



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720195/2024-96
ACÓRDÃO	1202-002.125 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COFCO INTERNATIONAL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. OBJETOS DIVERSOS. INEXISTÊNCIA.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, antes ou após a autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas. Não sendo idênticos os objetos, não há como reconhecer configurada a concomitância entre os processos judiciais e administrativos.

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA NÃO RECONHECIDA.

Não reconhecida a concomitância entre os processos judicial e administrativo pelo Colegiado ad quem, devem os autos retornar ao Colegiado a quo para que aprecie o mérito do litígio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, determinar a inexistência de concomitância com a ação judicial em relação ao cumprimento dos requisitos do art. 30, da Lei nº 12.973/2014 e o retorno dos autos à primeira instância julgadora para que seja proferido acórdão complementar com análise das razões de defesa frente a essa questão.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 106-048.568 – 4ª TURMA/DRJ06, Sessão de 29 de novembro de 2024, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Lançamentos Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração, anexos entre às fls. 777 e 814, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 80.529.051,57, assim discriminado:

!?!ABCpdf!?!0	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	24.665.451,02	7.890.557,35	18.499.088,25	8.140.906,56	59.196.003,18
CSLL	8.888.202,37	2.843.495,04	6.666.151,77	2.935.199,21	21.333.048,39
					80.529.051,57

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos tributos lançados, o Autor do feito registra as seguintes infrações: exclusões indevidas na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL (subvenções para investimento); além da falta de recolhimento dos tributos sobre a base estimada, conforme relatório fiscal.

Relatório Fiscal

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 714/768, o autor do feito informa o seguinte sobre as infrações apuradas:

“1. DO OBJETO

[...]

Registre-se que o objeto da ação fiscal é a empresa sucedida COFCO INTERNATIONAL FERTILIZANTES S/A - CNPJ 08.537.447/0001-06 (doravante denominada simplesmente como COFCO FERTILIZANTES, CONTRIBUINTE ou FISCALIZADA), incorporada pela empresa COFCO INTERNATIONAL GRAINS LTDA - CNPJ 29.332.398/0001-45 (COFCO GRAINS), que por sua vez foi

incorporada pela COFCO INTERNATIONAL BRASIL S.A. (doravante referida simplesmente como COFCO BRASIL ou RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA), a qual se tornou a responsável tributária pela COFCO FERTILIZANTES. Desta feita, embora a COFCO BRASIL seja a contribuinte destinatária formal deste Relatório, os relatos dizem respeito a empresa COFCO FERTILIZANTES, sua sucedida.

[...]

3. DAS INFRAÇÕES

3.1. Exclusão Indevida: Subvenções para Investimentos

3.1.1. Dos Fatos e Fundamentos Jurídicos da Autuação

Inicialmente, com relação a esta infração das subvenções para investimentos, cumpre registrar que há ação judicial impetrada pela CONTRIBUINTE, conforme Mandado de Segurança 5051893-44.2020.4.04.7000, que tramita no TRF4, com acórdão de julgamento já proferido (em sede de apelação). A petição inicial, cuja cópia está acostada ao processo, assim delimitou o objeto da ação (grifos e sublinhados no original):

1. Concedida, inaudita altera parte, a liminar pleiteada para que sejam afastados os requisitos contidos no artigo 30 da Lei 12.973/14 como condição para a exclusão dos incentivos fiscais Estaduais da base de incidência do IRPJ e da CSLL.
2. Notificada a autoridade coatora para que, querendo preste informações a propósito;
3. Intimada a União – Fazenda Nacional, por seu órgão de representação judicial, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para que, querendo, ingresse no feito como interessada;
4. Encaminhados os autos ao Ministério Público Federal, para que apresente promoção a respeito do objeto do presente mandamus;
5. Ao final, julgada procedente a ação e concedida a segurança pleiteada, confirmando a liminar, para reconhecer à Impetrante o direito de afastar os requisitos do artigo 30 da Lei 12.973/14, de modo a não exigir a constituição de reserva de lucros ou do cumprimento de outros requisitos trazidos pela Lei Complementar nº 160/17, garantindo, assim, que os incentivos fiscais concedidos pelas Unidades Federadas não integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser emitida ordem à autoridade coatora para que se abstenha de impedir o gozo desse direito.

Vê-se que a discussão tem por objeto os requisitos contidos no art. 30 da Lei 12.973/2014, de modo que não fosse exigida a constituição da reserva de lucros e o cumprimento dos demais requisitos trazidos pela LC 160/2017, e os incentivos fiscais concedidos pelas Unidades Federadas não integrassem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, temas que são fundamentos da autuação aqui relatada. Desta

feita, s.m.j., entendemos pela opção da CONTRIBUINTE pela via judicial no que se refere a infração aqui relatada, referente às subvenções para investimentos, afastando assim o direito de impugnação na via administrativa desta matéria.

Valer ainda ressaltar que o acórdão de julgamento, proferido pelo TRF4, assim decidiu pela questão (sublinhados nossos):

4. Exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de exonerações de ICMS (caso dos autos)

A **construção jurisprudencial** estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento dos **EResp 1.517.492/PR** com relação especificamente aos **créditos presumidos de ICMS** - no sentido de que, em face do princípio federativo, não seria lícito à União tributar, como renda ou lucro, **créditos presumidos de ICMS** - não pode ser estendida a hipóteses de exoneração tributária, como aquelas indicadas na petição inicial, visto que a vinculação dos juízes e tribunais inferiores a teses estabelecidas pelos tribunais superiores (Código de Processo Civil, art. 927) se opera restritivamente. Tanto é assim que os tribunais superiores têm-se preocupado, prudentemente, em firmar, nos julgamentos submetidos ao regime da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, teses restritivas, exatamente para que as instâncias ordinárias não as apliquem - indevidamente - por analogia ou extensão.

Ademais, a **construção jurisprudencial** do Superior Tribunal de Justiça a respeito de não constituírem lucro os **créditos presumidos de ICMS** de todo modo não poderia compreender as **exonerações tributárias** (v.g., isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo), visto que, malgrado uns e outras tenham o mesmo **efeito econômico** (redução da carga tributária), são categorias jurídicas ontologicamente distintas.

Em última análise, a finalidade da presente demanda não é evitar a redução, pelo poder tributante da União, de um crédito fiscal em princípio tributável (como é o caso do crédito presumido de ICMS) - escopo da **construção jurisprudencial** estabelecida pelo STJ no julgamento dos ERESp nº 1.517.492/PR -, mas, muitíssimo ao contrário, valer-se de **exonerações tributárias estaduais** para efeito de dedução (não prevista em lei) do IRPJ e da CSLL.

Por fim, esclareço que o cumprimento dos requisitos previstos na LC nº 160, de 2017 (artigos 9º e 10) e na Lei nº 12.973, de 2004 (art. 30) é justamente o que confere aos demais benefícios fiscais de ICMS a natureza jurídica de subvenções para investimentos, de modo que dependem da satisfação dessas exigências legais para que possam deixar de ser computados na determinação do lucro real. No caso dos autos, porém, a impetrante nem sequer alegou - menos ainda comprovou - que o benefício indicado na petição inicial (isenção de ICMS) foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, tampouco que houve o seu registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

Por fim, vale registrar que o referido processo se encontra suspenso no TRF4, aguardando julgamento de Recurso Especial Repetitivo no STJ acerca da matéria.

Passemos aos fatos apurados no curso da Fiscalização. De acordo com as ECF da CONTRIBUINTE, relativas aos anos de 2019 a 2020, foram efetuadas exclusões na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, nos montantes abaixo relacionados, a título de Subvenções para Investimentos:

Tabela 1: Exclusões a Título de Subvenções para Investimentos

Ano	Código	Descrição	Valor
2019	106	(-) Doações e subvenções para investimentos	109.472.587,21
2020	106	(-) Doações e subvenções para investimentos	85.454.672,11

A infração a ser aqui evidenciada, que ensejou a constituição de crédito tributário do IRPJ, com reflexos na CSLL, consistiu, em apertada síntese, na insuficiência no

recolhimento destes tributos, considerando exclusões indevidas na apuração das suas bases de cálculo, tendo em vista que a FISCALIZADA considerou, indevidamente, a isenção do ICMS como benefício fiscal tendente a justificar a classificação como subvenção para investimentos.

Além disso, temos que, para a fruição do benefício da isenção, a FISCALIZADA não precisou realizar qualquer tipo de implantação e/ou expansão de seu empreendimento econômico. Ou seja, não havia a necessidade de contrapartidas por parte da FISCALIZADA para o gozo destas vantagens, afrontando expressamente requisito legal exigível para a exclusão dos valores na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

Por fim, veremos que, mesmo considerando válida a classificação do benefício fiscal da isenção como subvenções para investimentos, os valores excluídos na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL excederam ao suposto benefício auferido, uma vez que a CONTRIBUINTE renunciou ao direito de aproveitamento dos créditos de entrada de ICMS relacionados às saídas isentas, implicando em redução do benefício efetivamente auferido, com a consequente necessidade de glosa parcial das exclusões efetivadas a este título.

Assim, veremos neste Relatório a existência de 3 tipos de irregularidades que ensejaram a glosa das exclusões a título de subvenções para investimentos, quais sejam:

Vejamos então os aspectos fáticos e jurídicos de cada uma destas irregularidades detectadas.

a) Da Indevida Classificação do Benefício como Subvenção

A COFCO FERTILIZANTES, por intermédio da COFCO BRASIL, foi instada a esclarecer acerca das exclusões efetivadas a título de subvenções para investimentos, conforme itens 2.6 a 2.8 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01, abaixo reproduzidos, que trataram exclusivamente da questão afeta à classificação dos benefícios auferidos (grifos no original):

[...]

Em sua resposta inicial, a COFCO FERTILIZANTES apresentou esclarecimentos apenas para os itens 2.6 e 2.7, informando que as exclusões eram relacionadas com isenções do ICMS em operações internas, conforme “artigo 115, inciso XX do anexo IV do RICMS/MT (Decreto nº2.212/2014). Ressalta-se que esta previsão decorre da cláusula terceira do Convênio 100/97”.

[...]

O item 2.8 demandou demonstrativo com os valores subvencionados para cada um dos benefícios, no caso, a isenção. Após pedido de prorrogação de prazo, a COFCO FERTILIZANTES trouxe demonstrativos, discriminando os valores que serviram de base para as exclusões efetivadas, cujos valores estão reproduzidos na tabela abaixo:

Tabela 2: Totais das Subvenções x Mês e Ano

Ano	Mês	Isenção Venda Fertilizantes	Ano	Mês	Isenção Venda Fertilizantes
2019	1	20.596.904,52	2020	1	15.719.918,06
	2	13.440.243,18		2	13.158.726,57
	3	3.984.755,38		3	892.502,71
	4	337.038,41		4	312.815,10
	5	4.912.449,04		5	2.488.845,34
	6	4.264.791,39		6	7.443.978,23
	7	12.311.333,99		7	6.644.512,19
	8	14.547.248,42		8	8.357.908,63
	9	11.961.474,00		9	8.972.853,63
	10	7.525.262,77		10	7.011.375,95
	11	8.010.673,57		11	7.711.462,53
	12	7.580.412,54		12	6.739.773,17
2019 Total		109.472.587,21	2020 Total		85.454.672,11

[...]

O item 2.9 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01 demandou esclarecimentos acerca da escrituração das receitas de subvenções para investimentos, conforme abaixo:

2.9. Informar se os valores constantes do demonstrativo apresentado em resposta ao item anterior impactaram positivamente (receita) o resultado contábil da COFCO FERTILIZANTES em 2019 e 2020, evidenciando a conta contábil de resultado onde os valores foram registrados;

Em sua resposta, a COFCO FERTILIZANTES informou apenas que os montantes foram contabilizados na conta 31060137 (-) ICMS BENEFÍCIOS FISCAIS SUBV INVEST, sem esclarecer se os valores impactaram positivamente o resultado contábil da empresa.

O que podemos observar dos lançamentos acima e dos esclarecimentos prestados pela CONTRIBUINTE, é que as subvenções foram registradas como receita na conta 31060137, mas de outro lado, como despesa na conta 31060101. Ou seja, resultado nulo na apuração do resultado contábil. Vale ainda destacar que a conta 31060101 ICMS serviu unicamente para receber os lançamentos de contrapartida da conta referente às subvenções para investimentos, ou seja, anular o resultado da receita nesta conta.

Assim, os lançamentos efetivados na conta de resultado da COFCO FERTILIZANTES não tiveram qualquer efeito positivo em seu resultado contábil, o que afasta por completo a necessidade de uma exclusão na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL de forma a anular a escrituração de uma “receita”, simplesmente porque ela foi contabilizada, mas anulada em seguida. Veja-se que uma exclusão está, em regra, atrelada a algum registro positivo (receita) no resultado contábil de uma empresa, o qual deve ser excluído na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL justamente para não incorrer na respectiva tributação. Não tendo havido este resultado positivo, como acima explicitado (lançamentos de uma

conta de resultado contra outra, do mesmo grupo), não há que se falar em exclusão. De uma forma bem simples, a FISCALIZADA excluiu da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL uma receita inexistente de fato na apuração do lucro contábil.

[...]

Vemos assim que não procede o entendimento dos contribuintes de que benefícios da isenção, redução e/ou diferimento podem ser caracterizados como subvenções para investimentos.

b) Da Ausência de Previsão de Contrapartidas por Parte de FISCALIZADA

Os itens 2.10 a 2.12 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01, abaixo reproduzidos, questionaram acerca de eventuais protocolos e/ou termos de acordo firmados com os Estados concedentes dos benefícios fiscais, bem como da necessidade ou não, para usufruto dos benefícios, de expansão e/ou implantação de empreendimentos econômicos, nos termos do caput do art. 30 da Lei 12,973/2014:

[...]

Em resposta aos itens 2.10 e 2.11, após pedido de prorrogação, a FISCALIZADA esclareceu que o “benefício foi formalizado por meio do Convênio 100/97, conforme informado nos itens anteriores”. Já em relação ao item 2.12, que demandou esclarecimentos acerca de necessidade de implantação e/ou expansão do empreendimento econômico, a FISCALIZADA informou o que se segue:

A INTIMADA informa que o item acima não se aplica ao benefício fiscal usufruído, no entanto, trata-se, sabidamente, de incentivo fiscal ao setor agropecuário, considerando a importância e relevância deste para o PIB brasileiro, mister serem fomentados investimentos em modernização para crescimento.

Do acima exposto, vê-se que a CONTRIBUINTE aponta como fundamentação do benefício apenas o Convênio CONFAZ nº 100/97, sem, no entanto, apresentar nenhum tipo de ato concessório (Protocolo de Intenções, Termo de Acordo etc.) do Estado concedente do benefício, no caso, Mato Grosso. Ou seja, não houve a formalização de um ato concessivo, tendo a FISCALIZADA se apoiado apenas no Convênio 100/97, que apenas autorizou a concessão do benefício, valendo registrar que o teor do citado convênio era direcionado a todo e qualquer contribuinte que desse saída aos produtos e mercadorias beneficiadas, sem a necessidade de contrapartidas.

De se observar que o Convênio CONFAZ nº 100/1997 não impõe condições para auferimento das vantagens da isenção, redução ou diferimento. Em outras palavras, por esta base legal, a CONTRIBUINTE não teria que implantar e/ou expandir seu empreendimento para justificar o recebimento destes tipos de benefícios. A sua cláusula 3ª dispõe o que se segue (grifos nossos):

Cláusula terceira: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício.

Ou seja, alguns Estados, com a autorização consignada no convênio, fizeram constar em seus regulamentos de ICMS, benefício a todo qualquer contribuinte que desse saídas aos produtos listados no convênio, sem qualquer necessidade de contrapartida por parte das empresas beneficiadas.

[...]

O caput do art. 30 da Lei 12.973/2014 prevê a necessidade de que as subvenções para investimentos estejam vinculadas com a implantação e/ou expansão do empreendimento econômico, de forma a afastar os valores percebidas da tributação do IRPJ/CSLL (grifamos):

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

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

De se observar que, mesmo para 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, que são considerados subvenções para investimentos, nos termos do §4º acima, permanece a obrigatoriedade da exigência de uma contrapartida por parte da empresa subvencionada, devendo esta implantar e/ou expandir algum empreendimento econômico, conforme consta do caput do art. 30.

Pode-se extrair, a partir da análise dos trechos legais supramencionados, que os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS (caput do art. 155 da Constituição Federal de 1988), como mencionado anteriormente, são considerados subvenção para investimentos indistintamente. Entretanto, em atendimento ao caput do art.30, tais subvenções somente poderão ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL quando forem concedidas pelos Estados e/ou DF como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e sejam registradas em reserva de incentivos fiscais.

Infere-se, dessa forma, que a norma não é autoaplicável, sendo indispensável ato específico do ente concedente que defina os benefícios fiscais concedidos à

empresa, de forma individualizada, e os requisitos necessários ao seu gozo, bem como evidencie a intenção do Estado concedente em estimular a implantação e expansão de empreendimento econômico, nos termos do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Nesse sentido dispõe a Solução de Consulta COSIT nº 145/2020, cujos trechos de observação obrigatória para o caso ora analisado são reproduzidos abaixo (grifamos):

[...]

Conclusão

36 À vista do exposto, responde-se a consulente que, a partir do advento 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 e da base de cálculo da CSLL 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.

Conforme a solução de consulta, o enquadramento do benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento não é suficiente para permitir sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Pelo caput do art. 30 da Lei nº 12.934/2014, para que a subvenção para investimento tenha reflexos tributários na apuração do IRPJ e CSLL é necessário que ela seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e que seja registrada em Reserva de Incentivos Fiscais.

[...]

Cabe aqui mais um parêntese. Alguns entendimentos caminham no sentido de que, com o advento da LC 160/2017, a única exigência que se pode fazer para um contribuinte usufruir da exclusão dos valores subvencionados na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL seria o de registrar os valores subvencionados em reserva, especificamente na Reserva de Incentivos Fiscais. Com a devida vênia, mas esta afirmação carece de lógica contábil. É que esta exigência, de se registrar o valor em reserva, anda junto com a necessária implantação ou expansão do empreendimento econômico da contribuinte beneficiada. Um valor registrado em reserva, uma conta do patrimônio líquido, tem que estar respaldado em alguma conta de ativo. Não há lógica contábil supor uma subvenção para investimento esteja atrelada a uma conta do ativo circulante, como caixa e/ou bancos, por exemplo. O espelho desta reserva existente no patrimônio líquido deverá estar, necessariamente, em alguma conta do imobilizado, representando justamente a implantação e/ou expansão do

empreendimento. Seria lógico dizer que o empreendimento foi ampliado se o caixa da contribuinte beneficiada aumentou de valor? Assim, exigir que o valor subvencionado esteja registrado em conta de reserva é exigir que tenha havido algum tipo de implantação e/ou expansão do empreendimento, do ativo imobilizado do contribuinte beneficiado. Em outras palavras, o requisito da implantação ou expansão do empreendimento é consequência do requisito de se registrar os valores subvencionados em conta de reserva.

A fruição do benefício fiscal da isenção, da redução da base de cálculo e do diferimento no pagamento do ICMS tem amparo nos Decretos Estaduais e Convênios ICMS, não havendo necessidade de ato individualizado para cada beneficiário.

Entretanto, a apuração dos tributos federais não sofre interferência da legislação estadual. Pelo caput do art. 30 da Lei nº 12.934/2014, para que a subvenção para investimento tenha reflexos tributários na apuração do IRPJ e CSLL é necessário que ela seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e que seja registrada em Reserva de Incentivos Fiscais.

Dessa forma, como identificar a intenção do ente concedente em estimular a implantação ou expansão de empreendimento econômico se não há documento firmado entre as partes que estabeleça as premissas e condições para a fruição do benefício fiscal do ICMS? Como identificar a materialidade do direito pleiteado? Como verificar o prazo de concessão do benefício fiscal? Defender a tese de que o direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL é autoaplicável é descabido, haja vista que deve existir algum tipo de documento (seja qual for o nome dado) no qual possa ser identificada a intenção do ente concedente de subvencionar, conforme citado acima.

Vale aqui registrar que a CONTRIBUINTE, como já anteriormente salientado, intimada, conforme TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01, não apresentou Termo de Acordo (ou documento similar) que comprovasse a intenção do ente concedente de estimular à implantação ou expansão do seu empreendimento econômico, requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, restando prejudicado o seu pleito de excluir os respectivos valores, supostamente subvencionados, na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

[...]

Desta feita, por esta fundamentação, cabe a glosa integral dos valores excluídos a título de subvenções para investimentos, conforme Tabela 2 anteriormente exposta.

Vale ressaltar que a presente fundamentação é suficiente para a glosa integral, independentemente da aceitação ou não da tese exarada na fundamentação anterior, que abordou a indevida classificação do benefício. Assim, até este ponto, temos duas fundamentações, independentes entre si, mas suficientes por si só, que

ensejam a glosa integral dos valores das subvenções para investimentos excluídos na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

A seguir veremos mais uma fundamentação que justifica a glosa dos valores excluídos, mas desta vez uma glosa parcial.

c) Dos Valores em Excesso nas Exclusões

O Regulamento do ICMS do Estado do Mato Grosso/MT (RICMS/MT) assim dispõe acerca da necessidade de estorno dos créditos de entrada das mercadorias adquiridas para a comercialização, industrialização ou prestação de serviços, cujas saídas são beneficiadas com a isenção do ICMS (grifos nossos):

Seção VII

Do Estorno do Crédito

Art. 123. O contribuinte procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que as mercadorias adquiridas para a comercialização, industrialização ou prestação de serviços: (cf. caput do art. 26 da Lei nº 7.098/1998)

I - forem objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível à data de entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

Ou seja, há previsão expressa no art. 123 para estornar os créditos auferidos com entradas de produtos saídos com isenção ou utilizados na industrialização de produtos com saídas isentas.

Os itens 2.13 a 2.15 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01 demandaram esclarecimentos acerca da necessidade de estornos de créditos obtidos nas entradas, além da necessidade de contribuições a fundos estaduais, conforme abaixo:

[...]

Em sua resposta, a FISCALIZADA afastou tanto a necessidade de realização de estornos de créditos de entrada, quanto a necessidade de realização de contribuições a algum fundo estadual, argumentando que o art. 123 não era de aplicação ao benefício fiscal por ela usufruído.

O TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 02 demandou esclarecimentos adicionais sobre a matéria, conforme itens 2.1 a 2.3, abaixo reproduzidos:

[...]

Em resposta, a FISCALIZADA asseverou o que se segue (grifamos):

A INTIMADA esclarece que possuía Regime Especial junto ao estado do Mato Grosso, ao passo que garantia o diferimento do ICMS na importação e no armazenamento da mercadoria em outro estado, conforme previsão à época do artigo 22 do Anexo VII, RICMS/MT.

Assim, em decorrência da fruição do Regime Especial acima descrito, a INTIMADA renunciou o aproveitamento de quaisquer créditos relativos às suas operações ou prestações, sejam elas antecedentes ou subsequentes. Logo, considerando que a INTIMADA não aproveita créditos relacionados às aquisições da mercadoria, não há estornos a serem realizados como preceitua o artigo 123 do RICMS/MT.

Vê-se, pelas informações passadas pela CONTRIBUINTE, que ela efetivamente “renunciou” ao aproveitamento dos créditos obtidos nas entradas, para fins de usufruir do benefício fiscal junto ao estado do Mato Grosso.

Assim, independente da escrituração ou não dos créditos, e de eventuais estornos (no caso de escrituração), certo é que a quantificação da vantagem obtida com o benefício da isenção não era exatamente os valores que deixaram de ser “recolhidos” com a isenção, mas sim estes montantes deduzidos dos créditos de entradas, renunciados pela FISCALIZADA. Se houvesse algum valor a ser excluído na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, seria a “vantagem” líquida supostamente obtida com o benefício (com o que não concordamos, conforme já exposto no item 3.1.1.a acima, onde restou evidenciado que não houve qualquer benefício positivo no resultado com a isenção auferida).

Com vistas a dimensionar com precisão os valores dos créditos de entrada renunciados, procedemos à nova intimação à CONTRIBUINTE, conforme TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, cujos quesitos estão a seguir reproduzidos:

[...]

No corpo da intimação, relacionamos vários lançamentos contábeis com indicação de estornos de créditos e ICMS, além de lançamentos com históricos contendo a expressão “compensação ativo x passivo”, em relação à qual pedimos esclarecimento.

Em sua resposta, a COFCO FERTILIZANTES, esclareceu ao questionamento do item 2.1, acerca dos lançamentos com a expressão “estornos”, da seguinte forma:

RESPOSTA: Os referidos estornos foram realizados a fim de ajustar as diferenças contábeis identificadas pela INTIMADA, não tendo relação com o Regime Especial mantido com o Estado do Mato Grosso

Já em relação ao item 2.2, relacionado aos lançamentos com a expressão “compensação ativo x passivo”, a COFCO FERTILIZANTES assim se manifestou:

RESPOSTA: Esclarece a INTIMADA que, para os lançamentos destacados apresentam relação ao Regime Especial junto ao Estado do Mato Grosso. Isto, pois decorrem da realização de operação de Retorno de mercadorias para Armazenagem em Terminal Portuário de embarque, sendo renúncia em acordo ao que dispõe os parágrafos 4 e 6 do Art. 22 - Anexo VII do Regulamento de ICMS do Estado do Mato Grosso.

Assim, considerando que o teor desta operação ocasiona a existência crédito de ICMS (a recolher), foi realizado pela INTIMADA acerto contábil dos valores, levando em consideração os respectivos débitos de ICMS (a creditar). Portanto, a fim de manter registro da ocorrência, foi atribuída a nomenclatura “compensação ativo x passivo”.

Tal situação se observa em consulta ao Livro Fiscal das respectivas competências questionadas (Doc_Comprobatório01), onde demonstra a INTIMADA que tais estornos correspondem as mencionadas armazenagem e retornos de mercadorias remetidas.

Por fim, em relação ao item 2.3, que demandou demonstrativos com os valores dos créditos em relação aos quais a FISCALIZADA renunciou ao direito de aproveitamento, trouxe planilha eletrônica contemplando estes valores de ICMS, conforme DOC. 02 em anexo a sua resposta.

Especificamente em relação a este demonstrativo constante do DOC. 02 de sua resposta, vale destacar que seis registros não possuíam identificação do mês do crédito. Porém, considerando que estes registros estavam lançados juntamente com outros registros de setembro de 2019, consideramos este mês para o campo “Período Estornado na Apuração” destes 6 registros. Abaixo seguem os registros em tela:

[...]

Os totais mensais dos créditos de ICMS em relação aos quais a FISCALIZADA renunciou ao direito de aproveitamento na escrituração estão a seguir demonstrados:

Tabela 5: Totais de Créditos de ICMS Renunciados

Mês	2019	2020
1	105.761,22	491.550,55
2	19.133,99	24.433,32
3	12.256,42	183.412,00
4		29.769,17
5	211.791,79	214.338,11
6	430.401,25	309.249,19
7	1.239.760,43	282,44
8	1.305.495,85	28.060,15
9	2.517.456,99	83.353,71
10	962.793,98	33.322,56
11	719.441,49	312.457,25
12	470.357,11	56.204,19
Total Geral	7.994.650,52	1.766.432,64

Em suma, estes valores renunciados não integraram a suposta vantagem obtida com as saídas isentas. Em verdade, como sustentamos anteriormente, sequer houve vantagem (impacto positivo no resultado) com estas operações, mas no caso de prevalecer o entendimento de que houve vantagem, esta não teria sido no valor integral informado pela CONTRIBUINTE, mas sim destes valores abatidos

dos créditos renunciados (acima), que teriam reduzido o “inexistente” impacto positivo no resultado.

Assim, se existiu algum benefício recebido por parte da COFCO FERTILIZANTES, com o que não concordamos, este corresponderia às supostas vantagens auferidas com a isenção do ICMS, descontados dos créditos de entrada, em relação aos quais ela renunciou ao direito de aproveitamento. De se observar que, pelos benefícios fiscais percebidos, e no entendimento da FISCALIZADA, o seu resultado contábil teria sido afetado, do lado da receita, pelas vantagens da isenção, e do lado da despesa/custo, pelos eventuais estornos e/ou renúncia dos créditos de entrada. O valor líquido corresponderia ao benefício efetivamente recebido, sendo este o montante que poderia ser excluído na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Como já salientado, a COFCO FERTILIZANTES procedeu à exclusão do valor total das vantagens com a isenção, sem os devidos descontos, incorrendo em exclusão em excesso.

Simplificando a questão, a COFCO FERTILIZANTES auferiu uma vantagem de $X - Y$, valor que teria “afetado” seu resultado contábil positivamente, mas excluiu o valor X .

[...]

3.2. Multa Isolada - Insuficiência de Estimativas do IRPJ e da CSLL

3.2.1. Do Cabimento da Multa Isolada

A diferença entre o tributo apurado (IRPJ/CSLL) no final do período anual, e o recolhido ou confessado pela empresa durante o mesmo período, está sendo exigida em autos de infração próprios. Contudo, as diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas, tanto as apuradas com base nos balancetes, como as apuradas com base na receita bruta, com os devidos ajustes efetivados por esta autoridade tributária, geraram infrações passíveis de cobrança de multa isolada sobre a diferença da estimativa mensal não recolhida, conforme determina o art. 43, § único c/c art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96. No que se refere à aplicação cumulada da multa isolada e da multa de ofício, não se caracteriza duplicidade de exigências sobre os mesmos fatos, na medida em que as hipóteses de incidência são distintas conforme dispositivos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

[...]

4. DA MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, as multas estão previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (art. 998 do Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018). Aplica-se multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. [...]”

Ciência a fiscalizada em 18/03/2024, fls. 822.

Impugnação

A fiscalizada apresentou impugnação em 16/04/2024, fls. 825 e 826, onde informa em síntese e fundamentalmente (827 a 857), o seguinte:

- Após demonstrar a tempestividade da defesa e breve relato dos fatos que culminaram no lançamento ora impugnado, apresenta esclarecimentos, em sede de preliminar, em relação a matéria objeto do Mandado de Segurança e o que será impugnado por meio da presente defesa;
- Aduz que o Mandado de Segurança tem por escopo afastar a aplicação dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, já que a tributação de benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL configuraria violação ao pacto federativo. De outro lado, a presente impugnação tem objetivo oposto, que é demonstrar a possibilidade de exclusão da isenção de ICMS por ter cumprido com os requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
- Que não há dúvidas de que eventual procedência da ação judicial também tornaria insubsistente as autuações ora em discussão, mas ainda que improcedente o Mandado de Segurança, as autuações não poderão subsistir ante a previsão legislativa expressa para deixar de incluir benefício fiscal de ICMS na apuração do Lucro Real mediante constituição de reserva de lucros desses mesmos valores;
- Como a eventual procedência dos argumentos da presente impugnação independem da matéria discutida no Mandado de Segurança, não há quaisquer dúvidas sobre a ausência de concomitância;
- Que os argumentos suscitados pela contribuinte no MS se limitaram à: (i) Violação aos artigos 153, inciso III, 195, inciso I, alínea “c” da Constituição Federal (“CF”) e artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”), por entender que a manutenção dos incentivos fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL afrontaria a definição de renda constitucionalmente estabelecida; (ii) Violação aos artigos 43 e 44 do CTN, ante o entendimento de que os efeitos da isenção de ICMS não representam acréscimo patrimonial, mas sim receita renunciada de outro ente federado; e (iii) Violação aos artigos 1º, caput, e 150, inciso VI, alínea “a” da CF, pois a tributação de receita renunciada por outro ente da Federação implicaria em afronta ao Pacto Federativo.
- Que referidos argumentos não serão abordados na presente Impugnação, já que suscitados e discutidos previamente em ação judicial;
- Como se sabe, a Súmula de nº 1 do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“E. CARF”) veda a concomitância de defesa administrativa e ação judicial que versem sobre o mesmo objeto, reconhecendo que tal situação importaria em renúncia do contribuinte às instâncias administrativas;

- O entendimento sumulado pelo E. CARF contempla, portanto, a possibilidade de discussão de matéria distinta do processo judicial, que é justamente a pretensão da Impugnante por meio da presente defesa administrativa;
- Que a existência de prévia ação judicial tratando da mesma matéria não impede que a impugnante possa apresentar sua defesa administrativa com base em fundamentos e argumentos distintos, não abarcados pela ação judicial em curso;
- O Mandado de Segurança impetrado se limitou ao reconhecimento da desnecessidade de cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14. Por outro lado, esse não é o contexto da discussão das glosas de IRPJ e de CSLL dos Autos de Infração lavrados, já que, como será demonstrado, **houve constituição da reserva de lucros pela Impugnante:**

Pedido formulado no MS (fls. 674/675)

5) Ao final, julgada procedente a ação e concedida a segurança pleiteada, confirmando a liminar, para reconhecer à Impetrante o direito de **afastar os requisitos do artigo 30 da Lei 12.973/14, de modo a não exigir a constituição de reserva de lucros ou do cumprimento de outros requisitos trazidos pela Lei Complementar nº 160/17, garantindo**, assim, que os incentivos fiscais concedidos pelas Unidades

Federadas não integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser emitida ordem à autoridade coatora para que se abstenha de impedir o gozo desse direito.

- Que adotando-se o conceito de litispendência judicial, que para ser reconhecida é necessária a identidade de partes, causa de pedir e pedido, da mesma forma aqui é necessário distinguir a causa de pedir e o pedido da presente impugnação e do mandado de segurança previamente impetrado;
- Eventual não conhecimento da presente impugnação, pelo mesmo entendimento da d. autoridade autuante, configuraria ofensa aos princípios do acesso à justiça e da inafastabilidade da jurisdição, garantido no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, já que parte da sua defesa não estaria sendo apreciada pelas autoridades administrativas ou pelo judiciário;
- Dessa forma, a Impugnante entende pela necessidade de integral conhecimento da presente, ante a inexistência de concomitância com o MS;
- E para deixar ainda mais clara a inexistência de concomitância, a Impugnante esclarece que abordará apenas os seguintes argumentos na presente defesa administrativa, os quais são suficientes para o integral cancelamento das autuações: (i) Direito à exclusão dos valores do benefício fiscal de ICMS da apuração do IRPJ e CSLL - Atendimento aos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14; (ii) Da correção dos lançamentos contábeis realizados – Inexistência de “Grandezas Negativas” e “Grandezas Positivas”; e (iii) Da Desnecessidade de Estornos e Inexistência de Excesso de Exclusão pelos Créditos Renunciados;

- Portanto, no mérito principia alegando o direito à exclusão dos valores do benefício fiscal de ICMS da apuração do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14;
- Aduz que a interpretação adotada pela d. autoridade autuante não é a mais adequada, especialmente em relação às inserções dos §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, promovidos pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017;
- Até agosto de 2017, os incentivos fiscais relacionados ao ICMS eram classificados para fins fiscais usualmente como “subvenções para custeio” ou “subvenções para investimento” de acordo com certas características, sendo que, de acordo com o entendimento das autoridades fiscais, somente as “subvenções para investimento” eram passíveis de exclusão da apuração do IRPJ e da CSLL;
- Desde sua concepção, o conceito de subvenção de investimento estava atrelado à sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Referido regime foi então atualizado pela Lei 12.973/2014, que manteve a característica da subvenção de investimento à concessão “como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, de forma bem similar ao DL 1598/77. Porém, a LC 160/2017 alterou significativamente o cenário, pois determinou que todos os incentivos fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, seriam considerados como subvenções para investimento, desde que cumpridos os requisitos previstos nos parágrafos 4º e 5º do artigo 30 da Lei 12.973;
- Nesse cenário, não há dúvidas de que a introdução do parágrafo 4º ao art. 30 da Lei nº 12.973 pela LC 160/17 teve por objetivo equiparar todas as subvenções de ICMS a subvenções de investimento, independentemente do cumprimento do requisito de “concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”;
- Que a subvenção para investimento sempre esteve conceitualmente atrelada em razão da interpretação das autoridades fiscais competentes à utilização dos recursos decorrentes do benefício (subvenção) pelo beneficiário como um investimento relacionado com a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (desde sua concepção no DL 1598/77), de modo que essa descrição no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014 deveria ser interpretada como definição padrão do conceito de subvenção de investimento e não como requisito extrínseco para a exclusão de seus respectivos valores das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL;
- Assim, a interpretação mais adequada seria a de que a redação original do art. 30 da Lei 12.973/2014 contempla (a) o conceito de subvenção de investimento; e (b) os requisitos cujo preenchimento são necessários para possibilitar o afastamento da incidência do IRPJ e da CSLL (acompanhados dos efeitos oriundos da falta de seu preenchimento);

- Ainda que a subvenção de investimento tenha como pressuposto para a sua qualificação ter sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos como uma regra geral, o §4º do art. 30 inclui uma exceção ao conceito clássico de subvenção de investimento para que este abranja indiscriminadamente quaisquer tipos de benefícios fiscais de ICMS;
- Como a locução “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo” do §4º implica na existência de requisitos para viabilizar a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve-se concluir que os citados requisitos/condições são exatamente as obrigações previstas no dispositivo de Registro em Reserva de Lucros e Destinação Limitada – e não a própria qualificação de subvenção para investimento, para qual o § 4º de forma expressa cria exceção para os benefícios fiscais de ICMS;
- O racional em tela está amparado pela própria regra de interpretação legislativa imposta pela Lei Complementar nº 95/1998, que estabelece a técnica para produção de textos legais e determina que a exceção ao caput é uma das funções dos parágrafos do texto legal;
- Ainda, a equiparação de quaisquer tipos de benefícios fiscais de ICMS às subvenções de investimento encontra amparo na própria intenção do legislador;
- Dessa forma, não há dúvidas de que todos os benefícios fiscais de ICMS legalmente válidos e em vigor devem ser automaticamente incluídos no conceito de subvenção de investimento diante do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ainda que não tenham sido expressamente concedidos tendo como requisito o investimento dos recursos resultantes do benefício fiscal à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- Tanto é assim, que a própria Receita Federal, inicialmente, partilhou do entendimento de que os benefícios fiscais de ICMS deveriam ser considerados como subvenções de investimento, independente da caracterização da implantação ou expansão (Solução de Consulta Cosit nº 11, de março de 2020);
- Destaca que apenas em 22 de dezembro de 2020 que essa posição foi reformada com a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 145;
- A d. autoridade autuante ainda sustenta a glosa da isenção de ICMS sobre fertilizantes pela suposta impossibilidade de haver resultado positivo decorrente da isenção (ao contrário do que ocorreria com créditos presumidos), o que supostamente afastaria a possibilidade de qualquer exclusão, bem como que a isenção seria recuperável pelo Estado durante a cadeia comercial, o que deixaria clara a ausência de vantagem explícita à Impugnante;
- No entanto, ao contrário do entendimento da autuação, a previsão de que o benefício fiscal de isenção de ICMS deve ser enquadrado como subvenção para investimento encontra-se na própria literalidade do supramencionado artigo 30 da Lei nº 12.973/14;

- Veja-se que o art. 30 menciona expressamente, em seu caput, que “as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos (...) não serão computadas na determinação do lucro real”;
- Desse modo, não há qualquer respaldo na legislação para a conclusão da d. autoridade autuante de que a Impugnante teria adotado entendimento equivocado ao considerar os valores decorrentes do benefício de isenção de ICMS como subvenção para investimentos, para viabilizar a exclusão da apuração do IRPJ e da CSLL;
- Considerando que não há palavras inúteis na lei, ainda menos quando se tratar de termo evidenciado no dispositivo, não há dúvidas de que a isenção como subvenção de investimento deverá impactar a apuração do lucro real ao deixar de nele ser computada;
- Por essa razão não há como prosperar o entendimento de que os benefícios de isenção seriam “negativos”, quanto os benefícios de crédito presumido seriam “positivos”, razão pela qual apenas o último traria impacto no resultado contábil da empresa;
- Como bem esclarece o I. Professor Eliseu Martins no parecer juntado no Tema STJ nº 1182, o conceito de “grandeza negativa” não encontra respaldo na contabilidade, pois tanto o crédito presumido como a redução do tributo por meio de outros benefícios fiscais têm o mesmo efeito de reduzir o ICMS devido pelo contribuinte. (Doc. 03);
- No referido Parecer Contábil, o I. Professor afirma categoricamente ser evidente o registro pelo contribuinte das receitas decorrentes dos benefícios fiscais que resultam na redução do ICMS devido, não importando a forma como essa redução é concedida (se por crédito presumido, redução de base de cálculo, de alíquota, isenção ou diferimento com perdão de parte do débito por ocasião da quitação);
- Assim, aduz ser evidente que tanto nos casos que envolvem crédito presumido, quanto nos casos que envolvem os demais benefícios fiscais que resultam na redução da carga tributária (i.e., isenção), o contribuinte auferirá receita contábil em razão da fruição do benefício fiscal;
- Registra que a tese de recuperabilidade de ICMS adotada no voto condutor do Tema 1182 e replicada pela d. autoridade autuante para reforçar a neutralidade do impacto da isenção é argumento meramente retórico face à disposição expressa do caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, vez que esse argumento tem relevância somente para fins de avaliar potencial violação ao pacto federativo;
- Diante do exposto, a construção conceitual trazida pelo Relatório Fiscal de existência de “grandezas negativas” e “grandezas positivas” ou dos “efeitos de recuperação” para afastar a possibilidade de exclusão dos valores de isenção do ICMS da apuração do IRPJ e da CSLL não merece acolhimento;

- Ratifica que constituiu as reservas de lucros necessárias a viabilizar a exclusão da isenção de ICMS sobre fertilizantes, sendo indubitável que atendeu aos requisitos determinados no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para proceder à exclusão dos valores da isenção de fertilizantes do Lucro Real;
- Quanto ao excesso de exclusão pelos créditos renunciados, repete o que já fora informado no procedimento fiscal, de que não foi realizado qualquer estorno em razão da isenção de ICMS sobre fertilizantes, pois os estornos identificados pela d. autoridade autuante estão vinculados a outro benefício fiscal fruído pela Impugnante, que tem por objeto o diferimento do ICMS na importação de fertilizantes;
- Que esse é o benefício previsto no art. 22 do Anexo VII do RICMS/MT:

Art. 22 Poderá ser diferido, para o momento da saída da colheita ou para os momentos previstos no artigo 13 deste anexo, o lançamento do imposto incidente nas importações do exterior dos produtos adiante arrolados, desde que destinados ao uso na agropecuária mato-grossense ou como matéria-prima ou produto intermediário de insumos agropecuários de produção mato-grossense:

I – inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

- No caso da Impugnante, houve adoção de um regime especial para viabilizar a manutenção dos produtos importados em armazém localizado em outro Estado. Um dos requisitos para sua fruição é que o ICMS destacado no documento fiscal emitido pelo armazém para viabilizar o retorno da mercadoria deverá ser estornado pela Impugnante;
- Que não há dúvidas de que, por conta do regime especial de diferimento, grande parte das aquisições da Impugnante sequer acarreta direito de crédito de ICMS, já que essa é uma característica intrínseca às aquisições com ICMS diferido;
- Por essa razão, para uma parte relevante das operações, sequer há como se aplicar o regramento do artigo 123 do RICMS/MT, que determina a realização de estorno do imposto de que se creditou, sempre que as mercadorias adquiridas forem objeto de saída isenta;
- Na sequência, solicita subsidiariamente a aplicação da Solução de Consulta nº 11/2020 e art. 100 do CTN, pois, ainda que se considerasse procedente a acusação da d. autoridade autuante, o que se admite apenas para fins de argumentação, não poderia haver exigência fiscal até dezembro de 2020, pois a posição da própria Receita Federal do Brasil era de que os benefícios fiscais de ICMS deveriam ser considerados como subvenções de investimento,

independente da caracterização da implantação ou expansão (Solução de Consulta Cosit nº 11, de 04 março de 2020 – “SC Cosit 11/2020”);

- Nesse sentido, todas as operações realizadas pela Impugnante até que SC Cosit 11/2020 fosse reformulado estavam referendadas pela própria Receita Federal, de modo que não podem ser exigidas;
- Caso se entenda que a SC Cosit 11/2020 não seria suficiente para afastar a exigência tributária, deve-se considerar, ao menos, que ela enseja a necessidade de cancelamento das multas aplicadas, pois possui caráter de norma complementar de direito tributário, nos termos do artigo 100 do CTN;
- Com efeito, a norma inserta neste artigo resguarda o princípio de irretroatividade e a segurança jurídica às fontes de formação de Direito, reconhecendo a necessidade de tutela a situações que não decorrem necessariamente da lei, tal como no caso dos regramentos em tela, cuja alteração de entendimento se revela somente quando do lançamento – i.e. em momento posterior ao cenário do suposto fato gerador tributário;
- Que por ter seguido estritamente os termos da Solução de Consulta COSIT nº 11/2020, cujo entendimento só foi alterado com a edição da Solução de Consulta COSIT nº 145, de 15 de dezembro de 2020, não pode prevalecer a exigência fiscal relativa a esse período ou, quando menos, ser afastada a penalidade aplicada a eventos desse período, nos termos do artigo 100 do CTN;
- Por fim, aduz sobre a impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada por configurar hipótese de bis in idem, pois penalizam a mesma conduta duas vezes;
- Frisa que a exclusão de uma das multas aplicadas, mantendo-se exclusivamente a outra que também incide sobre o mesmo fato jurídico é matéria já pacificada pela C. CSRF, que resultou na aprovação da Súmula nº 105;
- Logo, na eventualidade de manutenção das autuações, ao menos as multas isoladas deverão ser canceladas, em função da sua ilegal cumulação com a multa de ofício.

Apresentou doutrina, julgados administrativos e judiciais, além da documentação relacionada abaixo (fls. 858/960), para corroborar o alegado:

DOCUMENTOS ANEXADOS A IMPUGNAÇÃO

- | | |
|----------------|--|
| Doc. 01 | Cartão CNPJ e Atos Societários; |
| Doc. 02 | Instrumentos de Mandato; |
| Doc. 03 | Parecer do Professor Eliseu Martins no Tema 1.182 do STJ; e;
Ato Concessório do Regime Especial de Diferimento de ICMS na |
| Doc. 04 | aquisição de fertilizantes celebrado entre a Impugnante e o Estado do
Mato Grosso. |

A 4ª TURMA/DRJ06 julgou improcedente a impugnação, retificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019 e 2020.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Ocorrendo concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, não haverá decisão administrativa quanto ao mérito da questão posta a esfera judicial. Cabível apreciação de matéria distinta da constante do processo judicial.

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar 160/2017, benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei 12.973/2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que a parcela do lucro obtido pela subvenção governamental seja constituído reserva de incentivo fiscal. Não havendo lucro obtido pela subvenção não há exclusões a serem feitas.

BENEFÍCIOS FISCAIS

Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS de redução de alíquota e isenção das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo aplicável a eles o tratamento dado ao crédito presumido de ICMS.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente, inclusive após o encerramento do exercício. Inaplicável a Súmula Carf nº 105, visto que a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019 e 2020.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. EXTENSÃO LEGAL.

Estende-se a glosa de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei nº8.981, de 1995.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário requerendo o provimento do recurso basicamente nos mesmos termos da impugnação, requerendo o seguinte:

(...) VI. PEDIDOS

79 Diante do exposto, a Recorrente requer seja o presente Recurso Voluntário conhecido e integralmente provido para que seja reconhecida a nulidade do v. acórdão recorrido, com consequente remessa à DRJ para nova análise, nos termos do art. 59, §§1º e 2º do Decreto nº 70.235/72. Caso assim não se entenda, requer seja reformado o v. acórdão, cancelando-se integral ou, ao menos, parcialmente a cobrança em discussão nestes autos.

VOTO

Conselheiro **Fellipe Honório Rodrigues da Costa**, Relator

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dada pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DA PRELIMINARMENTE DE NULIDADE DO V. ACÓRDÃO POR ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA CONCOMITÂNCIA DE INSTÂNCIAS

Destaca-se que a DRJ, na esteira do que constou no Relatório Fiscal, entendeu que da matéria discutida na via administrativa coexistiu concomitância em relação àquilo que foi objeto do Mandado de Segurança impetrado pela recorrente de nº 5051893-44.2020.4.04.7000 (TRF4), cujo objeto da ação seria a discussão da exigibilidade dos requisitos contidos no art. 30 da Lei 12.973/2014.

Por sua vez, na visão do contribuinte não haveria a concomitância, vez que a ação judicial teria por escopo afastar a aplicação dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, já que a tributação de benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL configuraria violação ao pacto federativo, e, a impugnação teria objetivo oposto, que seria demonstrar a possibilidade de exclusão da isenção de ICMS por ter cumprido com os requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

O Acórdão recorrido assim concluiu:

No entanto, ao analisarmos detidamente o objeto da ação judicial e da impugnação administrativa, podemos concluir que há, sim, identidade entre as discussões. Vejamos:

As partes envolvidas tanto no processo administrativo quanto no judicial são as mesmas – a União e a contribuinte.

A causa de pedir nos dois procedimentos envolve a exclusão de incentivos fiscais do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Na ação judicial, o contribuinte impetrou mandado de segurança para questionar os requisitos legais da inclusão desses incentivos fiscais na base de cálculo, argumentando que tal inclusão fere o pacto federativo e a definição de renda constitucionalmente estabelecida. Já na esfera administrativa, a autuação fiscal baseia-se na alegação de que a contribuinte excluiu indevidamente os incentivos fiscais da base de cálculo, sem cumprir os requisitos legais estabelecidos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e na Lei Complementar nº 160/2017. A contribuinte defende na impugnação que cumpriu os requisitos legais, possibilitando a exclusão pleiteada.

Embora a contribuinte alegue que a discussão judicial está limitada ao pacto federativo, a verdade é que o fundamento central em ambas as esferas é a interpretação da legislação referente a inclusão ou exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo essa a causa de pedir em ambos os casos.

Quanto ao pedido, tem-se que na esfera judicial foi para afastar os requisitos do artigo 30 da Lei 12.973/14, de modo a não exigir a constituição de reserva de lucros ou do cumprimento de outros requisitos trazidos pela Lei Complementar nº 160/17. Na esfera administrativa, a impugnação visa cancelar o auto de infração que autuou a contribuinte por excluir indevidamente os mesmos benefícios fiscais da base de cálculo.

Verifica-se, portanto, que há clara coincidência entre os pedidos no âmbito judicial e no âmbito administrativo na parte em que contesta a interpretação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

A legislação tributária e o entendimento jurisprudencial são claros ao estabelecer que, uma vez iniciada a discussão no Judiciário, o contribuinte não pode, simultaneamente, discutir a mesma matéria na esfera administrativa. Isso visa impedir a dupla análise de uma mesma controvérsia, evitando, assim, decisões contraditórias que possam gerar insegurança jurídica.

Nesse sentido, foi expedido o Parecer Normativo Cosit nº 7, publicado em 27/08/2014, cuja conclusão transcrevo abaixo:

“Conclusão 21. Por todo o exposto, conclui-se que:

- a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre rito, prazo e competência;

(...)c) a renúncia às instâncias administrativas abrange os processos de constituição de crédito tributário, de reconhecimento de direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento e compensação), de aplicação de pena de perdimento e qualquer outro processo que envolva a aplicação da legislação tributária ou aduaneira;

- d) a decisão judicial transitada em julgado, seja esta anterior ou posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável;

(...) g) a competência para declarar a concomitância de instâncias e seus efeitos é da autoridade competente para decidir sobre a matéria na fase processual em que se encontra o processo administrativo, qualquer que seja o rito a que esteja submetido;

- j) a definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação;

(...)A Súmula CARF nº1, com efeitos vinculantes em relação à administração tributária Federal, pacificou a questão:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo

objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

No caso concreto, parte da impugnação administrativa trata da mesma questão jurídica já levada ao Judiciário pela contribuinte. A discussão sobre a interpretação legal da inclusão dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi objeto de ação judicial, onde a contribuinte questionou a exigência fiscal com base no pacto federativo e no conceito de renda. **A alegação de que o objeto do mandado de segurança é distinto não se sustenta, pois o núcleo da controvérsia é o mesmo: a inclusão dos incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

(...) Assim, em observância ao princípio da prevalência da decisão judicial sobre aquela proferida no âmbito administrativo, deixa-se de apreciar os argumentos quanto aos requisitos do art. 30 da lei 12.973/2014 (concessão dos benefícios como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento). Os demais questionamentos contidos na peça de defesa serão analisados.

No Recurso Voluntário, por sua vez, a recorrente se insurge contra a conclusão da DRJ nos mesmos termos que já havia consignado em sua impugnação, segue transcrição para melhor entendimento:

8 Dessa feita, faz-se imprescindível esclarecer, de forma definitiva, a ausência de relação entre os pedidos do Mandado de Segurança nº 5051893-44.2020.4.04.7000 e o objeto da presente defesa, delimitando-se, com precisão, a matéria objeto do presente recurso.

4 Como exposto na impugnação administrativa, o Mandado de Segurança, impetrado pela Recorrente em 27/10/2020, perante a 2ª Vara Federal de Curitiba, objetiva “afastar os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, de modo a não exigir a constituição de reserva de lucros ou do cumprimento de outros requisitos trazidos pela Lei Complementar nº 160/17, garantindo, assim, que os incentivos fiscais concedidos pelas Unidades Federadas não integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL” (fls. 658/675).

5 Por outro lado, a defesa apresentada e reiterada nesse Recurso Voluntário possui objetivo diametralmente oposto: demonstrar que a exclusão da isenção de ICMS é plenamente válida, tendo em vista o cumprimento integral, pela Recorrente, dos requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

6 Em síntese, o Mandado de Segurança foi ajuizado em caráter preventivo, com o intuito de obter tutela judicial para afastar a aplicação dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 em situações futuras, por entender que a tributação de

benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL configura violação ao pacto federativo, o que lhe permitiria, por exemplo, deixar de tributar os benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL sem a constituição de reservas de lucros prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

6.1 Diferentemente, o presente recurso tem como objetivo específico afastar as glosas relacionadas aos créditos de ICMS decorrentes dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Mato Grosso na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos de 2019 e 2020, sob fundamento de que a Recorrente cumpriu todos os requisitos legais previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, tal como a constituição de reserva de lucros prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

6.2 Em outras palavras, enquanto o Mandado de Segurança visa tutelar um direito futuro com base em interpretação constitucional de que a União Federal não poderia tributar valores que o Estado teria deixado de cobrar dos contribuintes de ICMS, o presente recurso demonstra – em nível infraconstitucional – que, independentemente do êxito ou não da pretensão judicial, as autuações fiscais referentes aos exercícios de 2019 e 2020 são indevidas, eis que houve o cumprimento inequívoco da legislação que autoriza expressamente a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo de IRPJ e CSLL (i.e. art. 30 da Lei nº 12.973/2014).

7 Em que pese não se possa negar que a eventual procedência da ação judicial tornaria insubsistente as autuações em questão, necessário concluir, também, que a improcedência da ação judicial não impossibilita o afastamento das autuações em tela mediante demonstração de que foram cumpridos os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para excluir tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

8 Assim, impedir a defesa da Recorrente sob mera alegação de existência do Mandado de Segurança configura evidente violação aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, especialmente em uma situação em que há inequívoco cumprimento da legislação aplicável

(...) 21 Dessa forma, a Recorrente entende pela necessidade de reconhecimento da nulidade do v. acórdão, ante a inexistência de concomitância com o Mandado de Segurança, e requer que o presente processo seja remetido à DRJ para nova análise, nos termos do art. 59, §§1º e 2º do Decreto nº 70.235/72.

Vale destacar, que em função do reconhecimento da concomitância, a DRJ deixou de apreciar os argumentos quanto aos requisitos do art. 30 da lei 12.973/2014 (concessão dos benefícios como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento).

Portanto, vislumbra-se três caminhos possíveis, (i) acolher a preliminar e retornar os autos para a DRJ para o enfrentamento da matéria não apreciada, (ii) rejeitar a preliminar e

manter a concomitância já declarada, ou; (iii) superar a nulidade para dar provimento ao Recurso Voluntário nos termos do parágrafo 3º do artigo 59 do Decreto Lei 70.235/1972.

Após analisar os fatos e fundamentos jurídicos, bem como cotejar as provas dos autos, entendo que não há efetivamente concomitância, apesar das matérias serem similares, elas não são iguais.

Isso porque, de um lado há a busca da comprovação na via administrativa se houve ou não o cumprimento dos requisitos legais estabelecidos referente ao artigo 30 da Lei nº 12.973/14, sem que haja efetivamente um debate sobre a sua (in)constitucionalidade, do outro lado, independente de sua legalidade, se busca na via judicial afastar a necessidade de comprovar os requisitos exigidos frente uma interpretação específica da norma.

Na via administrativa se pretendeu debater sobre a **existência da constituição** da reserva de lucros e sua (in)suficiência para o aproveitamento do benefício fiscal.

Para corroborar o referido entendimento, reproduzo trecho inserto já na impugnação com a predisposição do contribuinte atestar a regularidade da constituição das reservas de lucros necessárias a viabilizar a exclusão da isenção de ICMS sobre fertilizantes:

IV.1.c. Constituição da Reserva de Lucro

67 Como já exposto anteriormente, a LC 160/2017 equiparou os benefícios fiscais de ICMS a subvenções de investimento, tornando desnecessária a demonstração de qualquer estímulo para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos em sua concessão para possibilitar que não sejam computados na determinação do lucro real, **mas manteve a obrigatoriedade de atendimento aos requisitos nele definidos, qual seja a constituição da reserva.**

68 Nesse sentido, a Impugnante constituiu as reservas de lucros necessárias a viabilizar a exclusão da isenção de ICMS sobre fertilizantes:

Demonstração Financeira da Impugnante (fl. 14)							
Relatório da Diretoria: Srs. Acionistas: Atendendo às disposições legais, a administração da Cofco International Fertilizantes S.A. apresenta as suas demonstrações financeiras resumidas referentes ao exercício de 2020. O relatório completo e as notas explicativas encontram-se à disposição na sede da empresa.							
A Diretoria.							
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	Capital social	Reservas			Ajustes acumulados de conversão	Prejuízos acumulados	Total
		Reserva capital	Reserva legal	Reserva de incentivo fiscal			
Saldos em 31 de Dezembro de 2018	91.869	7.408	2.886	104.164	23.873	(91.105)	139.095
Lucro do exercício	-	-	-	-	-	2.632	2.632
Ajustes acumulados de conversão	-	-	-	-	3.801	-	3.801
Reserva de incentivo fiscal	-	-	-	109.473	-	(109.473)	-
Reserva legal	-	-	132	-	-	(132)	-
Saldos em 31 de Dezembro de 2019	91.869	7.408	3.018	213.637	27.674	(198.078)	145.528
Lucro do exercício	-	-	-	-	-	12.588	12.588
Ajustes acumulados de conversão	-	-	-	-	42.217	-	42.217
Reserva de incentivo fiscal	-	-	-	85.455	-	(85.455)	-
Reserva legal	-	-	629	-	-	(629)	-
Saldos em 31 de Dezembro de 2020	91.869	7.408	3.647	299.092	69.891	(271.574)	200.333

69 Veja-se que o valor das reservas de cada ano coincide exatamente com as bases de cálculo das autuações (R\$109.473.xxx e R\$85.455.xxx7):

Autos de Infração (fls. 778 e 798)		
EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	109.472.587,21	75,00
31/12/2020	85.454.672,11	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2020:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 64, caput, 67, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.		
Arts. 258 e 261 do RIR/18		

70 Tanto é assim que foram direcionadas questões específicas sobre a constituição da reserva durante a fiscalização e não há sequer uma linha no Relatório Fiscal sobre a falta de cumprimento desse requisito.

71 Diante do exposto, indubitável que a Impugnante atendeu aos requisitos determinados no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para proceder à exclusão dos valores da isenção de fertilizantes do Lucro Real.

Portanto, ao que parece, ainda que irresignado com a ideia de ter que proceder o atendimento aos requisitos determinados no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 referente à exclusão dos valores de isenção de fertilizantes do Lucro Real, o que o contribuinte pretende é a possibilidade de comprovar que o fez ainda que entenda que tal requisito é legalmente desnecessária, mas sem a chancela que lhe gere a segurança jurídica pretendida no sentido de melhor orientar a sua conduta, ou seja, primeiro ele cumpre o mandamento normativo, depois ele discute judicialmente a necessidade de fazê-lo.

Na via judicial, se debateu a **necessidade** dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para o gozo do benefício, já que a tributação de benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL configuraria violação ao pacto federativo, e, **na via administrativa** o recorrente pretendeu **demonstrar a possibilidade de exclusão da tributação de IRPJ e CSLL em face da isenção de ICMS por ter cumprido com os requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, ainda que deles não concorde e tenha buscado o judiciário para ver garantido o seu direito de dispensá-lo.**

Portanto, aos olhos deste relator, a via judicial serviu para tentar rechaçar a exigência dos requisitos impostos e, a via administrativa para atestar se houve ou não o preenchimento do requisito normativo exigido pela autoridade fiscal, ainda que o recorrente tenha buscado judicialmente o direito de tê-la como desnecessária.

No entanto, a pergunta que paira seria: se o contribuinte defende que houve por parte dele o preenchimento dos requisitos legais firmados, qual seria o motivo de discutir tal tema na via judicial?

A resposta para a referida pergunta é trazida pelo contribuinte em seu recurso que defende a ideia de que preferiu discutir o tema pela via judicial de forma preventiva, ou seja, (...)“Em síntese, o Mandado de Segurança foi ajuizado em caráter preventivo, com o intuito de obter tutela judicial para afastar a aplicação dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 em situações futuras, por entender que a tributação de benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL configura violação ao pacto federativo, o que lhe permitiria, por exemplo, deixar de tributar os benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL sem a constituição de reservas de lucros prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.”

Nesse sentido, nos termos trazido pelo recorrente em seu apelo é (...) *imprescindível a total coincidência entre causa de pedir e pedido para que se possa afirmar a existência de discussão idêntica nas esferas administrativa e judicial. Apenas nesses casos seria possível justificar a supressão de uma dessas instâncias em favor da outra. Vejamos:*

IMPOSTO DE RENDA. PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA NÃO VERIFICADA.

É necessária coincidência entre causa de pedir e pedido entre processo judicial e administrativo, para que se conclua pela identidade entre a discussão na esfera administrativa e judicial. (Ac. 2402-010.205, Rel. Cons. Ana Claudia Borges de Oliveira, julgado em 16/07/2021)

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. OBJETOS DIVERSOS. INEXISTÊNCIA.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, antes ou após a autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas. **Não sendo idênticos os objetos, não há como reconhecer configurada a concomitância entre os processos judiciais e administrativos.**

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA NÃO RECONHECIDA.

Não reconhecida a concomitância entre os processos judicial e administrativo pelo Colegiado ad quem, devem os autos retornar ao Colegiado a quo para que aprecie o mérito do litígio.

Nesse diapasão, também merece registro o Parecer Cosit nº 7, tratado no acórdão que indica permissão da análise de processo na esfera administrativa quando o objeto se diferencia do que fora debatido na ação judicial, não se configurando, portanto, renúncia às instâncias administrativas, nos seguintes termos:

“6.1. Vê-se que é possível a apreciação do processo na esfera administrativa quando seu objeto seja diferente ou mais amplo que o da ação judicial, como, por exemplo, na concomitância de um processo judicial em que se discute a constitucionalidade da norma impositiva da exação e um processo administrativo fiscal cujo objeto seja alguma questão de fato, tal como a apuração do valor devido ou outra forma de verificação do controle de legalidade do lançamento do crédito tributário porventura existente.

Portanto, entendo pela necessidade de afastar a concomitância anteriormente reconhecida e determinar o retorno dos autos para a 4ª TURMA/DRJ06 com o fito de apreciar os argumentos quanto aos requisitos do art. 30 da lei 12.973/2014 (concessão dos benefícios como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento), nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, acolho a preliminar de nulidade para afastar a concomitância anteriormente reconhecida e determinar o retorno dos autos para a 4ª TURMA/DRJ06 com o fito de apreciar os argumentos quanto aos requisitos do art. 30 da lei 12.973/2014 (concessão dos benefícios como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento), nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa