerando que, nos casos em que o alienante do investimento tenha apurado ganhos de capital tributáveis, estaria materializada para o adquirente a possibilidade de deduzir fiscalmente as contrapartidas da amortização de ágio;

(xii) a legislação societária brasileira expressamente admite a existência de uma companhia cujo objeto social seja a simples detenção de outra sociedade, como, por exemplo, fazem o artigo 2º, § 3º, da Lei das S.A. e o artigo 31 da Lei 11.727/08. Esse último dispositivo, aliás, define de forma expressa que as sociedades holdings são aquelas pessoas jurídicas que têm por objeto exclusivo a gestão de participações societárias;

(xiii) a glosa de juros é igualmente descabida. Primeiro porque sequer é apresentada uma justificativa plausível pelo Fisco – repete-se apenas que essa não seria uma despesa “necessária” porque a Engenho de Dentro não seria a “real adquirente” da Bigsal – chega-se até a falar que essa não seria a “real devedora”, por mais que dois bancos independentes e não-relacionados tenham concedido tais recursos (Bradesco e Votorantim) para a Engenho de Dentro. Em segundo lugar, porque o financiamento para aquisição de participações societárias, conhecido como “compra alavancada”, é usual e normal no contexto de aquisições de empresas, não podendo ser considerada prática abusiva ou “estranha” aos negócios;

(xiv) os artigos 17 do DL 1.598/77, 398 do RIR/18, 31 da Lei 11.727/08, assim como o PN 127/73, apresentavam os requisitos para que as despesas com juros fossem consideradas operacionais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Não seria necessário recorrer a regras gerais e subjetivas previstas no artigo 311 do RIR/18, como equivocadamente fez a D. Fiscalização. A norma específica prevalece sobre a norma geral. Ainda assim, restou provado que mesmo esses requisitos de necessidade, normalidade e usualidade a que se reporta o artigo 311 do RIR/18 foram devidamente atendidos;

(xv) o mero fato de a Engenho de Dentro ter sido incorporada pela Bigsal e essa sociedade, na condição de sucessora universal, ter adimplido as obrigações legais então contratadas pela Engenho de Dentro, não tem o condão de tornar

indedutíveis essas despesas que, nos termos da legislação aplicável, são operacionais e dedutíveis;

(xvi) as despesas financeiras incorridas pela Bigsal também lhe trouxeram benefícios, não sendo correta a alegação de que não teria sido supostamente provada a necessidade desses dispêndios. Trata-se de mais uma alegação equivocada da D. Fiscalização;

(xvii) nos casos em que as autoridades fiscais questionam a dedutibilidade das despesas financeiras incorridas pela sucessora em “compras alavancadas” análogas àquela envolvendo a Bigsal, a posição que tem prevalecido na esfera administrativa confirma o entendimento da empresa. Dentre esses precedentes, destacam-se os casos “CVC”, “Isa Capital”, “Usina Eldorado”, “Biosev”, “Atacadão”, “John Deere”, “Unilever”, “Itiquira Energética”, “Hipercard”, dentre outros;

(xviii) no que se refere à suposta ausência de cômputo das receitas de subvenção na base de cálculo do IRPJ e da CSL, a Bigsal destacou que, com o advento da LC 160/17, todos os incentivos fiscais de ICMS passaram a ser tratados como subvenções para investimento, independentemente da existência de qualquer contrapartida para sua fruição, o que pôs fim à dicotomia criada pelo PN 112/78 (subvenção para custeio x subvenção para investimento);

(xix) portanto, diferentemente do posicionamento adotado pela D. Fiscalização, não restam dúvidas de que as receitas decorrentes da fruição do benefício fiscal de redução de base de cálculo, concedido pelo Estado de Rondônia com fundamento no Convênio 100/97, foram corretamente excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSL, posicionamento que tem sido reiteradamente confirmado por este E CARF e pela E. CSRF, assim como pelo STJ;

(xx) com relação à suposta “omissão de receitas” e “cômputo em duplicidade do benefício”, conforme demonstrado em detalhes pela Bigsal, não houve qualquer inadequação/ilegalidade na contabilização das operações sujeitas ao benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia. A contabilização promovida pela Bigsal está em consonância com o CPC 07 – pronunciamento contábil que disciplina a matéria – e com o disposto na legislação do Estado de Rondônia, não havendo dúvidas quanto a sua adequação; e

(xxi) a aplicação da multa de 150% é completamente incompatível com a presente discussão, que envolve apenas interpretação jurídica e a análise de critérios técnico-tributários aplicáveis ao atendimento dos requisitos previstos na Lei 12.973/14.

Todas as operações foram motivadas por claras e efetivas razões negociais e extra tributárias e foram detalhadamente divulgadas pela Bigsal às autoridades competentes, não havendo qualquer ato doloso, fraudulento ou simulado neste caso, conforme detalhadamente comprovado acima. De qualquer forma, a manutenção dessa penalidade de 150% pela I. DRJ/04 acaba violando frontalmente as disposições expressas da Lei 14.689/23, que limitou a exigência de quaisquer penalidades fiscais ao valor de principal (100%).

Após, conforme observado no DESPACHO Nº 42/2024 – CONTAD01/DELECOA/RFB DE 13 DE AGOSTO DE 2024 (efls.9879), os recursos voluntários foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento. Por fim, não se verificou a apresentação das razões de recurso de ofício por parte da Fazenda Nacional.

Assim, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento das petições recursais.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

Os recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis solidários são tempestivos e deles tomo conhecimento. Também conheço do recurso de ofício, por atender os requisitos legais e infralegais para sua remessa recursal.

Conforme relatado, trate-se Autos de Infração ("AI") de IRPJ — imposto de renda pessoa jurídica (fl. 6.946) segundo o regime do lucro real anual dos anos-calendário 2017 e 2018 e, como tributação reflexa, de CSLL— contribuição social sobre o lucro líquido (fl. 6.96), decorrentes da glosa de ágio amortizado com fulcro em suposta rentabilidade futura.

Consta do TVF que se trataria de ocorrência de Planejamento Tributário realizado de forma abusiva, através da simulação de operações estruturadas, sem propósito negocial, com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos e beneficiar seus controladores:

4. Constatou-se que H.I.G Capital – “HIG Capital”, líder global em investimentos de FIP (Fundos de Investimentos em Participações, mais conhecidos como “*Private Equity*”), através de sua representação no Brasil – “HIG Brasil” (H.I.G Assessoria de Investimentos Ltda - CNPJ nº 15.085.374/0001-24), foi responsável pela estruturação da operação societária de aquisição da BIGSAL, no qual as empresas veículos/interpostas Joatinga Participações S.A e Engenho de Dentro Ltda foram utilizadas para transportar, tanto os valores financeiros da aquisição, bem como para os livros da fiscalizada, o ágio por rentabilidade futura (valor residual - *Goodwill*) pago em sua própria aquisição e um passivo resultante de empréstimo obtido para quitar parte dessa mesma aquisição. O transporte para tais livros se fez pela incorporação reversa de Engenho de Dentro Ltda pela fiscalizada. A partir de então, BIGSAL passou a reduzir suas bases de cálculos de IRPJ e CSSL, através da amortização fiscal do ágio gerado na operação, bem como dos encargos financeiros gerados pelo empréstimo.

5. Também foi comprovado a redução das bases de cálculos do IRPJ e CSSL, através de exclusões indevidas, a título de Subvenções de Investimento, no Livro de Apuração do Lucro Real (Registro M300 da ECF), bem como a Omissão de Receitas, em relação a Receitas não Contabilizadas em decorrência de dupla dedução do ICMS desonerado.

Conforme bem resume a Recorrente, foram quatro itens objeto da acusação:

(A) amortização fiscal de ÁGIO – ao analisar a aquisição da Bigsal Industria e Comercio de Suplementos para Nutrição Animal S.A.. (“Bigsal”) pela empresa Engenho de Dentro Participações Ltda. (“Engenho de Dentro”), que ocorreu no ano-calendário de 2016, o Fisco alega que essa entidade não seria a “*real adquirente*” da participação societária, qualificando-a como mera “sociedade veículo”. Confundindo uma série de eventos e trazendo conclusões completamente equivocadas a respeito dos fatos em seu Relatório Fiscal, a D. Fiscalização desconsidera a existência dessa sociedade *holding*, bem como de toda a sua cadeia societária, para considerar que o “*real adquirente*” de participação na Bigsal teriam sido os investidores estrangeiros do FIP HIG Brasil Partners I.

(B) dedutibilidade de DESPESAS FINANCEIRAS (JUROS) – como uma parte do custo de aquisição incorrido pela Engenho de Dentro para adquirir as ações da Bigsal resultou de um empréstimo contraído junto a instituições financeiras via emissão de Cédulas de Crédito Bancário (“CCBs”), o Fisco acabou se pautando em uma equivocada suposição de que também deveria existir um “*real devedor*” desses encargos financeiros e que, desse modo, as despesas de juros assumidas pela Bigsal após a incorporação da Engenho de Dentro não seriam dedutíveis para fins fiscais.

(C) exclusões de INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS DE ICMS (SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO) – a Bigsal era beneficiária de incentivos fiscais estaduais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), conforme Convênio ICMS nº 100, de 4.11.1997 (“Convênio 100/97”). Referidos incentivos correspondem, para fins federais, a “*subvenções para investimento*”, nos termos do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13.5.2014 (“Lei 12.973/14”), com redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 7.8.2017 (“LC 160/17”). A Bigsal contabilizou receitas decorrentes dessas subvenções em reservas de incentivos fiscais e, nos termos da legislação fiscal, excluiu tais parcelas das bases de cálculo do IRPJ e da CSL. O Fisco alega que tais valores não poderiam ter sido excluídos das bases de cálculos desses tributos, por não haver contrapartidas da empresa para fruição do benefício estadual e demonstração de que o Convênio 100/97 seria destinado à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

(D) suposta “OMISSÃO DE RECEITA” em razão da contabilização indevida das subvenções para investimento – em relação a esse item, a D. Fiscalização parte do equivocado exemplo de que, embora a Bigsal tenha auferido receita bruta de R\$ 12.335,00 (sendo esse o valor cobrado dos clientes para todos os fins em razão da fruição do benefício fiscal), deveria ter reconhecido como a sua receita bruta o valor de R\$ 14.951,51 (que seria exatamente o valor cobrado dos clientes caso não houvesse qualquer incentivo fiscal).

Passo a analisar os fundamentos aduzidos, concordando ou não com os itens apresentados pelo Recorrente.

A recorrente alega preliminarmente a nulidade do auto de infração, por constar erro na determinação da base de cálculo, decorrente da desconsideração de benefício da SUDAM.

Contudo, **sem razão**.

De início se registra que compartilho do entendimento deduzido pela DRJ de que **não há previsão legal para o reajuste do lucro da exploração**, conforme voto proferido no processo 10283.720293/2012-11, de minha relatoria:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do Lucro da Exploração referente ao período abrangido pela Autuação, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução.

Assim, não vislumbro o eventual equívoco indicado na base de cálculo que levaria a eventual nulidade.

Ademais, ainda que se ultrapassasse essa questão, conforme entendimento firme do Superior Tribunal de Justiça, mencionado naquele acórdão, não acarreta nulidade o mero equívoco aritmético da fiscalização, de sorte que eventual equívoco implica em ajuste da base do lançamento e não em sua nulidade.

Assim, **afasto a preliminar suscitada**.

O recorrente pleiteia ainda a nulidade do lançamento por suposto equívoco no enquadramento legal, haja vista que os autos de infração citam diversos artigos da Lei 12.973/14, mas sem que o Fisco apresente uma mínima conexão com a matéria tratada nestes autos.

Contudo, entendo que não deva ser acatada a referida nulidade, posto que não demonstrado qualquer prejuízo à defesa (pás de nullite sans grief).

Ao contrário, nas duas páginas nas quais discorreu sobre a referida nulidade (fls. 9553 a 9555), demonstrou ter compreendido plenamente a acusação e as razões pelas quais os dispositivos citados em nada se relacionam com a matéria.

Neste aspecto, é pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o mero erro no enquadramento legal, o que não ocorre no presente caso, já que a discussão gira sobre a natureza dos valores recebidos do pai do recorrente, não é suficiente para inquinar o auto de infração quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu.

Aduz ainda em sede preliminar a **preclusão do direito de questionar o ágio formado em 2016**.

Da mesma forma, sem razão, já que se aplica ao caso o teor da Súmula CARF n. 116:

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na

apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017.

Assim, **também afasto a referida preliminar.**

Passamos à análise do **mérito.**

Ágio

Em relação à **primeira acusação**, não há contestação quanto às operações subjacentes realizadas (fls. 7074 e seguintes do TVF); verifica-se que seu substrato é **a utilização de empresa-veículo** por parte de empresa controladora no exterior para aquisição de investimento no Brasil:

295. Conforme exposto na subseção 4.1.2, a fiscalizada disponibilizou o Laudo de Alocação do Preço de Compra⁸⁶ (“PPA”), Laudo de Alocação do Preço de Compra – Aditivo⁸⁷ (“PPA”), Sumário do Laudo de Alocação do Preço de Compra registrado no cartório⁸⁸, Laudo de Avaliação de Terrenos e Edificações⁸⁹, atendendo os requisitos formais, em tese, exigidos pela legislação para exclusão, para fins de apuração do lucro real dos períodos subsequentes, de 1/60 avos, para cada mês do período de apuração do saldo do referido ágio existente na contabilidade.

296. Também foi disponibilizado os comprovantes bancários da venda de BIGSAL, no qual compõe três grupos de vendedores: 2 (dois) Sócios Fundadores, 5 (cinco) Sócios Executivos e 25 (vinte e cinco) Representantes Comerciais, totalizando 32 (trinta e duas) pessoas envolvidas na venda de BIGSAL, todos devidamente identificados no Laudo PPA, em virtude do volume do razão contábil que gerou a operação, este estará disponibilizado nos anexos juntamente com todos os comprovantes bancários de pagamento aos vendedores⁹⁰.

297. Ressalta-se que conforme relatado, na subseção 4.1.2, há uma divergência em relação ao valor residual do ágio (*goodwill*), no que diz respeito às contraprestações contingentes no valor de R\$ 23.519.584, na qual não foram deduzidas para o cálculo da amortização fiscal do ágio, o que está em desacordo com a legislação vigente, conforme relatado nos itens 88 e 89 do presente relatório.

298. Assim, o valor do ágio (valor residual *Goodwill* – parcela não alocada) surgido na operação monta o valor de R\$ 124.076.753 [R\$ 147.596.337 (valor residual PPA) – 23.519.584 (contraprestações contingentes)], e é com base nesse valor que se torna relevante a análise da validade do aproveitamento antecipado de sua amortização fiscal.

299. Diante dessas considerações, é possível concluir, a princípio, que o ágio (*goodwill*), deduzido das contraprestações contingentes, conforme relatado no

item anterior, surgido na aquisição de BIGSAL é válido e que, supostamente, poderia ser amortizado fiscalmente com base no artigo 433 do RIR/2018. Entretanto, há aspectos que invalidam a possibilidade de amortização fiscal deste ágio (*goodwill*) pela fiscalizada, e que iremos contextualizar resumidamente, pois já foram expostos exaustivamente no Capítulo 4 do presente relatório. Vejamos:

a) Constatou-se que H.I.G Capital – 11HIG Capital”, líder global em investimentos de FIP (Fundos de Investimentos em Participações, mais conhecidos como “*Private Equity*”), através de sua representação no Brasil -11HIG Brasil”(H.I.G Assessoria de Investimentos Ltda - CNPJ nº 15.085.374/0001-24), foi responsável pela estruturação artificial da operação societária de aquisição da BIGSAL, através da constituição das empresas veículos/interpostas, Joatinga Participações S.A e Engenho de Dentro Ltda, e por proporcionar a entrada de recursos financeiros no Brasil, através do H.I.G. Fundo de Investimentos em Participações FIP.

b) Conforme exposto no item 49 do presente relatório, Engenho de Dentro foi constituída juntamente com Joatinga Participações, em novembro de 2015 (Figura 5 deste Relatório), era uma holding com capital social somente subscrito de R\$ 100,00, e com sede no mesmo endereço comercial de seus sócios pessoa jurídica e física (H.I.G Assessoria e Investimentos Ltda e Fernando Marques Oliveira).

c) A empresa Engenho de Dentro Participações, possuía todas as características de uma empresa veículo, uma vez que, além de sua existência efêmera, não possuía propósito negocial, existindo apenas no papel, funcionando meramente como via de passagem dos recursos empregados na aquisição de BIGSAL, bem como sendo nela que ficou registrado todo o ágio (valor residual – *goodwill*), como também foi ela que figurou como adquirente de todo processo de aquisição da BIGSAL, conforme Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças⁹¹ datado de 09 de dezembro de 2016, e Interveniente-Anuente no Contrato de Alienação Fiduciária de suas quotas firmado com os Bancos Bradesco e Votorantim⁹², supostamente assumindo obrigações milionárias, quando seu Capital social se limitava a R\$ 100,00.

d) Com relação à sua importância para a concretização do negócio, Engenho de Dentro foi agregada à estrutura montada para a aquisição da BIGSAL já decorridos vários meses desde o início das tratativas entre as partes (HIG Capital e sócios da BIGSAL), não sendo responsável pela identificação da oportunidade de investimento e pelo desenvolvimento das negociações.

e) Com relação à sua perspectiva no tempo, o real alvo de investimento do HIG Capital sempre foi a BIGSAL, jamais Engenho de Dentro, e isso já demonstramos exaustivamente, a própria HIG ao divulgar nos meios de comunicação como responsável pela compra de BIGSAL, não deixa dúvidas das reais intenções do grupo, NUNCA houve por parte do Grupo HIG, qualquer menção nas divulgações públicas em relação à Engenho de Dentro ou de Joatinga no processo de aquisição.

f) Nessa direção, é certo que Engenho de Dentro sempre esteve destinada a ser extinta desde o momento que foi agregada à estrutura montada para aquisição de BIGSAL, existindo apenas tempo suficiente para que o passivo e todo o ágio acumulado na operação pudessem ser transferidos para a investida, sendo eliminada tão logo quanto possível para o estrito cumprimento desses objetivos.

g) Outro ponto importante a se destacar, é que Engenho de Dentro jamais teve qualquer tipo de influência nas decisões tomadas ao longo do processo de aquisição de BIGSAL. Conforme demonstramos no resumo dos atos societários, o estreito limite de alçada e ausência de prerrogativas de caráter decisório de seus administradores – todos sem exceção funcionários de HIG Brasil – configuram-na como mero canal de passagem de decisões já tomadas anteriormente.

h) Não é possível qualificar Engenho de Dentro Participações (que serviu exclusivamente como empresa veículo do ágio – goodwill) como investidora original, uma vez que os recursos financeiros para aquisição foram aportados pelos investidores do HIG FIP em Joatinga Participações (sendo o FIP seu único acionista), e que esta por sua vez transferiu tais recursos para efêmera companhia (Engenho de Dentro) com o propósito de realizar o pagamento antes acordado entre comprador e vendedores para em seguida extingui-la.

i) Retornando à leitura do artigo 433 do RIR/2018, que reproduziu as condições para exclusão do ágio(goodwill), estabelecidas pela Lei 12.973/14, tem-se que:

(...)

j) É óbvio que o legislador se refere à absorção do patrimônio de uma empresa adquirida, pela empresa que de fato a adquiriu com ágio, ou seja, a empresa que realmente suportou a transação e, conseqüentemente, faz jus à exclusão para fins de apuração do lucro real do sobrepreço que pagou pela realização do negócio.

k) O que no caso não teria condições de ocorrer, pois os fatos demonstram que os reais adquirentes do controle da BIGSAL foram os investidores captados pelo HIG Capital, que, optando por se estruturar no Brasil nos moldes de um Fundo de Investimento em Participações, o fizeram através do HIG FIP, seu canal de ação no país.

l) Em suma, a aquisição da fiscalizada, foi precedido por uma série de atos preparatórios, bem como seguido por diversos outros passos destinados à conclusão do processo, envolvendo operações encadeadas que, se analisadas isoladamente, podem apresentar aparente licitude, porém na análise em conjunto, transparecem outra realidade, totalmente desprovida de causas negociais.

300. Portanto, tendo em vista a sequência de operações societárias simuladas e abusivas, desprovidas de motivação extratributária, cujas características não atendem aos requisitos legais para o aproveitamento fiscal da amortização do ágio (*goodwill*), de modo que se reputamos indevidas as exclusões no e-Lalur e no e-Lacs, referentes a Amortização Fiscal do Ágio por Rentabilidade Futura (*GOODWILL*) da Operação de Aquisição Reversa

Ainda, sobre as dificuldades de se definir o real adquirente, válida transcrição de excerto da Declaração de Voto do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto no Processo n. 16561.720036/2020-40:

A inglória busca de um “real adquirente” e o uso da teoria alienígena do propósito comercial

Uma das principais faces da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário se dá com base no princípio da legalidade, por meio do qual toda

e qualquer tributação dependerá de previsão legal, assim como as proibições a determinados comportamentos devem ser expressas.

No âmbito do Direito Tributário, já houve tentativas de se estabelecer uma norma geral anti elisiva, no entanto, até hoje esta norma não foi instituída. Nessa linha, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (incluído pela Lei Complementar n. 104/01), trouxe apenas uma norma anti dissimulação e ainda expressa previsão legal de que tal norma será regulamentada, o que não veio a acontecer.

Muito pelo contrário, já houve tentativa de regulamentação tanto na Medida Provisória n. 66/02, quanto pela Medida Provisória n. 685/15, mas em ambas as situações o Congresso Nacional rejeitou explicitamente essa regulamentação, por mais que ambas as medidas provisórias tenham sido convertidas em lei ordinária.

Assim, teorias estrangeiras de combate aos planejamentos tributários como propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito, consideração econômica, dentre outras, permanecem alienígenas em relação ao nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Com fundamento na premissa da segurança jurídica, cabe ao contribuinte verificar a legalidade ou ilegalidade de uma determinada situação jurídica a ser por ele praticada.

Dessa forma, entendo que aos julgadores de um processo administrativo ou judicial caberia a análise tão somente se os atos praticados pelo contribuinte estão de acordo ou contrários à lei.

No caso concreto, nota-se que o adquirente jurídico do investimento com ágio foi incorporado pela adquirida, ou seja, todos os requisitos formais foram devidamente cumpridos.

A busca por uma eventual real adquirente deixa de lado todos os atos jurídicos que foram devidamente praticados e passa a adotar uma busca de cunho econômico. Vale notar que a pessoa jurídica é uma ficção jurídica, de forma que se levarmos a fundo a ideia do real adquirente, se buscará sempre uma “pessoa física”, que será em último caso a sócia “final” de uma pessoa jurídica ou de um grupo econômico.

Se partirmos do pressuposto que temos que olhar a origem dos recursos econômicos de uma pessoa jurídica para determinar a real adquirente, chegaríamos ao extremo de dizer que se um pai faz uma doação a um filho para que o filho adquira um imóvel, temos que embora o adquirente jurídico do imóvel seja o filho com recursos oriundos da doação, o real adquirente do imóvel é o pai. Note-se como essa busca por um real adquirente faz de todo o ordenamento jurídico uma tábula rasa.

Geralmente nos casos de aquisição de investimento com ágio, é comum que uma pessoa jurídica constitua uma outra pessoa jurídica (ou se utilize de uma pessoa jurídica já existente) e faça uma integralização de capital

nessa investida, sendo que a investida é que fara a aquisição de uma outra pessoa jurídica com ágio.

Por mais que possamos fazer o caminho dos recursos econômicos, houve uma operação de integralização de capital, de forma que a investida possui recursos para fazer uma aquisição com ágio, tal qual o exemplo do pai que doou recursos para que seu filho adquira o imóvel. Não me parece que o problema esteja no fato da integralização de capital em si, pois se os recursos tivessem sido obtidos por doação, muito provavelmente a autuação continuaria sendo fundamentada na questão da real adquirente.

Vale notar que não há dispositivo legal autorizando uma fundamentação do auto de infração com base no fato de que a investidora não é a real adquirente. O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional permite a revisão do lançamento tributário quando há comprovação de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

Tal comprovação deve ser inequívoca, o que somente pode ser feito quando se comprova que o contribuinte agiu em desacordo com a lei.

Mais uma vez, no caso concreto, o contribuinte seguiu o artigo 7º da Lei n. 9.532/97. A conduta dolosa exigida pelo artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional pressupõe que o contribuinte tenha total ciência de que esteja agindo em desacordo, o que não acontece em um caso em que inexistente uma vedação expressa.

O artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional também se refere à ocorrência de fraude ou simulação, o que não ocorre no caso concreto em que todo o fluxo dos recursos financeiros foi devidamente formalizado e registrado publicamente. Não há nada escondido. Se entendermos que não é possível a integralização de capital em uma pessoa jurídica para que esta realize uma aquisição de participação societária com ágio, também é impossível por decorrência lógica que um pai doe recursos para um filho, para que este faça a aquisição de um veículo, pois o “real adquirente” do imóvel seria o pai.

Feitas tais considerações, o uso da teoria do propósito negocial sem que ela esteja internalizada em nosso ordenamento jurídico (e muito pelo contrário tenha sido expressamente rechaçada em duas oportunidades pelo Congresso Nacional) acaba funcionando como um atalho para que não haja a devida fundamentação dos fatos como fraude ou simulação.

Em outras palavras, em um cenário em que não há proibição legal à constituição de uma pessoa jurídica como “empresa veículo” e que não há a adoção da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico, a fiscalização ampara suas conclusões em duas frágeis colunas não amparadas por lei, quando até poderia tentar comprovar eventualmente que se trataria de uma operação fraudulenta ou simulada.

Em suma, o uso de uma “empresa veículo” é uma decorrência lógica da própria amortização fiscal do ágio, uma vez que o artigo 7º da Lei n.

9.532/97 exige a dita “confusão patrimonial” entre investidora e investida, não cabendo se falar em proibição ao seu uso e muito menos é lógico buscar uma “real adquirente” de um investimento, visto que no fundo sempre haverá uma “pessoa física”, além do que fazer com que a busca da origem dos recursos econômicos ultrapasse os “contratos jurídicos” faz com que diversas situações possam também a vir ser desconsideradas no futuro.

Além disso, em que pese a não adoção do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro e rejeições expressas de sua adoção pelo Poder Legislativo, o fato é que a criação de uma “empresa veículo” para viabilizar a amortização fiscal do ágio seria um propósito por si só.

Ainda que assim não fosse, **a possibilidade de amortização do ágio em operações que contaram com a utilização de empresa veículo** tem sido assunto recorrente no âmbito do contencioso administrativo tributário, inclusive com diversas manifestações da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, entre os quais cito o acórdão n. 9101-006.486 proferido no processo n. 16561.720180/2014-38, de 07/03/2023:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO. A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (acórdão recorrido x paradigmas) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. MULTA QUALIFICADA. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa). **O uso de holding (ou empresa veículo), constituída no Brasil com recursos provenientes do exterior, para adquirir a participação societária com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza simulação, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes.** TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS POR EMPRESA CONTROLADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR PARA SOCIEDADE HOLDING. LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO REAL ADQUIRENTE. A transferência, por controladora domiciliada no exterior, dos recursos empregados na aquisição de participação societária por empresa holding constituída no Brasil não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida. A tese do “real adquirente”, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de simulação, o que não se revela no caso.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Edeli Pereira Bessa e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria “multa qualificada”; (ii) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte; (iii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Luis Henrique Marotti Toselli – Relator (documento assinado digitalmente) Livia De Carli Germano – Redatora Designada Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Na ocasião, o Conselheiro Luís Toselli em seu voto assim se posicionou:

Posto isso, a conclusão que se chega é a de que a simulação, enquanto limitadora de planejamentos tributários e gatilho para legitimar a requalificação jurídica dos fatos declarados, resta caracterizada quando: (i) há interposição fictícia de pessoas; ou (ii) quando há declaração não verdadeira emitida pelas partes, podendo esta se dar (ii.i) de forma consciente, isto é, com emprego de conduta dolosa ou fraudulenta ou (ii.ii) inconsciente (culposa), na hipótese do contribuinte se valer de tipos ou institutos jurídicos que não atendam sua causa ou finalidade.

Na prática, a existência ou não de adoção de estrutura simulada como meio de gerar economia tributária vai depender das circunstâncias e elementos probatórios trazidos pela fiscalização em cada situação fática. Apenas com a reunião de indícios precisos e que se convergem para uma convicção segura de que houve simulação é que uma requalificação jurídica fundada na ineficácia dos atos/negócios formalizados se justifica.

Trazendo essas considerações para o presente cenário, as questões que se colocam são as seguintes: empresas holdings podem, aos olhos jurídicos, receber recursos de controladoras localizadas no exterior para adquirir empresas alvo (investidas) com ágio e, em seguida, serem extintas por incorporação? Uma empresa veículo assim interposta possui causa jurídica? Enfim, o Direito permite que uma empresa não operacional tenha como única finalidade criar as condições para o aproveitamento fiscal do ágio?

As respostas a meu ver são positivas.

Tratam-se as rotuladas empresas veículos, de holdings, ou seja, sociedades que têm por objeto social justamente a participação em outras empresas, em plena conformidade com o comando previsto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/76:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

[...]

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais. Grifamos

Sobre esse tipo de sociedade, Modesto Carvalhosa esclarece que “tem assim a sociedade holding como característica diferencial e objetivo principal a participação relevante em uma atividade econômica de terceiros, em vez de exercício de atividade produtiva ou comercial”.

A ideia, então, de que toda sociedade deve necessariamente possuir estrutura física, portaria, prédio, funcionários, máquinas, etc., não se aplica para uma holding, cuja causa jurídica ou finalidade social, conforme visto, consiste justamente na participação em outras sociedades enquanto objeto social típico.

Ao contrário de uma empresa industrial, comercial ou uma prestadora de serviços que, como regra geral, demandam um mínimo de estrutura física e de pessoal para operarem com autonomia, a prova da existência e objeto de uma holding se dá justamente com seu ato constitutivo, inscrição perante o fisco e declarações dos sócios.

Quanto à duração de uma sociedade, cumpre notar que esta varia conforme o interesse das partes, lembrando que, de acordo com o parágrafo único do artigo 981 do Código Civil - que trata da Sociedade de Propósito Específico – SPE -, a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

O artigo 997, também do Código Civil, aliás, estabelece, em seu inciso II, que os atos constitutivos de uma sociedade devem conter, além das cláusulas estipuladas pelas partes, “a denominação, objeto, sede e prazo”, o que ratifica a liberdade quanto à duração e finalidade de uma holding.

Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho?

No Brasil, o problema do prazo de duração passou a ser secundário após o advento do parágrafo único do art. 981 do CC, segundo o qual 'a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados'. Portanto, a permanência ou duração de uma sociedade não é um requisito de validade para a constituição e utilização de uma pessoa jurídica, pois o próprio ordenamento jurídico já se encarregou de realizar as valorações pertinentes ao tempo de duração de uma sociedade.

Verifica-se, assim, que é perfeitamente válido e eficaz, sob o prisma jurídico, a existência de sociedades efêmeras e outras de longa duração, com capital social ínfimo ou substancial, umas com operações mercantis, outras produtivas ou prestadoras de serviços e outras ainda como canais de investimento, o que vai depender dos fins sociais e econômicos estabelecidos pelos sócios dentro de sua autonomia de empreender e de buscar maximizar os resultados da companhia nos limites da lei.

Ora, se a própria legislação tipifica uma “holding pura com fins específicos” como uma espécie societária própria do Direito, conferindo-lhe tipicidade e legitimidade para praticar uma única operação, inclusive para fins de economia tributária, não vejo como não admitir o uso de uma holding para servir de veículo para provocar a baixa de um investimento com o consequente gatilho para deduzir fiscalmente o ágio.

Ao tratar especificamente sobre as formas de investimento no Brasil por empresa estrangeira, assim leciona Charles William McNaughton³²:

(...) por causa finalística de uma sociedade, podemos entender como sua própria função social.

Uma sociedade possui um objeto social que é justamente a atividade econômica efetivada para gerar resultados aos sócios. Nesse sentido, todo ato que uma sociedade pratica para contribuir na formação desse resultado há de ser tido como englobado na função social da sociedade.

O que se opera no caso da empresa-veículo utilizada para aproveitamento do ágio? O investidor paga um sobrepreço para adquirir um ativo (uma sociedade) com a expectativa de ter um resultado (lucro) no futuro. A obtenção desse resultado é justamente o tipo de ato que se enquadra na função social daquela pessoa jurídica.

O aproveitamento fiscal do ágio nada mais é do que o reconhecimento do ordenamento jurídico de que a renda auferida pelo investidor será o resultado futuro menos o valor pago por esse resultado.

Mas, por certos motivos, como por exemplo, o fato de o investidor estar situado no exterior, o sistema jurídico pode colocar barreiras procedimentais de que esse ágio seja aproveitado. Nesse sentido, a empresa-veículo é um meio para que essas barreiras sejam ultrapassadas.

E o que o uso da empresa-veículo permite? Ao superar tais empecilhos procedimentais para o aproveitamento do ágio e reduzir a tributação incidente sobre o empreendimento econômico que poderá ser aproveitado pelo investidor graças a aquisição de participação societária da investida, o uso da empresa veículo nada mais faz senão contribuir para aumentar aquele resultado futuro almejado pelo investidor, reduzindo uma despesa com tributação.

A empresa veículo holding que participa de outra pessoa jurídica cumprindo seu objeto social, portanto, e incrementa, assim, o resultado dos sócios está sim cumprindo sua função social. A função social do contrato, previsto no artigo 421 do Código Civil, está sendo atingida.

De fato, é plenamente lícito o financiamento estrangeiro no Brasil por controladoras sediadas no exterior, o que se faz justamente com empresas holdings, espécie de sociedade que inclusive é usualmente utilizada como meio próprio e legítimo de grupos internacionais investirem e se estabelecerem no país.

(...)

Caminhando nesse mesmo sentido, entendo que não há nenhum vício ou aparência sobre a existência, causa e finalidade das empresas veículos envolvidas nesse caso concreto. E qual foi a finalidade? Ora, foi a de instrumentalizar a aquisição do investimento com ágio, pago a parte não relacionada, de forma também a reunir as condições necessárias para o seu aproveitamento fiscal pós incorporações reversas.

Reitera-se, desculpe a insistência, que o § 3º, do artigo 2º, da Lei nº 6.404/76 acima transcrito reconhece expressamente a possibilidade de uma sociedade ser constituída para beneficiar-se de incentivos fiscais, o que não é bem o caso, mas que indubitavelmente ratifica a legitimidade do uso das holdings nas diversas operações de aquisição envolvidas nesse caso.

Pelo exposto, conclui-se que a utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento fiscal do ágio por si só não configura ato ilícito ou simulação, não constituindo, portanto, fundamento hábil a manutenção das glosas ora tratadas.

De se registrar que aqui não se está diante de “ágio interno”, vedado pela lei 12.973/2014, mas de operação realizada entre partes não relacionadas, ainda que com o uso de empresa-veículo.

Ademais, como bem pontuado em Declaração de Voto exarada pelo Ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto quando do julgamento do Processo n. 1201-006.188, em caso semelhante ao concreto, **o FIP foi devidamente constituído por pessoa jurídica não residente e vem cumprindo a sua função de ser um instrumento para a realização de investimentos em participações societárias.** E mais, ao adquirir a dita “empresa veículo” constituída pelos alienantes, o FIP cumpriu com seus objetivos e caso não houvesse tal veículo não haveria outra forma de ocorrer o aproveitamento do ágio diante da impossibilidade de fusão ou incorporação entre a Recorrente e o FIP.

No caso concreto, portanto, entendo que a “empresa veículo” é a única forma de garantir o aproveitamento do ágio no presente caso.

Observe-se também, que, em consulta às efls. 7899/7941 (conforme RELATÓRIO FISCAL – ANEXO 19) pode-se observar expressamente a estrutura da operação praticada de aquisição da Bigsal, os efeitos contábeis gerados e a justificativa do negócio, que, em minha leitura, indicam propósito negocial legítimo.

Inclusive, como bem pontuado pela Recorrente, **a Engenho de Dentro era a única entidade que poderia obter o financiamento para concluir a aquisição da Recorrente, dadas as limitações impostas pela CVM para que o FIP pudesse obter dívidas.**

É importante deixar claro que não só essa restrição é óbvia, mas expressa e claramente sinalizada no artigo 35, inciso II da ICVM 391/03:

"Art. 35. É vedado ao administrador, direta ou indiretamente, em nome do fundo:

(-)

II — contrair ou efetuar empréstimos, salvo nas modalidades estabelecidas pela CVM" *(não destacado no original)*

Sem a emissão das CCBs e captação desse empréstimo pela Engenho de Dentro, representando quase 35% do valor total de aquisição da Recorrente, o negócio jamais seria concretizado.

Assim, **entendo válida a dedutibilidade do ágio no caso concreto.**

Da mesma forma, **entendo dedutíveis os juros decorrentes da compra alavancada.**

Como se sabe, a compra alavancada consiste em uma modalidade de transação econômica pela qual o investidor adquire participação societária de determinada sociedade e uma parcela significativa do preço é financiada por meio de dívida contraída junto a terceiros.

Essa dívida, por sua vez **(i)** é paga com o próprio fluxo de caixa gerado pelo investimento adquirido – sendo esse confronto de receitas e despesas realizado por meio da incorporação da sociedade adquirente pela sociedade adquirida; e **(ii)** é usualmente garantida com ativos da sociedade investida.

Para que esse modo de aquisição possa se materializar, por sua vez, faz-se necessário que a adquirente tenha a possibilidade de contrair a dívida e ter seu patrimônio absorvido pela sociedade adquirida – de modo a permitir que o caixa gerado pelo próprio investimento seja utilizado para quitar a dívida.

Nesse sentido, os seguintes precedentes:

Numero do processo: 16561.720078/2019-47

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Apr 09 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon May 06 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 HOLDING. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AQUISIÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. RECURSOS DE TERCEIROS. O Fundo de Investimento em

Participação (FIP) não pode contrair empréstimos, de forma que a utilização de sua controlada (empresa holding) para aquisição de participação societária, com grande parte dos recursos serem provenientes de terceiros (financiamento bancário do exterior e emissão de debentures) revela um propósito negocial específico e dentro de um amplo contexto operacional/societário de um grupo econômico. Incabível, no caso dos autos, de se atribuir à holding a pecha de empresa veículo e/ou falsa adquirente, uma vez que o ágio surgido na operação de aquisição foi legítimo, assim como foram os atos posteriores que resultaram na sua dedutibilidade fiscal. Constatada a legitimidade das operações de aquisição e incorporação, restam canceladas as demais infrações apontadas nos autos de infração de IRPJ e de CSLL.

Numero da decisão: 1401-006.922

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, dar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente (documento assinado digitalmente) Cláudio de Andrade Camerano - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Nome do relator: CLAUDIO DE ANDRADE CAMERANO

(***)

Numero do processo: 16561.720036/2020-40

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Feb 21 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri Mar 22 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2016, 2017 ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. FRAUDE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A utilização de uma empresa veículo, com existência meramente formal, não é suficiente, tomada isoladamente, para configurar uma fraude tributária. Para tanto, é necessário que fique demonstrado que a empresa veículo foi o meio utilizado para o contribuinte obter uma vantagem antijurídica, seja por falta de previsão legal, seja por ser defesa em lei, seja por desviar a finalidade da lei. ÁGIO. AQUISIÇÃO ALAVANCADA. EMPRESA DE PROPÓSITO ESPECÍFICO. CAPTAÇÃO DE RECURSOS. PROPÓSITO NEGOCIAL. OCORRÊNCIA. A empresa criada com o propósito específico de operacionalizar a aquisição de participação societária e que, para isso, capta recursos no mercado financeiro, realiza o seu objetivo econômico, demonstrando o propósito negocial da sua criação. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2016, 2017 ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO ANTECIPADA. DEDUÇÃO. GLOSA. A dedução da amortização de ágio surgido em operação societária formalmente adequada somente pode ser glosada quando for demonstrado que o contribuinte usou de artifício antijurídico para iludir a impossibilidade material da dedução realizada. DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. A empresa que capta recursos no mercado financeiro para possibilitar a aquisição de participação societária, ainda que tenha sido criada com esse propósito específico, pode deduzir na apuração do IRPJ as correspondentes despesas financeiras. Tal dedutibilidade não é afetada quando a empresa adquirente é incorporada pela empresa investida, a qual passa a ser responsável pelos ônus financeiros da incorporada e pode deduzir as correspondentes despesas financeiras. ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2016, 2017 IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Tratando-se da mesma matéria fática e não

havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Numero da decisão: 1201-006.257

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o Conselheiro José Eduardo Género Serra e a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que davam parcial provimento ao recurso para exonerar a glosa das despesas financeiras, afastar a qualificação da multa de ofício e afastar a imputação de responsabilidade. Os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto acompanharam o relator pelas suas conclusões. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto manifestou intenção de apresentar declaração de voto. (assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Género Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Nome do relator: NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE

(***)

Numero do processo: 16561.720088/2020-16

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Apr 11 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon May 20 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2015, 2016 NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA ABORDAGEM EXAUSTIVA DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA CONTRIBUINTE EM FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA. A autoridade administrativa está normativamente autorizada a lavrar os Autos de Infração sem qualquer diálogo com a Contribuinte, mas deve considerar minimamente em seu labor os esclarecimentos fornecidos em procedimento de fiscalização. Contudo, a necessidade de contraposição a todos os esclarecimentos que poderiam isoladamente, em tese, afastar a autuação decorre de aplicação subsidiária do art. 489 do CPC/2015 aplicável apenas ao processo administrativo fiscal instaurado a partir da apresentação de impugnação. Assim, nos termos da Súmula CARF nº 162 inexistente nulidade por falta de diálogo minudente com os esclarecimentos prestados pela Contribuinte, quanto menos pela falta de convencimento da autoridade autuante sobre a forma de interpretar os fatos e o Direito adotada pela Contribuinte. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE MANIFESTAÇÃO SOBRE ARGUMENTOS QUE, EM TESE, PODERIAM LEVAR AO CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO. Analisados os autos, verifica-se que as omissões apontadas pela Contribuinte na realidade inexisteram. O Acórdão Recorrido manifestou-se de maneira expressa e detalhada sobre a defesa da existência de propósito extrafiscal na emissão de debêntures e sobre a alegação de inexistência de vínculo entre as debêntures emitidas pela SP Vias e aquelas emitidas pela CPC e pela Vialco. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2015, 2016 DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM COMISSÕES E JUROS NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES. DESPESAS FINANCEIRAS. SUJEIÇÃO AOS CRITÉRIOS DO ART. 299 DO RIR/99 O art. 374 do RIR/99 não confere carta branca à dedução de juros e encargos decorrentes de operações de financiamento, mas especifica como se dará a dedução de juros em casos particulares, respeitados os requisitos gerais do art. 299 do RIR/99 (art. 47 da Lei nº 4.506/64). Estes requisitos deverão ser verificados à luz dos gastos que se pretendeu custear, dependendo esta verificação da prova a ser feita pelo Fisco, que deverá demonstrar vínculo dos

recursos ao gasto considerado indedutível, quantificando o montante destinado a tal gasto indedutível nos casos em que os instrumentos de sua contração/emissão não indicarem sua destinação com tal nível de detalhe. COMPRA ALAVANCADA. DESPESAS COM DEBÊNTURES ASSUMIDAS PELA SUCESSORA. DEDUÇÃO POSSÍVEL. A dedutibilidade de despesas com obrigações contraídas pela sucedida mas incorridas pela sucessora em virtude de previsão legal que protraí os efeitos fiscais de tais obrigações no tempo, tal como ocorre com despesas financeiras que devem ser reconhecidas pro rata temporis, depende da análise dos requisitos de dedutibilidade do art. 47 da Lei nº 4.506/64, mas tais critérios devem ser avaliados retrospectivamente, considerando-se sua necessidade para a sucedida no contexto de sua contratação. Tal avaliação, contudo, não permite ao Estado imiscuir-se na gestão dos negócios da Contribuinte e assumir o confortável papel de engenheiro de obra pronta para avaliar retrospectivamente e sem acesso a todas as informações que informaram a decisão dos administradores, se o mecanismo mais “adequado” de financiamento da aquisição era aquele. O critério de necessidade deve ser entendido como a mera correlação entre as atividades da empresa e os objetivos pretendidos de, ao fim e ao cabo, contribuir com a geração de receitas, ou seja, a contração de uma dívida deve ter sua necessidade aferida respondendo-se à simples pergunta sobre se aquele passivo visava à manutenção ou ao incremento dos resultados da entidade, por exemplo mediante a aquisição de outra pessoa jurídica. INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO UNIVERSAL. ADOÇÃO PELO DIREITO TRIBUTÁRIO DOS EFEITOS ESTABELECIDOS PELO DIREITO CIVIL. O Código Tributário Nacional encampa a sucessão universal expressamente em seu artigo 132, que embora trate da sucessão para efeitos de cobrança do crédito tributário da sucedida, revela a opção pelo alinhamento com os efeitos atribuídos à incorporação pelo Direito Civil nos artigos 227 da Lei nº 6.404/76 e 1.116 do Código Civil. A Instrução Normativa SRF nº 07/81 demonstra a recepção dos efeitos típicos do Direito Civil pelo Direito Tributário, pois determina o transporte à escrita fiscal da sucessora, dos valores cuja apropriação tenha sido diferida pela sucedida e que venham influenciar na determinação do Lucro Real de exercícios futuros, controle este que, nos termos da Instrução Normativa nº 28/78, item 1.2, “b” é feito na parte B do Lalur. O art. 109 do CTN permite à lei tributária atribuir a determinado instituto de Direito Privado efeitos tributários distintos daqueles que decorreriam de sua natureza civil, entretanto, inexistente ressalva nesse sentido relativamente aos efeitos da sucessão universal decorrente da incorporação. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2015, 2016 CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. SUJEIÇÃO AOS REQUISITOS GERAIS DE DO ART. 47 DA LEI Nº 4.506/64. A autonomia entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é reconhecida pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88, e foi exacerbada pelas alterações introduzidas pela Lei nº 8.034/90. Essa autonomia foi novamente reafirmada pela primeira parte do art. 13 da Lei nº 9.249/95, curiosamente ao aproximar as bases de cálculo de ambas por meio de sua submissão à regra geral de dedutibilidade de despesas do art. 47 da Lei nº 4.506/64. O art. 13 da Lei nº 9.249/95 veda algumas deduções do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL “independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”, vale dizer, se a parte final do caput veda a dedução de algumas despesas ainda que preencham os requisitos gerais do art. 47 da Lei nº 4.506/64, é porque esta regra geral de dedutibilidade também se aplica à determinação da base de cálculo da CSLL.

Numero da decisão: 1201-006.333

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva e o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque acompanhou o Relator apenas pelas conclusões. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque. (documento assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente (documento assinado digitalmente) Lucas Issa Halah - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero

Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Nome do relator: LUCAS ISSA HALAH

Em meu entender, **não havendo vedação expressa a operação de compra alavancada no ordenamento jurídico, não vislumbro que a aquisição com empréstimo de terceiros no mercado possa macular de qualquer forma a operação e, por conseguinte, a dedutibilidade do ágio.**

Nessa linha de raciocínio o seguinte precedente:

Numero do processo: 16327.721221/2021-13

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Mar 13 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Apr 01 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2017, 2018 **AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DE CONTROLADOR PARA ADQUIRENTE. FORMA DE FINANCIAMENTO É OPÇÃO DISCRICIONÁRIA DO CONTRIBUINTE. AFASTAMENTO DA TESE DE REAL ADQUIRENTE. A fonte de recursos para investimento é uma opção discricionária da empresa, que tanto pode ser por meio de recursos próprios, aporte de capital dos seus sócios, empréstimo junto a instituições financeiras ou emissão de títulos no mercado de capitais, não cabendo ao FISCO questionar a forma de financiamento da empresa. ÁGIO APURADO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. EXISTÊNCIA TERCEIROS INTERESSADOS COM PARTICIPAÇÃO RELEVANTE NO ALIENANTE. EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS PARA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO ÁGIO** Apesar da empresa alienante e empresa adquirida estarem sob controle da mesma empresa havia participação relevante de empresa pública e acionistas minoritários no capital social da empresa alienante. Além disso houve a efetiva transferência de recursos, em dinheiro, do adquirente para o alienante. O ágio gerado é passível de utilização. **AMORTIZAÇÃO REVERSA. EMPRESA-VEÍCULO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.** A diferença fundamental entre as operações de incorporação reversa entre controladora e controlada aqui analisada e aquelas nas quais a dedutibilidade do ágio tem sido rejeitada é que neste caso as duas participantes da operação eram empresas operacionais. As duas empresas estavam sob supervisão da SUSEP. E a as operações societárias estiveram sob apreciação dos órgãos reguladores CVM, SUSEP e BACEN, dependendo da autorização daquelas autarquias federais para a concretização dos operações societárias. **AQUISIÇÃO REVERSA. PROPÓSITO NEGOCIAL. EXISTÊNCIA DE INTERESSE EXTRA-TRIBUTÁRIO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE** As duas empresas, controladora e controladora exerciam atividade no mesmo ramo de negócios (seguro). A opção de mantê-las funcionando separadamente ou fusioná-las por meio de incorporação de uma pela outra, seria uma decisão que caberia ao grupo econômico ao qual as duas integravam. A decisão quanto a forma de integrar as duas seguradoras por incorporação, seja a controladora incorporando a controlada ou vice-versa, é uma decisão de cunho eminentemente da alçada do grupo econômico, uma vez que não há restrições legais para qualquer uma das operações societárias. Se a opção mais vantajosa economicamente foi a incorporação da controladora pela controlada por possibilitar a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio registrado na controladora, e não havendo restrição legal para tal opção, não há óbice para exercê-la. **ÁGIO, RENTABILIDADE FUTURA.**

LAUDO DE AVALIAÇÃO. VALIDADE. O laudo que fundamenta a realização do negócio é um documento de cunho estratégico para a empresa adquirente, e mantido em sigilo, por razões óbvias, até tempo depois da realização do negócio. Mas o estudo/laudo pode e deve ser arquivado, conforme previa o § 3º do artigo 20 do Decreto nº 1.598/77. A operação de aquisição de empresa envolve estudos e análises complexas pois os investimentos são de grande monta. Além dos estudos se iniciarem antes do fechamento dos negócios, decorrendo daí que não faria sentido os laudos apresentados ao FISCO serem elaborados em data posterior ou mesmo contemporânea ao fechamento do negócio, o que demonstraria que teriam sido elaborados apenas para atender uma exigência do Fisco. No presente caso, o estudo interno da controladora e os laudos apresentados, um inclusive preparado para subsidiar um comitê independente que participou das negociações chegaram a valores próximos do valor da empresa adquirida, o que valida o valor pago e o ágio apurado na operação. CSLL. GLOSA DA DESPESA DE ÁGIO FUNDAMENTADA NOS MESMOS FATOS DO LANÇAMENTO DO IRPJ. GLOSA AFASTADA. LANÇAMENTO CANCELADO. O fundamento para glosa da despesa de ágio da base de cálculo da CSLL decorreu da mesma imputação que fundamenta o lançamento do IRPJ, e tendo sido esta afastada, deve ser adotada a mesma decisão, cancelando-se o lançamento relativo à CSLL. MULTA ISOLADA, FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL DECORRENTE DA GLOSA DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. GLOSA AFASTADA. MULTA CANCELADA. A multa isolada foi aplicada porque houve apuração de estimativas mensais não recolhidas em decorrência da glosa das despesas de amortização do ágio. Considerando que a glosa foi afastada, restabelecendo-se as despesas de amortização do ágio, não há estimativa mensal de IRPJ e CSLL a ser exigida.

Da mesma forma, as **despesas financeiras decorrentes dos empréstimos**.

Nesse aspecto, tais operações já foram objeto de análise no CARF, como ilustra o acórdão n. 9101-006.944:

Numero do processo: 16561.720011/2018-21

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue May 07 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Jun 03 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. LAUDO DE AVALIAÇÃO EXTEMPORÂNEO. AUSÊNCIA SIMILITUDE FÁTICA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial. Não há que se falar em divergência, quando o acórdão recorrido não guarda similitude fática com o paradigma. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. Há divergência jurisprudencial se os acórdãos comparados, embora fundamentados em legislação distinta, adotam soluções diferentes em face de glosas motivadas por idênticas objeções consignadas na acusação fiscal a partir de operações societárias semelhantes nos pontos determinantes para decisão dos diferentes Colegiados do CARF. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. COMPRA ALAVANCADA. DEDUTIBILIDADE PELA INCORPORADORA DA ADQUIRENTE. EFEITOS DA SUCESSÃO. Firmada a premissa de que as despesas financeiras eram dedutíveis pela incorporada, não subsistem as glosas fundamentadas, apenas, na desnecessidade da despesa para manutenção da fonte produtiva da

incorporadora. A incorporadora, em princípio, sucede a investida em todos seus direitos e obrigações.

Numero da decisão: 9101-006.944

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado em: i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial quanto à primeira matéria (amortização do ágio) e à segunda matéria (extemporaneidade do laudo de avaliação), votando pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa quanto a primeira matéria e o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado quanto a estas duas matérias; e ii) por maioria de votos, conhecer do recurso quanto à terceira matéria, relativa à dedutibilidade das despesas com juros da compra alavancada, vencido o conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator). No mérito, por unanimidade de votos acordam em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento e aos fundamentos de mérito a conselheira Edeli Pereira Bessa, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pela conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó. (documento assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior - Relator (documento assinado digitalmente) Edeli Pereira Bessa - Redatora designada Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (substituta) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nome do relator: HELDO JORGE DOS SANTOS PEREIRA JUNIOR

(***)

Numero do processo: 16561.720082/2020-49

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Feb 22 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri Mar 15 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014, 2015 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS. Julgados administrativos e judiciais, ainda que proferidos por órgãos colegiados, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário. DOUTRINA. EFEITOS. Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, quanto ao arcabouço normativo que lhe seja aplicável. ARTIGO 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. A situação tratada no artigo 24 da LINDB não se dirige ao regramento do contencioso

extrajudicial tributário. Tanto por não ser o julgamento administrativo uma modalidade de revisão de ofício - mas de controle de legalidade estrito sobre o objeto da lide instaurada - quanto pelo dispositivo legal em questão alcançar apenas a revisão de atos administrativos específicos - aqueles dos quais decorra um benefício ao particular plenamente constituído. NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. Não padece de nulidade a decisão prolatada por autoridade competente que, sem inovar quanto ao núcleo dos fundamentos da acusação e chegando as mesmas conclusões desta, manteve a exigência fiscal. Nesse contexto, não há qualquer mácula processual no ato jurisdicional, mormente se contra ele o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, em plena consonância às normas pertinentes ao processo administrativo fiscal. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2014, 2015 GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. ÁGIO. DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO. Não é pressuposto legal para a dedutibilidade do ágio pela pessoa jurídica que sua contraparte, pessoa física ou jurídica, tenha, relativamente à prévia compra e venda da correspondente participação societária, apurado ganho de capital e/ou efetuado a respectiva tributação. Mesmo porque pode haver ganho de capital sem ágio e vice-versa, afinal enquanto este toma como referência o patrimônio líquido, aquele tem como base o custo de aquisição. ÁGIO. AQUISIÇÃO ALAVANCADA. EMPRESA DE PROPÓSITO ESPECÍFICO. CAPTAÇÃO DE RECURSOS. PROPÓSITO NEGOCIAL. OCORRÊNCIA. A empresa criada com o propósito específico de operacionalizar a aquisição de participação societária e que, para isso, capta recursos no mercado financeiro, realiza o seu objetivo econômico, demonstrando o propósito negocial da sua criação. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA. Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os débitos fiscais recolhidos em atraso estão sujeitos à incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POR INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE DOLO. A responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha dolosa entre o sujeito passivo e o solidariamente responsável da conduta tendente a omitir o fato gerador, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a existência de proveito econômico mútuo. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2014, 2015 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA. A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

Numero da decisão: 1201-006.262

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que dava parcial provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício e afastar a imputação de responsabilidade. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque manifestou intenção de apresentar declaração de voto. (documento assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente (documento assinado digitalmente) José Eduardo Genero Serra - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Nome do relator: JOSE EDUARDO GENERO SERRA

(...)

Numero do processo: 11080.744590/2019-78

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Sep 10 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Mon Oct 06 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2013 UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa). O uso de holding para adquirir participação societária com ágio e, posteriormente, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o seu aproveitamento fiscal, não caracteriza, por si só, simulação, de modo que resta indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes. A tese fazendária do “real adquirente”, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal. COMPRA ALAVANCADA. JUROS PAGOS NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES. DEDUTIBILIDADE MESMO APÓS INCORPORAÇÃO. As despesas com juros pagos na emissão de debêntures emitidas para a captação dos recursos a serem aplicados em aquisições de participações societárias, são dedutíveis da base de cálculo do imposto, inclusive pela incorporadora na qualidade de sucessora.

Numero da decisão: 9101-007.436

Assim, entendo que **deva ser afastada a glosa relativa às despesas financeiras.**

Da omissão de receitas

Quanto ao **terceiro tema em destaque**, que, a princípio se conectaria com a temática das subvenções, segundo o Relatório Fiscal (efls.7102/7110), a fiscalizada foi autuada também por omissão de receitas:

380. A presente infração foi constatada após verificação que a fiscalizada deduz na sua Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) – Registro L300 da Escrituração Fiscal Digital (ECF) – os valores do “ICMS desonerado” constante em suas notas fiscais eletrônicas, conforme benefício fiscal oriundo do Convênio ICMS 100/97, explanado na Seção 5.3, em duplicidade.

381. Antes de adentrarmos na análise da Escrituração Contábil Fiscal – ECF dos anos calendários de 2017 e 2018 apresentada pela fiscalizada, em relação as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas, que comprovam tal infração, é importante registrar que o artigo 2º da Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, redefiniu os conceitos de receita bruta e receita líquida para fins tributários, promovendo alterações no artigo 12 do Decreto Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que é a matriz legal do artigo 208 do Decreto 9.580 - RIR/2018, que trata do assunto, vejamos:

DA RECEITA BRUTA (RIR/2018)

“Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
 - II - o preço da prestação de serviços em geral;
 - III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
 - IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput .
- § 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º):
- I - devoluções e vendas canceladas;
 - II - descontos concedidos incondicionalmente;
 - III - tributos sobre ela incidentes; e
 - IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976 , das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º).

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976 , das operações previstas no caput , observado o disposto no § 2º (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 5º).”

382. O quadro a seguir demonstra a sinopse das alterações:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)	
ELEMENTOS	
Faturamento Operacional Bruto	
(-) IPI Faturado	
(-) ICMS Substituição Tributária - ICMS/ST	
(=) Receita Operacional Bruta	
(-) Deduções da Receita Bruta:	
Devolução de Vendas e Vendas Canceladas	
Descontos Concedidos Incodicionalmente	
Tributos incidentes sobre a Receita Bruta	
Despesas com Ajustes a Valor Presente	
(=) Receita Operacional Líquida (Receita Líquida)	

383. Visto a base legal da composição da Receita Operacional Bruta e Líquida, convém verificar as Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE), informada pela fiscalizada no Registro L300 da ECF, conforme tabela 5:

Tabela 5: DRE – Registro L300 (ECF 2017 e 2018)

Código	Descrição	D/C	2017	2018
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	C	148.433.842,79	173.691.532,18
3.01.01.01.01.04	RECEITA DA VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA NO MERCADO INTERNO	C	148.433.169,29	173.691.146,78
3.01.01.01.01.05	RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO	C	673,50	385,40
3.01.01.01.02	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	D	27.339.559,66	51.152.088,25
3.01.01.01.02.01	(-) VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES DE VENDAS	D	1.413.712,36	1.801.963,63
3.01.01.01.02.03	(-) ICMS	D	13.212.129,93	34.229.568,47
3.01.01.01.02.04	(-) COFINS SOBRE RECEITA BRUTA	D	10.445.865,12	12.423.375,82
3.01.01.01.02.05	(-) PIS/PASEP SOBRE RECEITA BRUTA	D	2.267.852,25	2.697.180,33
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	C	121.094.283,13	122.539.443,93

384. Dessa forma, observamos que a fiscalizada declarou os valores de Receita Bruta de R\$ 148.433.842,79 no exercício de 2017, e R\$ 173.691.532,18 no de 2018.

385. A título de ICMS, declarou a dedução da Receita Bruta os valores de R\$ 13.212.129,93 no exercício de 2017 e R\$ 34.229.568,47 em 2018.

386. Em ato contínuo essa fiscalização baixou todas as notas fiscais eletrônicas¹⁰³, disponíveis no Sped, emitidas pela fiscalizada, separando os totais relativos às notas fiscais com CFOP de receita bruta de vendas¹⁰⁴. Vejamos:

Tabela 6: Totais de NFE com CFOP de Receita Bruta e Não Canceladas – Exercício 2017

Entrada/Saída	Ano da Emissão	Código CFOP	Descrição CFOP	Devolução	Receita Bruta	Cancelada	Valor da Nota Proporcional SOMA	Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA	Valor dos Itens menos Desconto SOMA	ICMS: Valor do Tributo SOMA	ICMS por Substituição: Valor do Tributo SOMA	ICMS: Valor Desonerado SOMA
SAÍDA	2017	5101	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	113.988.192,63	138.020.747,91	138.020.747,91	46.508,49	0,00	24.106.742,29
SAÍDA	2017	5109	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	29.450,00	35.696,96	35.696,96	0,00	0,00	6.246,96
SAÍDA	2017	5122	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	147.091,10	178.292,24	178.292,24	0,00	0,00	31.201,14
SAÍDA	2017	5401	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	1.631.896,96	1.578.977,19	1.578.977,19	276.321,39	127.106,78	0,00
SAÍDA	2017	5922	LANÇAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE SIM	NAO	SIM	NAO	6.528.061,62	6.528.061,62	6.528.061,62	0,00	0,00	0,00
SAÍDA	2017	6101	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	11.073.480,19	11.890.607,18	11.890.607,18	570.749,49	0,00	856.123,43
SAÍDA	2017	6107	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	11.692.920,47	12.594.300,20	12.594.300,20	609.955,20	0,00	901.361,18
SAÍDA	2017	6109	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	4.024.705,94	4.517.807,31	4.517.807,31	802,70	49.035,55	542.136,92
SAÍDA	2017	6122	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	5.650,00	6.088,36	6.088,36	292,24	0,00	438,36
SAÍDA	2017	6401	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	1.496.837,70	1.340.283,11	1.340.283,11	160.834,02	195.532,49	0,00
SAÍDA	2017	6922	LANÇAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE SIM	NAO	SIM	NAO	530.107,30	530.107,30	530.107,30	0,00	0,00	0,00
SAÍDA	2017	7101	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	290.983,42	290.983,42	290.983,42	0,00	0,00	0,00
							151.439.377,34	177.511.952,80	177.511.952,80	1.665.463,53	371.674,82	26.444.250,28

387. O valor do ICMS total a deduzir da Receita Bruta em 2017, é a soma da coluna “ICMS:Valor do Tributo” (R\$ 1.665.463,53) mais a coluna “ICMS:Valor Desonerado” (R\$ 26.444.250,28), totalizando R\$ 28.109.713,81.

Tabela 7: Totais de NFE com CFOP de Receita Bruta e Não Canceladas – Exercício 2018

Entrada/Saída	Ano da Emissão	Código CFOP	Descrição CFOP	Devolução	Receita Bruta	Cancelada	Valor da Nota Proporcional SOMA	Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA	Valor dos Itens menos Desconto SOMA	ICMS: Valor do Tributo SOMA	ICMS por Substituição: Valor do Tributo	ICMS: Valor Desonerado SOMA
SAÍDA	2018	5101	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	133.827.502,04	162.067.031,47	162.067.031,47	48.837,25	0,00	28.312.895,68
SAÍDA	2018	5102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RE	NAO	SIM	NAO	385,40	467,15	467,15	0,00	0,00	81,75
SAÍDA	2018	5109	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	5.000,00	6.060,61	6.060,61	0,00	0,00	1.060,61
SAÍDA	2018	5122	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	353.588,00	428.591,53	428.591,53	0,00	0,00	75.003,53
SAÍDA	2018	5401	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	1.747.491,01	1.685.390,75	1.685.390,75	292.635,91	135.673,04	0,00
SAÍDA	2018	5922	LANÇAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE SIM	NAO	SIM	NAO	10.555.829,04	12.527.276,44	12.527.276,44	0,00	0,00	1.971.653,92
SAÍDA	2018	6101	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	11.802.389,16	12.680.881,08	12.680.881,08	608.682,63	0,00	913.023,46
SAÍDA	2018	6107	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	12.472.042,42	13.434.136,02	13.434.136,02	650.003,16	0,00	962.093,60
SAÍDA	2018	6109	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	3.377.618,95	3.763.767,76	3.763.767,76	0,00	65.503,13	451.651,94
SAÍDA	2018	6119	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	1.176,45	1.267,73	1.267,73	60,85	0,00	91,28
SAÍDA	2018	6401	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	1.485.260,94	1.327.768,21	1.327.768,21	159.332,00	192.024,27	0,00
SAÍDA	2018	6922	LANÇAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE SIM	NAO	SIM	NAO	603.894,35	653.515,07	653.515,07	0,00	0,00	49.520,72
SAÍDA	2018	7101	VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO	NAO	SIM	NAO	232.099,26	232.099,26	232.099,26	0,00	0,00	0,00
							176.464.377,03	208.808.253,08	208.808.253,08	1.759.551,80	393.200,44	32.737.076,49

388. O valor do ICMS total a deduzir da Receita Bruta em 2018, é a soma da coluna “ICMS:Valor do Tributo” (R\$ 1.759.551,80) mais a coluna “ICMS:Valor Desonerado” (R\$ 32.737.076,49), totalizando R\$ 34.496.628,29.

389. Ressalta-se que conforme explicado na Seção 5.3 deste Relatório, a fiscalizada detém incentivos fiscais de tributação diferenciada- isenção do ICMS nas saídas internas e redução de base de cálculo de 40% nas saídas interestaduais - para os produtos que produz, que são insumos agropecuários que compõem o objeto do Convênio 100/97. Portanto suas NFE são majoritariamente de vendas acobertadas por isenção e redução de BC de ICMS, razão pela qual o valor do ICMS incidente nas vendas se encontra em campo da nota fiscal denominado “Valor do ICMS Desonerado”.

390. Nesse sentido é necessário a compreensão de como tais informações são expostas no corpo da NFE apresentada diretamente pelo programa Visualizador de Documentos Fiscais Eletrônicos, disponibilizado no Sped. Para isso, vejamos, como exemplo, a NFE de número 303455, emitida pela fiscalizada:

Chave de Acesso	Número NF-e	Versão
11-1801-05.647.897/0001-63-55-001-000.303.455-100.303.455-7	303455	3.10

Totais

ICMS

Base de Cálculo ICMS	Valor do ICMS	Valor do ICMS Desonerado	Valor Total do FCP
0,00	0,00	1.837,28	
Valor Total ICMS FCP	Valor Total ICMS Interestadual UF Destino	Valor Total ICMS Interestadual UF Rem.	Base de Cálculo ICMS ST
0,00	0,00	0,00	0,00
Valor ICMS Substituição	Valor Total do FCP retido por ST	Valor Total do FCP retido anteriormente por ST	Valor Total dos Produtos
0,00			10.498,78
Valor do Frete	Valor do Seguro	Valor Total dos Descontos	Valor Total do II
0,00	0,00	0,00	0,00
Valor Total do IPI	Valor Total do IPI Devolvido	Valor do PIS	Valor da COFINS
0,00		142,92	658,28
Outras Despesas Acessórias	Valor Total da NFe	Valor Aproximado dos Tributos	
0,00	8.661,48	0,00	

391. Na nota fiscal acima, podemos verificar que temos um campo denominado “Valor Total da NFe com valor de R\$ 8.661,48 e outro chamado “Valor Total dos Produtos”, com valor de R\$ 10.498,78.

392. A diferença de valores corresponde justamente ao valor constante no campo “Valor do ICMS desonerado”, cujo valor é de R\$ 1.837,28 atendendo assim a contrapartida do Convênio ICMS nº 100/97, onde o estabelecimento vendedor deduz do preço do produto o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando expressamente na Nota fiscal a respectiva dedução, como objetivo de dar ciência ao comprador de que o preço do produto está reduzido devido subsídio governamental, conforme dispõe a Cláusula quinta, II, transcrita abaixo:

Cláusula quinta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

Revogado inciso I da cláusula quinta pelo Conv. ICMS 26/21, efeitos a partir de 01.01.22.

I - REVOGADO

Redação anterior dada ao inciso I do caput da cláusula primeira, pelo Conv. ICMS 99/04, efeitos de 19.10.04. a 31.12.21.

I - não exigir a anulação do crédito prevista nos incisos I e II do artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução;

393. Nessa direção, é importante ressaltar mais uma vez, que no campo “Valor Total dos Produtos”,

está o valor dos produtos incluindo-se o valor do ICMS desonerado, enquanto que no campo “Valor

Total da NFe” consta apenas o valor líquido dos produtos, ou seja, sem o valor do ICMS desonerado.

394. Dessa forma, fica claro que se o contribuinte deduzir o valor relativo ao “ICMS desonerado” na linha específica de sua Demonstração do Resultado do Exercício – “DRE” (Deduções da Receita Bruta – ICMS), obviamente que deverá considerar como receita bruta de vendas o valor oriundo do campo “Valor Total dos Produtos”, que contém o referido valor de ICMS.

395. Com o intuito de confirmar a natureza dos lançamentos a débito, na rubrica contábil “3.02.02.01.01 – ICMS” que faz parte de linha específica de Deduções da Receita Bruta da DRE, intimou-se a fiscalizada por meio do TIF nº 04 (fls. 609 a 611

do processo), para esclarecer e disponibilizar toda a documentação que amparasse tais lançamentos, com a composição detalhada por ano, mês, valor e chave de Nota Fiscal Eletrônica.

396. Em resposta a intimação, a fiscalizada informa que os lançamentos a débito na rubrica contábil “3.02.02.01.01 – ICMS” que faz parte de linha específica de Deduções da Receita Bruta da DRE, “referem-se ao débito de ICMS e ICMS desonerado, ambos destacados em campos próprios das NFe de saída”. Apresenta os relatórios com a composição detalhada (fls. 620 a 2.810) por ano, mês, valor e chave de acesso, dos valores lançados a débito em tal rubrica.

397. Visto isso, a fiscalizada confirma que contabiliza o valor do “ICMS desonerado” na rubrica contábil “3.02.02.01.01 – ICMS” que faz parte de linha específica de Deduções da Receita Bruta da DRE.

398. Teoricamente, então deveria contabilizar como receita bruta de vendas, o valor oriundo do campo “Valor Total dos Produtos”, como indicado no item 394 do presente relatório.

399. Desse modo, a fiscaliza foi intimada por meio do TIF nº 06 (fls. 2.831 a 2.836 do processo), a informar em quais contas foram escrituradas contabilmente as notas fiscais de receitas de vendas. Como exemplo para demonstração didática por parte do contribuinte uma das notas fiscais no qual essa fiscalização solicitou para utilizar, foi a que está disponível no item 390 deste relatório, e que disponibilizamos abaixo a resposta do contribuinte (fls. 2.845 e 2.844 do processo):

Nota Fiscal emitida em Janeiro/2018

Chave de Acesso		Número NF-e		Versão	
11-1801-05.647.8970001-63-55-001-000.303.455-100.303.455-7		303455		3.10	
Totais					
ICMS					
Base de Cálculo ICMS		Valor do ICMS		Valor do ICMS Desonerado	
0.00		0.00		1.837,28	
Valor Total ICMS FCP		Valor Total ICMS Interestadual UF Destino		Valor Total ICMS Interestadual UF Rem.	
0.00		0.00		0.00	
Valor ICMS Substituição		Valor Total do FCP retido por ST		Valor Total do FCP retido anteriormente por ST	
0.00				10.498,76	
Valor do Frete		Valor do Seguro		Valor Total dos Descontos	
0.00		0.00		0.00	
Valor Total do IPI		Valor Total do IPI Desonerado		Valor do PIS	
0.00				142,92	
Outras Despesas Acessórias		Valor Total da NFe		Valor Agenciado dos Tributos	
0.00		8.661,48		0.00	

A receita é reconhecida pelo valor líquido do ICMS desonerado. A NF apresenta o valor Bruto “Total dos Produtos R\$ 10.498,76 que aplicado a alíquota de 17,5% apuramos o ICMS desonerado de R\$ 1.837,28, chegando ao valor líquido de R\$ 8.661,48

Natureza Conta	Cód. Conta	Descrição	Tipo	Valor	Histórico
Ativo	046100	JANDER CARLOS ALESSIO PEREIRA	D	8.661,48	VENDA A VISTA REF. SAIDAS NF 303455 de 01/2018
Resultado	019507	VENDAS DE PRODUTOS	C	8.661,48	VENDA A VISTA REF. SAIDAS NF 303455 de 01/2018
Representa o ICMS desonerado a alíquota de 17,5%					
Natureza Conta	Cód. Conta	Descrição	Tipo	Valor	Histórico
Resultado	019519	ICMS	D	1.837,28	DEBITO DE ICMS REF. SAIDAS NF 303455 DE 01/2018 (ISENCOES/REDUCOES)
Passivo	019428	ICMS A RECOLHER	C	1.837,28	DEBITO DE ICMS REF. SAIDAS NF 303455 DE 01/2018 (ISENCOES/REDUCOES)
Natureza Conta	Cód. Conta	Descrição	Tipo	Valor	Histórico
Passivo	019428	ICMS A RECOLHER	D	1.837,28	VLR ISENCOES/REDUCOES (CONVENIO ICMS 100/97) REF 01/2018
Resultado	046199	INCENTIVOS E BENEFICIOS FISCAIS - CONVENIO ICMS 100/97	C	1.837,28	VLR ISENCOES/REDUCOES (CONVENIO ICMS 100/97) REF 01/2018
Natureza Conta	Cód. Conta	Descrição	Tipo	Valor	Histórico
Patrimônio Líquido	019499	LUCROS DO EXERCÍCIO	D	1.837,28	VR. REF. CONSTITUICAO DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS MES 01/2018
Patrimônio Líquido	046320	INCENTIVOS E BENEFICIOS FISCAIS - CONVENIO ICMS 100/97	C	1.837,28	VR. REF. CONSTITUICAO DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS MES 01/2018

400. Assim, a fiscalizada confirma a tese dessa fiscalização, no qual contabiliza como receitas brutas os totais das NFe já líquidas do ICMS desonerado, deduzindo novamente tal ICMS desonerado na rubrica contábil “3.02.02.01.01 – ICMS” que faz parte de linha específica de Deduções da Receita Bruta da DRE.

401. O fato concreto é, que tanto no ano calendário de 2017, quanto no de 2018 há omissão de receitas líquidas de vendas, em valores relevantes em decorrência dessa dupla dedução de ICMS desonerado, qual seja, na consideração do valor líquido do ICMS desonerado na contabilização da receita bruta e logo em seguida na dedução do valor do ICMS desonerado na rubrica contábil “3.02.02.01.01 – ICMS” que faz parte de linha específica de Deduções da Receita Bruta da DRE.

402. Logo, considerando os ajustes devidos dos valores constantes na DRE, nos quais foram extraídos de relatórios com a composição das rubricas das NFe emitidas pela fiscalizada¹⁰⁵, e que fazem parte como anexo do presente relatório, teremos o seguinte:

Tabela 8: Diferença de Receita Líquida em relação ao informado pela fiscalizada na ECF e o apurado com base nas NFe emitidas

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)		2017	2017	2018	2018
ELEMENTOS		Declarado	Apurado - RFB	Declarado	Apurado - RFB
Faturamento Operacional Bruto		148.433.842,79	177.883.627,62	173.691.532,18	209.201.453,52
(-) ICMS Substituição Tributária - ICMS/ST		0,00	371.674,82	0,00	393.200,44
(=) Receita Operacional Bruta		148.433.842,79	177.511.952,80	173.691.532,18	208.808.253,08
Deduções da Receita Bruta:		27.339.559,66	42.237.143,54	51.152.088,25	51.419.148,07
(-) Vendas Canceladas e Devolução de Vendas		1.413.712,36	1.413.712,36	1.801.963,63	1.801.963,63
(-) ICMS		13.212.129,93	28.109.713,81	34.229.568,47	34.496.628,29
(-) COFINS sobre a Receita Bruta		10.445.865,12	10.445.865,12	12.423.375,82	12.423.375,82
(-) PIS/PASEP sobre a Receita Bruta		2.267.852,25	2.267.852,25	2.697.180,33	2.697.180,33
(=) Receita Operacional Líquida (Receita Líquida)		121.094.283,13	135.274.809,26	122.539.443,93	157.389.105,01
Diferença de Receita Líquida			14.180.526,13		34.849.661,08

403. Diante do exposto acima, foi efetuado o lançamento de ofício dos valores de IRPJ e CSSL, tomando como base de cálculo a diferença apurada na tabela 8, dos valores da omissão de receitas do ano calendário de 2017 (R\$ 14.180.526,13), e de 2018 (R\$ 34.849.661,08) respeitando os respectivos períodos de apuração anuais.

Ressalta-se que toda a base legal que fundamenta tal infração está disposta no Auto de Infração lavrado, no qual este Relatório Fiscal faz parte.

Já na impugnação administrativa do contribuinte, assim consignou (efls. 8540/8618):

14. No exemplo trazido pela D. Fiscalização, embora a Requerente tenha auferido receita bruta de R\$ 12.335,00 (sendo esse o valor cobrado dos clientes para todos os fins em razão da fruição do benefício fiscal), deveria ter reconhecido como a sua receita bruta o valor de R\$ 14.951,51 (que seria exatamente o valor cobrado dos clientes caso não houvesse qualquer incentivo fiscal).

15. A diferença de R\$ 2.616,51 é justamente o valor do ICMS subvencionado pelo Estado de Rondônia e que, portanto, não compõem a receita bruta da Requerente, devendo dar origem ao reconhecimento de uma receita de subvenção para investimentos na sua Demonstração do Resultado do Exercício (“DRE”) que viabilizou a exclusão desse montante da base de cálculo do IRPJ e da CSL, nos termos autorizados pela LC nº 160/17.

16. Caso adotado o entendimento proposto pela D. Fiscalização, a Requerente não apenas estaria contabilizando uma receita bruta inexistente, como também **NUNCA** seria capaz de reconhecer em sua DRE

uma receita de subvenção para investimento! Não houve, portanto, qualquer cômputo do benefício “em duplicidade” do benefício, mas tão somente a observância das normas contábeis aplicáveis e dos próprios ditames da legislação estadual.

E reforça, além de alegar erro do enquadramento legal da omissão de receitas:

(...) com relação à suposta “omissão de receitas” e “cômputo em duplicidade do benefício”, conforme demonstrado em detalhes pela Requerente, não houve qualquer inadequação/ilegalidade na contabilização das operações sujeitas ao benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia. A contabilização promovida pela Requerente está em consonância com o CPC 07 (R1) – pronunciamento contábil que disciplina a matéria – e com o disposto na legislação do Estado de Rondônia, não havendo dúvidas quanto a sua adequação; e (...)

(...)

307. Com relação à infração 4 (suposta omissão de receitas quando da contabilização do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Rondônia), caso V.Sas. julguem necessário, a Requerente também pleiteia a conversão do presente julgamento em diligência contábil, de forma a dirimir eventuais dúvidas quanto à correção dos procedimentos adotado.

Já o acórdão recorrido, sobre a omissão de receitas, consignou concordância com a conclusão do Relatório Fiscal (efls.9405):

Omissão de receitas

Conforme detalhadamente demonstrado nos tópicos "5.3" e 5.4" do RF (fl.

7.087/7.109), a Contribuinte registra a receita já deduzida do ICMS desonerado e depois o deduz novamente na apuração do lucro real, conforme relatado.

O conjunto representado por descrição dos fatos, demonstrativos, documentação e enquadramento legal constantes dos autos bem comprovam a irregularidade e proporcionaram pleno conhecimento para exercício do direito de defesa, como efetivamente ocorreu conforme demonstrado pela Impugnação da Contribuinte.

Em sede de recurso voluntário, porém, o recorrente reafirma a discordância contra o raciocínio da fiscalização (efls.9449/9470):

“(...) **(D)** suposta “**OMISSÃO DE RECEITA**” em razão da contabilização indevida das subvenções para investimento – em relação a esse item, a D. Fiscalização parte do equivocado exemplo de que, embora a Bigsal tenha auferido receita bruta de R\$ 12.335,00 (sendo esse o valor cobrado dos clientes para todos os fins em razão da fruição do benefício fiscal), deveria ter reconhecido como a sua receita bruta o valor de R\$ 14.951,51 (que seria exatamente o valor cobrado dos clientes caso não houvesse qualquer incentivo fiscal).

(...)

(xx) com relação à suposta “omissão de receitas” e “cômputo em duplicidade do benefício”, conforme demonstrado em detalhes pela Bigsal, não houve qualquer inadequação/ilegalidade na contabilização das operações sujeitas ao benefício

fiscal concedido pelo Estado de Rondônia. A contabilização promovida pela Bigsal está em consonância com o CPC 07 – pronunciamento contábil que disciplina a matéria – e com o disposto na legislação do Estado de Rondônia, não havendo dúvidas quanto a sua adequação; e

Em minha leitura, ainda que reconhecendo a subvenção de investimento, como abaixo demonstrarei, em favor do recorrente, verifica-se que os valores excluídos da contabilidade do contribuinte não são simplesmente os valores que foram excluídos em face do recorrente entender sê-los indevidos em face da subvenção de investimento e nem guardam completa correspondência entre elas.

Da mesma forma que a decisão recorrida, não identifico erro na capitulação legal da omissão de receitas, pois, a meu ver, bem demonstrada e narrada pela fiscalização.

Nesse sentido, há, conforme demonstrou a fiscalização, “sobras” não declaradas e que se configuram omissão de receitas, por presunção legal não afastada pelo recorrente.

Sobre esse ponto, inclusive, os Recorrentes não lograram comprovar o alegado de que seriam simplesmente repercussão direta dos valores excluídos em face da subvenção.

Pediram inclusive diligência (o que entendo despiciendo nessa etapa processual) para provar o alegado, mas não afastaram a presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9430/1996.

Por esse motivo, entendo assistir razão ao acórdão recorrido, que simplesmente fundamentou concordância com a conclusão da fiscalização nesse ponto, por entender que a omissão de receitas ocorreu, independentemente do reconhecimento ou não da subvenção de investimento.

Assim, embora pudessem à primeira vista serem consideradas codependentes, entendo que são condutas autônomas e o reconhecimento da subvenção de investimento não impede a ocorrência da omissão de receitas no que tange às parcelas excedentes e que não são especificamente abarcadas pelo gozo do benefício fiscal.

Caberá à autoridade de origem, nesse aspecto, proceder à análise, eventual separação e liquidação dos valores excedentes e não declarados, após o resultado do julgamento.

Subvenções para Investimento

O **quarto tema** (inicialmente conectado com a discussão da omissão de receitas) em discussão neste caso diz respeito às exclusões de incentivos estaduais de ICMS, consideradas pela Recorrente como “subvenções para investimento”. O principal incentivo aproveitado pela Recorrente diz respeito ao **Convênio 100/97**.

Segundo se extrai do TVF, a glosa pautou-se nos seguintes fundamentos:

340. Em relação a origem da receita da rubrica “Doações e Subvenções para Investimento”, explica: **“é o valor do ICMS (desonerado/dispensado), relativo às receitas de vendas, que deixou de ser pago em virtude do benefício fiscal de Isenção e de Redução da Base de Cálculo do ICMS, concedido nos termos do Convênio ICMS nº 100/97 e Decreto**

22.721/18”, disponibiliza o Mapeamento da contabilização, com base no exemplo da nota fiscal abaixo:

(...)

341. Quanto a comprovação da efetiva aplicação dos referidos recursos originados pela Subvenção Governamental, informa que **“toda receita reconhecida é destinada para Reserva de Lucro no Patrimônio Líquido”**.

342. No que diz respeito à disponibilização do Termo de Acordo com o Estado de Rondônia, para aplicação em investimentos de ICMS não recolhidos para usufruir do benefício fiscal de ICMS como Subvenção para Investimento, o contribuinte informa que tal pedido “não é aplicável”.

343. Sobre as explanações nos itens anteriores, no qual a fiscalizada apresenta os fundamentos fático-jurídicos que autorizaram a dedução das subvenções de investimentos da base de cálculo do IRPJ, consoante o Registro M300 da ECF dos anos calendários de 2017 e 2018, há de se tecer alguns comentários.

344. A fiscalizada cita em suas justificativas, que por produzir insumos agropecuários que são objeto de desoneração tributária (isenção/redução de base de cálculo), concedidos nos termos Convênio nº 100/97 e Decreto Estadual/RO nº22.721/18, tais benefícios fiscais possuem características que os enquadram como Subvenção de Investimentos.

(...)

375. Portanto, como visto nos itens 341 e 342 deste Relatório, onde a fiscalizada responde as intimações, deixando claro a inexistência de exigência de quaisquer espécies de contrapartidas por parte do Estado de Rondônia para fins de recebimento dos incentivos por ela descritos, conclui-se que não se trata de benefício apto a receber o tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

A decisão recorrida pautou-se exclusivamente na Solução de Consulta 94/2021 para manutenção da glosa:

A interpretação da RFB acerca da caracterização como subvenção para investimento consta da SC Cosit 94/2021, assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CONCESSÃO GRATUITA, INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. AUSÊNCIA.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, **dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação expansão de empreendimento econômico não atendem os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de observância obrigatória inclusive conforme parte final do §4º do mesmo dispositivo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198."

A Autoridade Fiscal aplicou corretamente o entendimento oficial.

Contudo, tal entendimento não está alinhado às decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do tema 1182 em sede de repetitivo, portanto, vinculantes a este órgão, nos termos do regimento interno. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO EM PARTE.

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

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

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

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

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

4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

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

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.

" (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p.

27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que "a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação" (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS:

a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

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

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

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023 8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

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

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

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

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182.

Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

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

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

(REsp n. 1.987.158/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023.)

Em sede de embargos de declaração se esclareceu o teor do item 3 da tese acima grifado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA A MODULAÇÃO DOS EFEITOS. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS.

1. Tendo o recurso sido interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. Nos termos do que dispõe o artigo 1.022 do CPC/2015, cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão de ponto ou questão sobre a qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento, bem como para corrigir erro material.

3. Obscuridade e Contradição. Sustenta o embargante que "é preciso definir o alcance da expressão 'finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico', a fim de evitar problemas na aplicação da tese fixada neste repetitivo tanto pelos contribuintes como pela Fazenda Nacional, reforçando-se a segurança jurídica" (fl. 2.451), bem como defende a delimitação do "âmbito de controle da atuação da Receita Federal em relação à aplicação das deduções dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS" (fl. 2.454).

4. Os apontados vícios de obscuridade e contradição são postos como questões jurídicas traduzidas em eventos incertos e futuros, como eventuais interpretações da Fazenda ou futuras atuações da Receita Federal. Não há concretude nos pontos supostamente viciados, do modo como expõe o embargante as suas razões.

5. Na ementa do acórdão embargado ficou devidamente consignado a aplicação do entendimento segundo o qual "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 3.10.2022).

6. Desse modo, a expressão final do item 3 da Tese firmada para o tema ("os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico") está correlacionada com "a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei".

7. A questão também se encontra explicitada nos votos vogais juntados aos autos, como, por exemplo, no seguinte trecho do voto do Ministro Francisco Falcão: "a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 **dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento.**

Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no caput e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos."

8. Não há, portanto, qualquer obscuridade ou contradição.

9. Ausência de omissão quanto à modulação de efeitos. O art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015 permite aos Tribunais Superiores, excepcionalmente, a modulação dos efeitos dos seus julgados, na hipótese de alteração da jurisprudência dominante.

10. De acordo com entendimento do Superior Tribunal de Justiça: "O desafio da técnica da modulação dos efeitos do julgado consiste exatamente em utilizar-se de critérios razoáveis, que permitam a flexibilização dos efeitos dos julgados e que auxiliem na identificação de situações que, efetivamente, necessitam dessa modulação, quando preenchido o requisito da necessidade de proteção, concomitantemente, da segurança jurídica e do interesse social" (REsp n. 1.872.008/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 11/5/2022, DJe de 1/8/2022).

11. Em nenhum momento os embargantes apontam a existência de "jurisprudência dominante" sobre o tema julgado; ao contrário, deixam claro que havia dissonância interpretativa sobre a questão, no âmbito da Primeira Seção.

12. Assim, não se pode ter por "jurisprudência dominante" a compreensão encontrada em julgado de órgão fracionário, ou no contexto do Tema 1.182 no qual havia entendimentos favoráveis à Fazenda e aos contribuintes, contemporâneos e dissonantes no âmbito da Primeira Seção.

13. Por isso, no ponto, não há omissão na análise da possibilidade de modulação dos efeitos da decisão, por estarem ausentes os requisitos legais para a hipótese.

14. Não há vício a ensejar esclarecimento, complemento ou eventual integração do que decidido no julgado, pois a tutela jurisdicional foi prestada de forma clara e fundamentada.

15. Embargos de declaração opostos por ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (Acebra) rejeitados.

(EDcl no REsp n. 1.987.158/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 18/4/2024, DJe de 22/4/2024.)

Assim, considerando que o fundamento da glosa foi a suposta ausência de comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento, **torna-se, a meu ver, necessária a reversão da glosa.**

Registra-se também que a Recorrente pleiteia seja determinada a integral recomposição dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSL indevidamente compensadas de ofício pela D. Fiscalização quando da apuração do crédito tributário.

A meu ver, contudo, trata-se de consequência do julgamento, devendo ser objeto da liquidação do acórdão pela unidade de origem.

Recurso De ofício

O acórdão Recorrido deu parcial provimento para limitar a responsabilização aos casos em que imputada multa qualificada.

Pois bem, tendo dado provimento aos recursos voluntários, entendo que haveria aqui perda de objeto, pois a decisão proferida abrange em maior extensão o pleito do contribuinte.

Contudo, caso as razões por mim aduzidas não sejam acatadas, registro desde logo que deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício, posto que bem aplicados os fundamentos

do Parecer Normativo 4 de 2018, ao exigir o dolo quando o interesse comum decorra da prática de ilícitos. Vejamos a decisão abaixo:

Conforme relatado, Fernando Marques Oliveira, Joatinga e H.I.G. Brasil Assessoria de Investimentos foram responsabilizados pelo crédito tributário com base no art. 124, 1, do CTN. A interpretação da RFB acerca do art. 124, 1, do CTN consta do Parecer Normativo Cosit 4/2018.

Reproduzem-se do referido Parecer:

"11. A terminologia 'interesse comum' é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1 O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2 O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3 Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou....

(...)

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre 'segundo a capacidade econômica'; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária 'identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte'.

14.1 Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2 Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, ...

(...)

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1 Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

18. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito. é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos. mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico. (...)

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ('grupo econômico irregular'); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)." (Destaque acrescido)

Bem se vê que a interpretação oficial se aplica perfeitamente ao caso concreto relativamente ao art. 124, 1, do CTN.

A atuação dos Responsáveis no sistema voltado à economia tributária ilícita está detalhadamente descrita nas páginas do RF, com todos os seus elementos caracterizadores e suficientes para proporcionar o pleno exercício do direito de defesa, como efetivamente ocorrido e comprovado pelas respectivas peças de impugnação apresentadas.

(...)

O entendimento adotado no referido parecer deve ser igualmente acolhido para aproveitamento do pleito dos responsabilizados, limitando a responsabilização ao crédito tributário decorrente das infrações para as quais houve qualificação da multa de ofício (150%) e, conseqüentemente, excluindo-os de responsabilidade sobre o crédito com multa no percentual ordinário de 75%.

Logo, estando vinculados ao ágio, e prevalecendo o entendimento do afastamento do ágio com multa de ofício de 75% (subvenção para investimento e omissão de receitas), mas mantendo a qualificada de 150% (amortização do ágio e despesa financeira).

Logo, fica prejudicado o recurso de ofício no que tange à ágio e dedutibilidade de despesas financeiras em razão do provimento em relação ao provimento dos itens ágio e despesa financeira.

Por concordar com os fundamentos aduzidos, mantenho a decisão neste aspecto por seus próprios fundamentos, nos termos do art. 114 do Regimento Interno CARF.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário para: i) afastar a glosa de ágio e de despesas de juros decorrentes da compra

alavancada; ii) manter a autuação no que tange à omissão de receitas, nos termos do voto; iii) afastar a glosa de subvenção para investimentos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, redator designado

O ilustre Relator, com um voto substancial, o que lhe é peculiar, restou vencido ao afastar a glosa de subvenção para investimentos, sob o fundamento de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento.

2. A seguir os fundamentos da corrente vencedora, por voto de qualidade, segundo os quais a glosa deve ser mantida.

3. A autoridade fiscal glosou a exclusão do lucro do benefício fiscal de ICMS sob o fundamento de que a subvenção governamental não fora concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme determina o art. 30 da Lei 12.973, de 2014. Veja-se trechos do TVF:

345. Antes de adentrarmos de fato nos argumentos utilizados pela fiscalizada, é importante registrar que a **possibilidade de excluir do lucro real valores recebidos como subvenção governamental** não é permitida indiscriminadamente a qualquer tipo de subvenção, mas sim, **apenas as concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

[...]

374. Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, **os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam às demais prescrições previstas naquele artigo**.

375. Portanto, como visto nos itens 341 e 342 deste Relatório, onde a fiscalizada responde as intimações, deixando claro a **inexistência de exigência de quaisquer espécies de contrapartidas por parte do Estado de Rondônia para fins de recebimento dos incentivos por ela descritos**, conclui-se que não se trata de benefício apto a receber o tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

4. A decisão recorrida manteve a autuação, na mesma linha da autoridade fiscal, com apoio na Solução Consulta Cosit 94/2011.

5. Em recurso voluntário, a recorrente alegou em síntese:

(xviii) no que se refere à suposta ausência de cômputo das receitas de subvenção na base de cálculo do IRPJ e da CSL, a Recorrente destaca que, com o advento da LC 160/17, todos os incentivos fiscais de ICMS passaram a ser tratados como subvenções para investimento, independentemente da existência de qualquer contrapartida para sua fruição, o que pôs fim à dicotomia criada pelo PN 112/78 (subvenção para custeio x subvenção para investimento);

(xix) portanto, diferentemente do posicionamento adotado pela D. Fiscalização, não restam dúvidas de que as receitas decorrentes da fruição do benefício fiscal de redução de base de cálculo, concedido pelo Estado de Rondônia com fundamento no Convênio 100/97, foram corretamente excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSL, posicionamento que tem sido reiteradamente confirmado por este E. CARF e pela CSRF, assim como pelo STJ;

6. Segundo o Relator, *“tal entendimento não está alinhado às decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do tema 1182 em sede de repetitivo, portanto, vinculantes a este órgão, nos termos do regimento interno”*. Assentou ainda que, *“considerando que o fundamento da glosa foi a suposta ausência de comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento”* seria necessária a reversão da glosa.

7. A divergência cinge-se, portanto, à interpretação do Tema 1182, o qual, como dito, por se tratar de recurso repetitivo vincula este Carf.

8. Vejamos inicialmente o art. 30¹ da Lei 12.973, de 2014, que regula a matéria.

LEI Nº 12.973, DE 13 DE MAIO DE 2014.

Art. 30. **As subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos** e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que** seja **registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

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

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

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

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

¹ A Lei 14.789, de 2023, revogou o art. 30 da Lei 12.973/2014, com efeitos a partir de 01/01/2024. Contudo, a discussão sobre a dedução de subvenção para investimento na base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme objeto deste voto, refere-se ao período anterior à vigência da Lei nº 14.789/2023.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

9. Como se observa, o caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 estabelece os requisitos específicos a seguir para que as subvenções não sejam computadas na apuração do lucro real.

i) as **subvenções** para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **devem** ser **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.

9.1 Note-se que todas as subvenções devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômico. Ao utilizar a expressão “inclusive” (o que equivale a “até mesmo”), o legislador reforça a inclusão das subvenções concedidas por meio de isenção ou redução de impostos, dessas subvenções sem, contudo, excluir as demais modalidades de subvenções de investimento.

ii) as subvenções **devem** ser **registrada em reserva de lucros** (art. 195-A da Lei nº 6.404/1976) e **somente podem ser utilizadas para aumento do capital social ou absorção de prejuízos**, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal.

9.2 Na sequência, os parágrafos 1º, 2º e 3º estabelecem os procedimentos a serem cumpridos no caso de utilização da reserva de lucros, com vistas a manter a não tributação; o descumprimento implica tributação.

9.3 O parágrafos 4º e 5º, incluído pela LC 160/2017, estabelecem que: i) os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados **subvenções para investimento**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo; assim eliminou-se a discussão para saber se a subvenção era para investimento ou custeio; e ii) tal entendimento aplica-se aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

10. A despeito das alterações promovidas pela LC 160/2017 na Lei nº 12.973/2014, as controvérsias persistiram. A discussão concentra-se em definir quais subvenções não devem ser computadas na apuração do lucro real.

STJ. EREsp 1.517.492 e REsp 1.945.110(rito repetitivo - Tema 1182)

11. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EResp) **1.517.492/PR**, de 08/11/2017, o STJ fixou entendimento no sentido **da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL** e fundamentou a decisão em argumentos relacionados ao pacto federativo e à vedação de tributação em cascata. Assentou ainda que o crédito presumido de ICMS não constitui receita ou lucro, mas sim direito creditório decorrente de incentivo fiscal concedido pelo Estado. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. **ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS** CONCEDIDOS A TÍTULO DE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos nº art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de

itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

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

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

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

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

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

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

12. Referido EREsp, embora não tenha sido julgado sob o rito repetitivo, configura um importante precedente a ser seguido cujos fundamentos foram parcialmente confirmados no REsp 1.945.110, de 26/04/2023, este sim sob rito repetitivo (Tema 1182), conforme ementa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. **TEMA 1182.** IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. **BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR.** PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO *EXTRA PETITA* PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. **Da limitação da tese proposta:** Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

(extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

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

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

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

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

4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado **"efeito de recuperação"** que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

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

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

representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração(isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

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

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

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

[...]

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

[...]

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ (REsp 1.945.110):

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10,

da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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

13. Vejamos, no detalhe, as teses repetitivas aprovadas pelo STJ no Tema 1182:

Primeira tese

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

13.1 A primeira tese assenta que o entendimento firmado pelo STJ no ERESP 1.517.492/PR, **exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se aplica automaticamente aos demais benefícios de ICMS**, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros. A exclusão dos demais benefícios somente será possível se atendidos os requisitos previstos no art. 10 da LC 160 e art. 30 da Lei 12.973/2014.

13.2 Os requisitos do art. 30 da Lei 12.973/2014 já foram analisados acima. Vejamos os requisitos do art. 10 da LC 160/2017.

LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar."

13.3 De acordo com o art. 10 da LC 160/2017, o disposto nos §§ 4º (todos os benefícios de ICMS são considerados subvenção para investimentos) e 5º (aplicação do §4º aos processos ainda não definitivamente julgados) do art. 30 da Lei 12.973/2014 aplica-se aos benefícios fiscais de ICMS instituídos em desacordo com a CF **(alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155)** por legislação estadual publicada até **08/08/2017** (data de publicação da LC 160/2017), desde que atendidas as exigências de registro e depósito previstas no art. 3º da LC 160/2017.

Segunda tese

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do

IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

13.4 **A segunda tese** estabelece que a **exclusão dos demais benefícios de ICMS** - redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – **não está sujeita à demonstração – comprovação prévia** - de **concessão com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**. Todavia, tal demonstração poderá ser exigida pela Receita Federal em procedimentos fiscal, conforme a tese a seguir.

Terceira tese

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

13.5 **A terceira tese** afirma que a dispensa de comprovação prévia de que a subvenção fiscal foi concedida como estímulo à implantação ou à expansão do empreendimento econômico não impede que a Receita Federal constitua crédito de IRPJ e CSLL quando verificar que o contribuinte destinou os valores do benefício fiscal a finalidades alheias à garantia da viabilidade do empreendimento.

13.6 Note-se que, ao iniciar a terceira tese, o STJ destaca que a LC 160/2017 não revogou o § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014. Tal dispositivo, porém, não subsiste sem o caput, que, como visto, estabelece como requisito para a não inclusão das subvenções na apuração do lucro real que tais valores sejam concedidos como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico.

14. Portanto, mediante interpretação sistêmica das teses aprovadas pelo STJ no Tema 1182, conclui-se que os demais benefícios de ICMS – redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros, exceto o crédito presumido, somente deixam de compor o lucro real quando o contribuinte cumpre os requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, inclusive a **comprovação de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico.**

15. Para eliminar qualquer dúvida a respeito da conclusão acima, os embargos de declaração interpostos no REsp 1.945.110, de 26/04/2023, sob rito repetitivo (Tema 1182) esclarecem a matéria. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA A MODUÇÃO DOS EFEITOS. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS.

[...]

3. Obscuridade e Contradição. **Sustenta o embargante** que "é preciso definir o alcance da expressão "finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico", a fim de evitar problemas na aplicação da tese fixada neste repetitivo tanto pelos contribuintes como pela Fazenda Nacional, reforçando-se a segurança jurídica" (fl. 2451), bem como defende a delimitação do "âmbito de controle da atuação da Receita Federal em relação à aplicação das deduções dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS" (fl. 2454).

[...]

5. Na ementa do acórdão embargado ficou devidamente consignado a aplicação do entendimento segundo o qual **"muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"** (EDcl no REsp. n. 1.968.755 -PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022).

6. Desse modo, a expressão final do item 3 da Tese firmada para o tema ("os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico") está correlacionada com a "a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei".

7. A questão também se encontra explicitada nos votos vogais juntados aos autos, como, por exemplo, no seguinte trecho do voto do Ministro Francisco Falcão: **"a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento. Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no caput e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"**.

8. Não há, portanto, qualquer obscuridade ou contradição.

[...]

15. Embargos de declaração opostos por ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) rejeitados.

16. Verifica-se, portanto, que ao rejeitar os embargos por ausência de obscuridade ou contradição, o STJ afirmou de maneira expressa que **"cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no caput e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"**.

17. Resta claro, portanto, que a não inclusão na apuração do lucro real das subvenções para investimento vinculadas ao ICMS – exceto o crédito presumido – depende, no âmbito de procedimento fiscal, da comprovação dos requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014. Entre esses requisitos está a demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, conforme decidido no REsp 1.945.110, de 26/4/2023, julgado sob o rito dos repetitivos (Tema 1.182) e reafirmado nos respectivos embargos de declaração.

18. Pois bem. No caso em análise, como visto acima, a autoridade fiscal glosou a exclusão do lucro do benefício fiscal de ICMS sob o fundamento de que a subvenção governamental não fora concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme determina o art. 30 da Lei 12.973, de 2014.

19. Uma vez que a recorrente não comprovou que a subvenção para investimento de ICMS fora concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

CONCLUSÃO

20. Ante o exposto, a maioria do colegiado, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário em razão da ausência de prova de que a subvenção para investimento de ICMS fora concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, nego provimento ao recurso voluntario em relação à matéria.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior