



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721160/2023-93
ACÓRDÃO	1401-007.536 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL SIPAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. SUBVENÇÃO ESTATAL. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS E INADEQUAÇÃO À JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A subvenção governamental é concedida por uma norma estatal com vistas à instituição de um benefício econômico determinado, quantificado em dinheiro, a um beneficiário específico e perfeitamente identificado, ou a um conjunto de beneficiários que atendam a critérios previamente estabelecidos.

Os benefícios concedidos a título de isenção/redução/etc do ICMS, de forma geral e objetiva não geram qualquer ganho, juridicamente falando, à Contribuinte, pois não foi ela quem deixou de suportar o valor do tributo exonerado. Ao não gerar qualquer ganho ou renda àquela contribuinte alcançada pela isenção/redução/etc, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não podem sofrer qualquer interferência ou ajuste na sua apuração.

Extrai-se do item 1 do Tema 1.182/STJ que é *“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)”*. Assim, a decisão judicial estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a exceção se configura no caso em que forem atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

O item 1 do Tema 1.182/STJ também estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente quando forem instituídos com o intuito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e quando registrados em reservas de lucros (atendidas as restrições contidas no próprio dispositivo legal). Tal conclusão apenas reforça o entendimento de que benefícios concedidos de forma geral e objetiva, como é o caso dos autos, não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ARTIFICIALIDADE DA ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO DA EXASPERAÇÃO.

A consideração de uma isenção/redução/etc de ICMS como se fosse uma subvenção para investimento nunca foi, perante este Tribunal, um tema controvertido e/ou de alta indagação, inexistindo qualquer divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável. O que se evidencia no presente processo é que não há justificativa plausível para uma operação que se mostra em tudo essencialmente artificial e desarrazoada, desprovida de substância jurídica e orquestrada com o fim único de suprimir tributos, razão pela qual cabível a exasperação da multa de ofício.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação à exigência da CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário; vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que lhe dava provimento; e por voto de qualidade dar provimento ao recurso de ofício; vencidos os

Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Andressa Paula Senna Lisias que lhe negavam provimento. Manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2017 a 2022, totalizando os valores abaixo resumido:

Documento	Principal	Multa de Ofício	Juros de Mora	Total da autuação (R\$)
Auto de Infração – IRPJ	334.237.503,81	334.237.503,81	72.531.615,90	741.006.623,52
Auto de Infração – CSLL	120.325.501,36	120.325.501,36	26.111.381,69	266.762.384,41
TOTAL				1.007.769.007,93

Termo de Verificação Fiscal (TVF)

2. Na descrição dos fatos, a autoridade fiscal fundamenta que a fiscalizada excluiu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativo aos períodos de apuração em questão, os valores derivados de desonerações de caráter geral, como a não incidência constitucional (imunidade) em operações de produtos destinadas à exportação, bem como de isenções e reduções de base de cálculo de ICMS, também concedidas pelos entes estaduais de forma ampla e geral. Em suas palavras:

Em síntese do que será detalhadamente descrito, a contribuinte pratica os seguintes ilícitos tributários:

a) Exclui das bases de cálculo do IRPJ e CSLL montantes que nunca compuseram o Lucro Contábil da empresa. Esses montantes não

correspondem a Receitas adicionadas ou Despesas deduzidas contabilmente em decorrência do recebimento de Subvenções de qualquer tipo;

b) Os valores excluídos não resultam de mutações patrimoniais efetivas. Não ampliaram o Ativo ou reduziram o Passivo da empresa;

c) Os lançamentos contábeis realizados constituem uma forma fraudulenta, para simular acréscimos de Receitas que, de fato, não foram auferidas;

d) A empresa constitui uma Reserva de Lucros intitulando-a, com a falsa aparência, de Subvenção para Investimentos. Esse procedimento reforça a fraude contábil porque a reserva em questão não tem origem ou lastro em subvenções e sim no lucro normal de suas operações.

3. Segundo apurado pela Autoridade Fiscal, foram excluídos da apuração do Lucro Real, a título de subvenções, os montantes abaixo relacionados:

Quadro 2 - Lucro Contábil, Lucro Real e Subvenções excluídas entre 2017 e 2022

ANO	Resultado antes do IRPJ e CSLL	Lucro Real	Exclusões a título de Subvenções
2017	61.772.717,50	55.562.626,24	6.356.438,76
2018	303.546.343,41	679.964,50	303.333.966,71
2019	121.675.278,91	989.424,34	120.827.212,90
2020	60.493.180,73	995.489,64	60.110.040,00
2021	360.583.622,22	924.568,33	323.015.500,31
2022	409.408.281,15	681.347,91	523.306.856,70
Total de exclusões			1.336.950.015,38

4. A auditoria fez uso de dados e informações contábeis constantes na Escrituração Contábil Digital – ECD, de informações fiscais constantes na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, bem como das informações prestadas pelo contribuinte.

5. No curso do procedimento fiscal, ficou constatado que, no período de 2017 a 2022, daquilo que o contribuinte considerou como benefícios fiscais dedutíveis a título de subvenções, 13% são oriundos das operações com isenção e redução de base de cálculo do ICMS e outros 87% são decorrentes de operações como não incidência do ICMS, amparadas por imunidade constitucional.

6. Segundo a Autoridade Fiscal, os incentivos fiscais que a fiscalizada alega lhe permitir desoneração tributária não são dedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Afirma que o contribuinte simulou o recebimento dos benefícios gerais e irrestritos associados ao ICMS como se fossem Subvenções para investimentos efetivamente recebidas e, por conseguinte, dedutíveis. Contudo, tais valores nunca compuseram o resultado (lucro contábil) na forma de receitas, não podendo, portanto, serem excluídas da apuração do lucro real.

É importante destacar as características básicas das deduções indevidamente utilizadas pela fiscalizada:

a) Os benefícios fiscais em questão não coincidem, de forma alguma, com aqueles concedidos a título de Crédito Presumido de ICMS;

b) As pretensas subvenções não foram auferidas, (nem recebidas) sob nenhuma forma. Não geraram ou acresceram receita à fiscalizada, não resultando em quaisquer mutações patrimoniais reais, ou seja, elevando ativos ou reduzindo passivos;

c) A forma de inserção dos lançamentos na escrituração contábil das mesmas serviu apenas e tão somente para dar aparência de formalidade a Subvenções não recebidas efetivamente e, desta forma, simular o direito à dedução nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL

7. A Autoridade Fiscal alega que o contribuinte se utilizou de registros contábeis fictícios, sem substância e com o único intuito de simular a existência de subvenções fiscais que nunca existiram e, assim, justificar a exclusão desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, numa ação que foi considerada uma simulação de fatos econômicos inexistentes com o intuito de fraudar o recolhimento de IRPJ e CSLL. Em suas palavras:

Mas o simples registro contábil não gera, concede, ou garante um direito. Antes do registro é necessário a realidade, a existência factual do bem ou direito. Na contabilidade da SIPAL, a “subvenção” escriturada simplesmente NÃO EXISTE! E os registros efetuados servem apenas e tão somente para uma simulação, uma fraude, que tenta reduzir, indevidamente, obrigações sociais que deveriam ter sido recolhidas ao erário.

Neste caso, os registros contábeis e a escrituração fiscal no LALUR eram absolutamente desnecessários, podendo mesmo ser considerada indevida. Os registros foram feitos, exclusivamente, para simular uma mutação que, se tivesse ocorrida de fato, poderia resultar numa redução de tributos.

O simples registro não comprova o fluxo ou a mutação patrimonial. Como veremos a seguir, os registros efetuados nas contas de Ativo e Passivo da fiscalizada não correspondem a alterações patrimoniais reais, pois sequer ocorreram fluxos reais de valores, direitos ou obrigações.

Como veremos também, a constituição de Reserva para Incentivos Fiscais, com valores transferidos dos Resultados de Exercício, objetivou apenas dar aparência à exigência central do caput do art. 30 da 12.973/2014 (constituição de Reservas de Lucros).

Os registros contábeis relacionados às pretensas Subvenções auditadas neste procedimento são fictícios. Têm por objetivo exclusivo simular fatos econômicos inexistentes e fraudar, escandalosamente, o recolhimento de IRPJ e CSLL.

(...)

A fiscalizada utiliza duas contas de resultado, uma a Débito e outra à Crédito, na escrituração contábil das pretensas receitas de subvenções. Ou seja, produz lançamentos que se anulam e não produzem nenhuma mutação patrimonial na empresa. Após apurar um Lucro Contábil, não afetado pelas pretensas receitas, procede à exclusão dos mesmos valores na apuração do Lucro Real.

8. A autoridade fiscal destaca ainda que, com vistas a dar a impressão de cumprimento dos requisitos legais necessários a dedutibilidade das supostas subvenções, o contribuinte constituiu Reservas de Lucros. Contudo, tais valores não são lastreados ou originados em operações com benefícios fiscais, sendo, portanto, mais uma simulação.

Na contabilidade da SIPAL a escrituração de receitas oriundas de subvenções para investimento é fictícia. Os lançamentos contábeis produzem apenas um efeito aparente e as supostas receitas NUNCA COMPUSERAM o Resultado do Exercício da fiscalizada.

Reforçando a simulação, a fiscalizada cria uma reserva no Patrimônio Líquido, intitulada Reservas de Lucros – Subvenção p/ Investimentos. Essa reserva é constituída a partir de Lucros Acumulados resultantes das operações reais e normais da empresa, os quais não são formados, influenciados ou afetados por receitas de subvenções.

Essa vinculação sem lastro e origem objetivou, exclusivamente, simular o cumprimento da condição prevista no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014.

9. As irregularidades fiscais apuradas no procedimento foram então consideradas vinculadas a uma operação fraudulenta, motivando assim a aplicação de multa qualificada e representação fiscal para fins penais.

10. A ciência dos autos de infração foi dada ao contribuinte em 20/11/2023 (fl. 1155).

Impugnação

11. Irresignada, a autuada apresentou, representada por seus advogados, a impugnação de fls. 1160 a 1306, protocolizada em 19/12/2023, na qual alega que as exclusões consideradas indevidas pela fiscalização, fundamentam-se:

(i) no parecer do Deputado Federal Alexandre Baldy, relator do projeto transformado na Lei Complementar nº 160/2017, em que se revela o amplo alcance que se pretendia dar aos novos comandos:

“Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva de Patrimônio Líquido, são subvenções para investimento,

sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL”(excerto de Parecer inserto no item 10.13 desta impugnação);

(ii) no contido nos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017;

(iii) na Mensagem nº 276, de 7 de agosto de 2017, da Presidência da República, na qual consta o entendimento exarado pelo Ministério da Fazenda e pela Advocacia Geral da União, que indicaram, como razão de veto dos arts. 9º e 10 da LC 160/2017, que, no mérito, causariam: “distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada ‘guerra fiscal’ entre os Estados, ao invés de mitigá-la.” (excerto de Parecer inserto no item 10.13 desta impugnação);

(iv) na manifestação do Deputado Luiz Carlos Hauly, na sessão conjunta que apreciou e derrubou os vetos. Veja-se:

“O que não pode é a Receita Federal do Brasil, da noite para o dia, alterar o que a lei determina. Mas foi isso que ela fez nos últimos 2 anos. A lei determinava a não incidência de tributo entre os entes federados. A usurpação da Receita Federal, a ganância que ela tem hoje em arrecadar, isso transformou o Brasil num dos maiores detentores de contenciosos nº mundo. Sabem de quanto é hoje o contencioso na Justiça Federal nos Estados e nos Conselhos de Contribuintes? É de 2 trilhões. E a maioria dos contenciosos são indevidos. Trata-se de ganância. Acha-se que se pode tributar tudo a qualquer preço, de forma desmedida. Srs. Senadores, Srs. Deputados, que representam os seus Estados, não é lícito uma empresa receber 10 milhões de incentivo fiscal de um Estado X e a Receita Federal querer cobrar Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS, COFINS, e ainda estabelece multa de 75%. Ela recebeu 10 milhões, e está devendo 112 milhões [sic]. Ora, o que vai acontecer com o Brasil? O Brasil está numa grande crise, mas começou a sair dela. Esses autos de infração da Receita Federal são um escárnio à legislação, são uma afronta à Federação brasileira, são indevidos e injustos, pois destroem a indústria brasileira, destroem os negócios do País. Não podem a Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional induzir o Presidente da República ao erro do veto!” (excerto de Parecer inserto no item 10.13 desta impugnação);

(v) importante ressaltar que as subvenções recebidas e constituídas pela impugnante se deram contemporânea e tempestivamente aos respectivos fatos geradores e anos calendários (e não extemporaneamente), de modo que o procedimento da impugnante se deu, entre novembro/2017 a dezembro/2020, em inteira observância e durante a vigência das Soluções de Consultas exaradas pela RFB nºs 11/2020, 3.020/2020 e 55/2021 (dentre outras), que possuem efeito vinculante para a própria Receita Federal do Brasil e serviram de orientação para a impugnante, nos termos dos arts. 9º e 17 da IN RFB nº 1.936/2013 (vide tópico 10 desta impugnação);

(vi) no Convênio ICMS 190/2017;

(vii) no contido no par. único, inc. II, art. 3º da Lei Complementar nº 87/1996 e nº Convênio ICMS 84/2009;

(viii) no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 07(R1) – Subvenção e Assistência Governamentais;

(ix) em Pareceres subscritos por doutrinadores que se inserem entre os mais ilustres e renomados tributaristas do Brasil, Dr. Roque Antonio Carraza, Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho e Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (vide itens 10.12 e 10.13 desta impugnação);

(x) por fim, no decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.182 e nº Recurso Especial nº 1.968.755-PR, bem como no decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no Tema 475, e em acórdãos dos Tribunais Superiores que estão colacionados ao longo desta impugnação.

12. Requer o reconhecimento preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa de todo o procedimento fiscal, ou, no mínimo, pela nulidade da inclusão do ano-calendário de 2022 uma vez que, para o período, não foi dada a oportunidade de manifestação do contribuinte, no curso do procedimento fiscal.

13. Reitera que o procedimento adotado teve por base os arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, as Soluções de Consultas da RFB nºs 11/2020, 3.010/2020 e 55/2021 (dentre outras), o Convênio ICMS 190/2017 e o CPC 07, ressaltando, inclusive, que seu procedimento se encontra exatamente de acordo com o decidido pelo STJ no Tema 1.182 e no Recurso Especial nº 1.968.755-PR, bem como com a jurisprudência do STF e do STJ.

14. Ainda de forma preambular, requer a suspensão do julgamento do presente processo até que ocorra o trânsito em julgado pelo STJ no que se refere ao tema 1.182, uma vez que as decisões proferidas pelo STJ passam a ter efeito vinculante para a RFB, a partir da elaboração de manifestação pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Lei nº 10.522, de 2002. Sugere que a necessidade de suspensão do julgamento se dá em razão de a posição do STJ exarada no tema 1.182 confrontar com a posição adotada pela fiscalização nos presentes autos.

15. Contesta a interpretação dada pelas Autoridades Fiscais quanto ao decidido pelo STJ no tema 1.182 de que apenas os créditos presumidos de ICMS é que estariam abarcados pela decisão do STJ, enquanto a redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção e diferimento, entre outros, não estariam atendidos. Defende que essa interpretação está totalmente equivocada e vai de encontro ao que foi decidido pela egrégia corte.

16. Defendem ainda que jamais teriam informado, dentre as subvenções para investimento que declarou ao fisco, qualquer valor relativo às operações de ICMS ao abrigo da imunidade (sem incidência constitucional). Afirmam que os Auditores

Fiscais inadvertidamente consideraram que a dispensa do pagamento do ICMS diferido estariam ao abrigo da imunidade, o que não é verdade.

17. Afirmam que seguiram as orientações exaradas pela RFB na Solução de Consulta COSIT nº 11, de 2020 que se aplica exatamente ao caso concreto, diferentemente da interpretação dada pelas Autoridades Fiscais que interpretam que essa Solução de Consulta não teria efeito vinculante para os demais contribuintes, posição esta que confronta orientação expressa da própria RFB constante da Solução de Consulta COSIT nº 3.010/2020, bem como na Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2021.

18. Questionam a multa qualificada aplicada e a representação fiscal para fins penais, uma vez que não teria havido a prática de qualquer crime tributário doloso por parte da impugnante.

19. A impugnante contesta ainda o direito de a RFB realizar novo procedimento fiscalizatório uma vez que o tema já teria sido objeto de procedimento administrativo anterior de diligência fiscal, iniciado em setembro de 2021 e encerrado em janeiro de 2022.

20. Por fim, pugna pelo reconhecimento da decadência do direito de a RFB efetuar lançamento relativo ao ano-calendário de 2017.

21. É o relatório.

A impugnação apresentada pela Contribuinte foi apreciada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, que editou o acórdão nº 109-021.932 – 12ª Turma, em 27 de junho de 2024, cuja ementa reproduzo abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

PRELIMINAR. NULIDADE. FASE INQUISITÓRIA DO PROCEDIMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Na etapa do procedimento fiscal que antecede o lançamento, prevalece o princípio inquisitório. Somente após a impugnação é que se inicia a fase litigiosa do processo, na qual é garantido ao contribuinte o amplo exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, quando o contribuinte teve acesso amplo aos elementos da autuação, apresenta defesa dentro do prazo e compreende as razões de fato e de direito apresentadas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal não admitem o sobrestamento do julgamento de processo de exigência fiscal, devendo, a

Administração Pública impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).

SUBVENÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 253, DE 2023

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, quando não observados os seguintes requisitos: a) concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não se aplicando aos incentivos ou benefícios fiscais concedidos de maneira incondicionada, de forma gratuita ou sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado; e b) registro em reserva de lucros e limitações correspondentes.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

MULTA QUALIFICADA. MATÉRIA DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE

A mera divergência de interpretação da legislação tributária, não pode justificar o agravamento da multa de ofício, especialmente quando o contribuinte evidenciou em suas obrigações acessórias a posição adotada.

A conclusão de que a exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é irregular é fundamento para a sua glosa, mas não para a qualificação da multa de ofício.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A matéria penal é de competência do Ministério Público Federal, não sendo o órgão de julgamento administrativo competente para se pronunciar sobre a questão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão acima afastou as preliminares apresentadas, reconheceu a decadência do lançamento para o ano-calendário de 2017, mantendo-o para os demais anos, e reduziu a multa de ofício para o percentual de 75%, nos termos do relatório e voto.

Irresignada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 1.520/1.576, através do qual praticamente repete os mesmos termos da impugnação de e-fls. 1.160/1306, reiterando os seguintes pontos em seu pedido:

- 1) Que se reconheça a aplicabilidade vinculante do entendimento do STJ no julgamento do Tema repetitivo nº 1.182 ao presente caso, nos termos do art. 99 do RICARF/2023, uma vez que i) *“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”*, ii) o contribuinte constituiu a adequada reserva (na forma do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014) e iii) os valores nunca foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, aspecto este jamais questionado;
- 2) a manutenção do entendimento exarado pela DRJ no sentido de que não houve dolo, fraude ou simulação no presente caso, de modo que foi acertado o afastamento da multa qualificada, em razão da legitimidade dos benefícios, do procedimento adotado e das reservas constituídas, afastando-se a alegação de lançamentos fictícios e de inexistência de saldos para utilização em períodos futuros;
- 3) a manutenção do entendimento exarado pela DRJ em relação ao reconhecimento da decadência relativa ao ano-calendário de 2017;
- 4) na remota hipótese de abandono e afronta ao referido entendimento do Colendo STJ, que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para verificação da efetiva realização dos investimentos;
- 5) subsidiariamente, caso assim não se entenda, requer o reconhecimento dos efeitos vinculantes à Recorrente quanto à Solução de Consulta COSIT nº 11/2020 até 22/12/2020, em razão do princípio da segurança jurídica;
- 6) ou, o sobrestamento do presente julgamento até o trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STJ quando do julgamento do Tema 1.182.

Já a Procuradoria da fazenda Nacional protocolou as contrarrazões de e-fls. 1.691/1.734, através do qual alega o seguinte, em apertadíssima síntese:

- 1) As vendas praticadas pelo Recorrente com fins específicos de exportação estão abrangidas pela não incidência prevista no art. 3º, II, e parágrafo único, da Lei Complementar 87/96, e não cumprem com o requisito para dedução do IRPJ e CSLL estabelecido no art. 30, §4º da Lei 12.973/2014, uma vez que esse dispositivo legal equiparou à subvenção para investimento exclusivamente os benefícios fiscais instituídos pelos Estados ou pelo Distrito Federal;
- 2) O STJ, no Resp 1.987.158 e o Tema 1.182 do STJ, definiu que os benefícios fiscais de ICMS que não aumentam a receita dos contribuintes (as “grandezas negativas, decorrentes do exercício, pelo ente tributante, do poder de não

tributar (a outra face do poder de tributar) - que, como tais, não poderiam logicamente ser tomadas como receita”), não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por outro lado, os benefícios fiscais de ICMS poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando cumprirem com as condições do art. 30 da Lei 12.973/2014, ou seja, **quando representarem alguma forma de acréscimo de recursos para aplicação em investimentos**. Como referido no EDcl no REsp 1.987.158/SC **É MISTER O DIRECIONAMENTO DO RESULTADO DO BENEFÍCIO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS;**

- 3) Os benefícios fiscais de ICMS, deduzidos pelo Recorrente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, são isenções gerais, não correspondem a renúncia de receita em benefício do Recorrente (art. 14 da LRF). Portanto, os benefícios fiscais de ICMS, a que o Recorrente faz jus, não representam dispêndio estatal, a ser aplicado pelo Recorrente em investimentos. A exclusão dos benefícios da base de cálculo do IRPJ e CSLL não cumpre com os requisitos do art. 30, *caput*, §§1º e 2º da Lei 12.973/2014;
- 4) O Recorrente simulou o registro de reserva de lucros, mediante lançamentos contábeis sem substância fática, e também por esse motivo não cumpriu com as condições do art. 30 da Lei 12.973/2014 para a dedução do benefício fiscal de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL;
- 5) A fiscalização apresentou provas de que o contribuinte fez lançamentos de despesas de ICMS, que não estão respaldadas pelas correspondentes notas fiscais. Diante de tais provas, é evidente que o contribuinte cometeu fraude dolosa, cabendo a reforma da decisão de primeira instância.

Afinal, os autos vieram a este Conselheiro para relatar e votar.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Em relação ao recurso de ofício, apesar de, por um lapso, não constar do *decisum* proferido pela DRJ, também será admitido e apreciado neste voto haja vista que o crédito tributário exonerado ultrapassou em muito o limite estabelecido pela Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023.

Como vimos no Relatório, o auto de infração tem como fundamento a glosa de exclusões do lucro líquido na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Referidas

glosas referem-se a benefícios fiscais do ICMS auferidos pela Recorrente em suas operações nos estados do Paraná, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, mais especificamente incidentes sobre (i) vendas com fins específicos para exportação, (ii) dispensa de pagamento do ICMS diferido, (iii) dispensa de pagamento do ICMS sobre fretes, (iv) vendas com isenção de ICMS e (v) vendas com redução na base de cálculo do ICMS.

Em apertadíssima síntese, a Recorrente alega que o seu proceder estaria fundamentado nos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160, no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, nas Soluções de Consultas da RFB nºs 11/2020, 3.010/2020 e 55/2021 (dentre outras), no Convênio ICMS 190/2017 e no CPC 07; ressalta, ainda, que o seu procedimento se encontra exatamente de acordo com o decidido pelo STJ no Tema 1.182 e no Recurso Especial nº 1.968.755-PR, bem assim na jurisprudência do STF e do STJ.

Já a Fiscalização elenca os seguintes ilícitos tributários que teriam sido praticados pela Recorrente, ao arrepio das próprias normas adotadas por ela para fundamentar o seu procedimento, mediante, nas suas palavras, verdadeiro “contorcionismo interpretativo” das normas e decisões judiciais adotadas, pois:

- a) Exclui das bases de cálculo do IRPJ e CSLL montantes que **nunca** compuseram o Lucro Contábil da empresa. Esses montantes **não** correspondem a Receitas adicionadas ou Despesas deduzidas contabilmente em decorrência do recebimento de Subvenções de qualquer tipo;
- b) Os valores excluídos **não** resultam de mutações patrimoniais efetivas. Não ampliaram o Ativo ou reduziram o Passivo da empresa;
- c) Os lançamentos contábeis realizados constituem uma **forma fraudulenta**, para simular acréscimos de Receitas que, de fato, não foram auferidas;
- d) A empresa constitui uma Reserva de Lucros intitulando-a, com a falsa aparência, de Subvenção para Investimentos. Esse procedimento reforça **a fraude contábil** porque a reserva em questão **não tem origem ou lastro** em subvenções e sim no lucro normal de suas operações.

A DRJ, por sua vez, concluiu pela inexistência de contradição entre a posição externalizada pela RFB nas Instruções Normativas RFB nº 1.700, de 2017, bem assim em suas Soluções de Consulta e o decidido pelo STJ quando da análise do Tema 1.182. Segundo a DRJ, *“tanto a RFB quanto o STJ assentaram o entendimento de que com o advento da LC nº 160, de 2017, quanto ao ICMS, a Lei definiu **que todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos a esse tributo** são considerados subvenções para investimento, portanto passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014”* (grifei). E tais requisitos legais seriam as seguintes: a) concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **não se aplicando aos incentivos ou benefícios fiscais concedidos de maneira incondicionada, de forma gratuita ou sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado**; e b) registro em reserva de lucros e limitações correspondentes.

Neste ponto, faço um primeiro reparo à decisão recorrida, pois **não são todos** os benefícios fiscais que podem vir a ser considerados subvenções para investimento, sendo, portanto, passíveis de exclusão da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL; são passíveis da referida exclusão tão somente aqueles que exigem uma contrapartida do contribuinte em termos de investimento para implantação ou expansão do empreendimento. Veremos essa questão logo mais à frente neste voto com mais acuidade.

Questões preliminares

Antes de passar às questões de mérito, precisamos nos ater a algumas preliminares trazidas pela Contribuinte, de mesmo teor já apresentadas quando da impugnação ao lançamento. Em relação a essas preliminares, adotarei os mesmos termos da decisão recorrida, forte no disposto no art. 114, § 12, do RICARF, e com os quais me coaduno inteiramente.

Considerações iniciais

23. Destaque-se que o julgador não precisa avaliar todas as questões trazidas pela autoridade tributária ou pela impugnante na medida em que já tenha elementos suficientes para proferir a decisão, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972. Adota-se o entendimento já manifestado pelo Poder Judiciário, como o a seguir transcrito:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar(enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016

23.1. Deve-se deixar claro, desde o início, que os julgadores administrativo também se submetem ao princípio do livre convencimento motivado. Portanto, podem e devem formar convicção própria à luz da legislação vigente à época dos fatos ainda que eventualmente se busque subsídios na doutrina e nos precedentes de tribunais judiciais e administrativos.

Questões Preliminares

24. A impugnante requer, preliminarmente, o reconhecimento de nulidade integral ou, no mínimo, da nulidade da inclusão do ano-calendário de 2022, dado que referido período foi incluído no procedimento fiscal sem que houvesse sido dada a oportunidade de manifestação por parte do contribuinte, ferindo assim o direito constitucional de ampla defesa.

24.1. Não assiste razão ao contribuinte. Na etapa do procedimento fiscal que antecede o lançamento, prevalece o princípio inquisitório. Somente após a

impugnação é que se inicia a fase litigiosa do processo, na qual é garantido o amplo exercício do contraditório e da ampla defesa.

24.2. Assim, pode a Autoridade Fiscal, se entender que possui todas as informações necessárias, efetuar lançamento de ofício, independente de intimação prévia do contribuinte. Em que pese não haver óbice ao lançamento sem intimação prévia, no curso do procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal o notificou, por meio do Termo de Constatação Fiscal III (fls. 766-767 e ciência às fls. 958/959) acerca da inclusão dos anos-calendário 2017 e 2022.

24.3. Ademais, não há falar em nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa quando o interessado teve amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação, incluindo uma explicação detalhada das infrações imputadas; apresentou defesa oportuna, instaurando regularmente o contraditório; e apresentou extensa defesa em seu arrazoado, mostrando uma compreensão completa dos fatos apresentados.

25. A impugnante contesta ainda o direito da RFB realizar novo procedimento fiscalizatório uma vez que o tema já teria sido objeto de procedimento administrativo anterior de diligência fiscal, iniciado em setembro de 2021 e encerrado em janeiro de 2022. Segundo a contribuinte, o procedimento fiscal de diligência mencionado (TDPF-D 09.0.01.00-2021-05280-6) foi encerrado sem a realização de qualquer procedimento fiscal, de modo que haveria precluído o direito de a RFB efetuar novo procedimento fiscalizatório para o período objeto do primeiro procedimento, qual seja: anos-calendário 2017 a 2020.

25.1. Com relação a esse ponto cabe esclarecer que o procedimento administrativo anterior, mencionado pelo contribuinte, foi de diligência e teve por objetivo obter esclarecimentos e informações preliminares à ação fiscal. Esse tipo de procedimento serve inclusive para que a Administração Tributária avalie se será ou não necessário iniciar um procedimento fiscal para constituição de ofício do crédito tributário. Destarte, o encerramento do procedimento fiscal de diligência não tem o condão de homologar as exclusões declaradas pelo contribuinte.

25.2. Cumpre ressaltar ainda que, mesmo que o procedimento anterior instaurado fosse um procedimento fiscal, destinado à constituição de ofício do crédito tributário, não há óbice a instauração de um segundo exame de período anteriormente já fiscalizado. O Decreto 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 2018) é claro em seu art. 951 quando admite um segundo exame, desde que aprovado por autoridade competente, o que ocorreu no caso concreto. Assim, incabível falar em nulidade do auto de infração também quanto a esse ponto.

Art. 951. Em relação ao mesmo exercício, somente é possível o segundo exame de período fiscalizado por meio de ordem escrita do Coordenador de Fiscalização, do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Secretaria

da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

26. Uma última questão que trataremos como preliminar, é o requerimento da impugnante para que as autoridades julgadoras decidam pelo sobrestamento do julgamento do presente processo até que ocorra o trânsito em julgado no STJ do Tema 1.182 e a PGFN realize a competente manifestação, a qual será vinculante para a RFB (art. 19, inc. VI, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 10.522/2022 e Solução de Consulta RFB nº 252/2023) e, por consequência, deverá ser aplicada no âmbito dos autos de infração em apreço.

26.1. O Decreto nº 70.235, de 1972 e o Decreto nº 7.574, de 2011 não autorizam a pretendida suspensão do trâmite processual. Ressalte-se, por oportuno, que o processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais, o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até a sua decisão final (art. 2º, inciso XII, da Lei 9.784, de 1999). Deste modo, não pode a autoridade administrativa proceder ao sobrestamento de processo com litígio regularmente instaurado.

Do efeito vinculante das Soluções de Consulta Cosit

27. Antes de seguirmos para a análise de mérito, cabe ainda enfrentar a questão do efeito vinculante das Soluções de Consulta Cosit nº 11/2020, 145/2020, dentre outras.

27.1. O contribuinte alega que seguiu estritamente as orientações contidas nas acima mencionadas Soluções de Consulta, vigentes para o período em discussão, quando classificou os benefícios e incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento, excluindo-os da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, requer que seja reconhecido que as Soluções de Consulta possuem efeito vinculante no âmbito da RFB, decidindo-se pela improcedência do lançamento.

27.2. Por outro lado, a Autoridade Tributária entende que as Soluções de Consulta Cosit mencionadas pelo contribuinte não se aplicam ao caso concreto, argumentando:

Na resposta ao TIF, às fls. 13/70 e na petição, às fls. 701/721, a fiscalizada argumenta estar amparada na Solução de Consulta COSIT nº 11/2020 para justificar as exclusões realizadas. Na mesma direção faz referências às Soluções de Consulta nº 145/2020 e nº 55/2021.

As Soluções de Consulta em questão não se aplicam ao caso concreto. Senão vejamos:

a. A SC nº 11/2020 trata especificamente de caso de Subvenção do Estado do Ceará. A consulente busca esclarecer dúvidas sobre os efeitos da Lei Estadual nº 14.237, de 2008, daquele Estado.

b. A SC nº 145/2020 também trata da mesma subvenção do Estado do Ceará - Lei Estadual nº 14.237, de 2008.

c. A SC nº 55/2021 trata de reduções e isenções de ICMS conforme Convênio ICMS nº 100/1997 e, destinadas a sementes e a fabricação de rações para

animais, por óbvio, não contempla a situação fática alegada pela fiscalizada.

Importante observar que as soluções de consultas proferidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) partem da premissa de serem verdadeiros os pressupostos fáticos-situacionais descritos pelos consulentes, pois a consulta tributária não gera nenhum efeito se constatado que tais pressupostos não foram descritos adequadamente ou diferem da situação fática. Para explicitar essa questão, ressalvas geralmente são feitas na fundamentação das Soluções de Consulta (SC), conforme se evidencia, a seguir, em duas dessas SC:

(...)

A situação concreta da SIPAL não corresponde nem à subvenção do Estado do Ceará, nem ao Convênio ICMS nº 100/1997

27.3. Antes de enfrentar a natureza vinculante das mencionadas Soluções de Consulta ao caso concreto, destaco que a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020 reformou a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2020 que, como vimos, o contribuinte também alega ter utilizado como fonte de orientação. Contudo, em que pese a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2020 ter sido reformada, os fundamentos permaneceram os mesmos, tendo a Solução de Consulta reformadora, externalizado de forma mais detalhada o entendimento da RFB quanto aos requisitos impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, sem alterar os fundamentos contidos na Solução de Consulta reformada.

27.4. Especificamente quanto ao caráter vinculante da Solução de Consulta no âmbito da RFB e a sua aplicabilidade ao caso concreto, dou razão ao contribuinte. Senão vejamos:

27.5. A IN RFB nº 2.058, de 2021 que regula o processo de consulta dispõe em seu art. 33:

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

27.6. Independente de qual contribuinte as aplicar, não há dúvidas que as Soluções de Consulta proferidas pela Cosit possuem efeito vinculante no âmbito da RFB. A dúvida, reside, portanto, se a hipótese abrangida pelas Soluções de Consulta se enquadra ou não ao caso concreto.

27.7. Reconheço que a Autoridade Fiscal pode, em procedimento de fiscalização, contestar a aplicabilidade da Solução de Consulta, ao verificar que o caso concreto não se amolda a hipótese por ela abarcada. Foi isso que a Autoridade Fiscal buscou desqualificar ao afirmar que as Soluções de Consulta utilizadas pelo

contribuinte tratam de benefícios e incentivos fiscais específicos que não os mesmos objeto de análise no procedimento fiscal.

27.8. Não posso concordar com essa alegação. Pegando o exemplo da Solução de Consulta nº 145, de 2020, em que pese o consulente ter trazido o caso concreto de incentivo concedido pelo Governo do Estado do Ceará na forma de redução de alíquota de ICMS de produtos por ela comercializados, toda a fundamentação e conclusão da norma tratou do tema subvenções para investimento de forma ampla e geral, não se restringindo ao caso concreto do consulente.

27.9. Assim, forçoso concluir que assiste razão à impugnante ao afirmar que a Solução de Consulta nº 145, de 2020 é válida para servir de parâmetro para sua interpretação ao caso concreto, tendo, portanto, efeito vinculante para a RFB.

27.10. Contudo, para afirmar que a interpretação dada a Solução de Consulta é suficiente para que seja reconhecido seu direito à exclusão dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é necessário enfrentar a ressalva contida em sua conclusão, lembrando: “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.”

27.11. Em síntese, a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020 é aplicável ao caso concreto por tratar do mesmo tema objeto da presente controvérsia. Contudo, em que pese ela admitir que, a partir da LC 160, de 2017, quanto ao ICMS, não cabe mais discutir se determinado incentivo ou benefício fiscal é ou não subvenção para investimento, igualmente reconheceu que se faz necessário observar as demais condições impostas por lei, o que faremos na análise de mérito.

Por todo o exposto, reitero estar completamente de acordo com os fundamentos adotados pela decisão recorrida nas questões preliminares acima elencadas, razão pela qual negos-lhes provimento.

Razões de Mérito

A questão fulcral a ser dirimida neste voto parece-me que caminha no sentido de determinar, primeiramente, a exata natureza dos benefícios fiscais excluídos pela Recorrente na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, a partir daí, confirmar ou não se tais benefícios atendem aos requisitos legais firmados em lei e nas decisões judiciais terminativas e vinculantes proferidas pelas mais altas cortes do país.

A Fiscalização glosou as exclusões a título de subvenções conforme o quadro demonstrativo abaixo (vide TVF):

Quadro 2 - Lucro Contábil, Lucro Real e Subvenções excluídas entre 2017 e 2022

ANO	Resultado antes do IRPJ e CSLL	Lucro Real	Exclusões a título de Subvenções
2017	61.772.717,50	55.562.626,24	6.356.438,76
2018	303.546.343,41	679.964,50	303.333.966,71
2019	121.675.278,91	989.424,34	120.827.212,90
2020	60.493.180,73	995.489,64	60.110.040,00
2021	360.583.622,22	924.568,33	323.015.500,31
2022	409.408.281,15	681.347,91	523.306.856,70
Total de exclusões			1.336.950.015,38

Estas exclusões têm origem em incentivos gerados em todo o período fiscalizado nos seguintes valores:

Quadro 4 – Incentivos “gerados” e “Saldo” de incentivos até 2021, conforme a fiscalizada.

Período	Incentivos “Gerados”	Exclusões Realizadas	“Saldo de Incentivos” para utilização em períodos futuros
2017	23.548.553,74	6.356.438,76	17.192.114,98
2018	590.526.897,33	303.333.966,71	304.385.045,60
2019	447.948.757,10	120.827.212,90	631.506.589,80
2020	419.747.270,64	60.110.040,00	991.143.820,44
2021	266.833.220,11	323.015.500,31	934.961.540,24

Os incentivos gerados, de acordo com cada um dos benefícios fiscais auferidos pela Contribuinte estão assim distribuídos:

Quadro 5 - “Incentivos Gerados” segundo a contribuinte - 2017 a 2021

OPERAÇÕES	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAIS	Destino
Venda c/ fins espec. exportação	12.335.026,65	282.141.731,22	241.774.619,75	193.528.695,07	89.878.616,94	819.658.689,63	Exportações
Dispensa de pgto. do ICMS Diferido	6.562.995,88	250.697.659,91	171.800.765,53	169.772.822,64	62.161.104,89	660.995.348,85	
Dispensa de pgto. do ICMS s/frete	2.093.825,16	15.052.411,94	10.168.686,61	6.143.663,68	7.336.005,95	40.794.593,34	
Redução na Base de Cálculo - MI	105.432,93	2.718.591,33	1.059.167,90	2.609.201,71	7.814.351,25	14.306.745,12	Mercado Interno
Venda com isenção - MI	2.451.273,12	39.916.502,93	23.145.517,31	47.692.887,54	99.643.141,08	212.849.321,98	
TOTAIS	23.548.553,74	590.526.897,33	447.948.757,10	419.747.270,64	266.833.220,11	1.748.604.698,92	

Portanto, extrai-se das planilhas acima que aproximadamente 87% dos benefícios gerados referem-se a operações voltadas à exportação dos produtos comercializados pela Recorrente. Apenas 17% das operações correspondem a vendas no mercado interno.

A legislação que, segundo a Recorrente, teria reconhecido os benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS como subvenções para investimento podem ser resumidas conforme o quadro abaixo:

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS - LEI COMPLEMENTAR 160/2017 (Solução de Consulta COSIT 11/2020)		
ATO CONCESSIVO	OPERAÇÃO	UF
Art. 29, I do Anexo I do Decreto 9.203/98.	VENDA COM ISENÇÃO	MS
Art. 115, XIX, Anexo IV, Dec. 2.212/2014	VENDA COM ISENÇÃO	MT
Art. 115, XX do Anexo IV do Dec. 2.212/14.	VENDA COM ISENÇÃO	MT
Art. 115, XX do Anexo IV do Dec. 2.212/14.	VENDA COM ISENÇÃO	MT
Art. 115, XX do Anexo IV do Dec. 2.212/14.	VENDA COM ISENÇÃO	PR
Art. 115, XX do Anexo IV do Dec. 2.212/14.	VENDA COM ISENÇÃO	PR
Art. 24, p. ún., Anexo VIII e Art. 46, I, § II, Parte Geral do Dec. 7871/17	VENDA COM ISENÇÃO	PR
Art. 31, II, Anexo V, Dec. 2.212/2014	REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO	MT
Item 16, Anexo VI, Dec. 8.871/2017.	REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO	PR
Art. 581, § 1º do Dec 2.212/14 (redação Dec. 2693/14)	DISPENSA DE PGTO DO ICMS DIFERIDO	MT
Art. 581, § 1º do Dec 2.212/14 (redação Dec. 2693/14)	DISPENSA DE PGTO DO ICMS DIFERIDO	MT
Art. 24, p. ún., Anexo VIII e Art. 46, I, § II, Parte Geral do Dec. 7871/17	DISPENSA DE PGTO DO ICMS DIFERIDO	PR
Art. 24, p. ún., Anexo VIII e Art. 46, I, § II, Parte Geral do Dec. 7871/17	DISPENSA DE PGTO DO ICMS DIFERIDO	PR
Art. 5º, II, § 3º do Decreto 2.212/14.	ISENÇÃO DO ICMS NAS VENDAS C/ FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO	MT
Art. 5º, II, § 3º do Decreto 2.212/14.	ISENÇÃO DO ICMS NAS VENDAS C/ FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO	MT
Art. 3º, II, p. ún., I e II do Decreto 7.871/17.	ISENÇÃO DO ICMS NAS VENDAS C/ FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO	PR
Art. 3º, II, p. ún., I e II do Decreto 7.871/17.	ISENÇÃO DO ICMS NAS VENDAS C/ FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO	PR

De forma exemplificativa vou me ater ao Decreto nº 2.212/14, editado pelo estado do Mato Grosso, que abarca a maior parte das operações listadas acima. Vejam o seu teor:

DECRETO Nº 2.212, DE 20 DE MARÇO DE 2014 - Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências.

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS (A QUE SE REFERE O DECRETO Nº 2.212, DE 20 DE MARÇO DE 2014)

Art. 1º Este regulamento dispõe sobre normas e procedimentos referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, com base no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), na Lei Complementar (federal) nº 87, de 13 de setembro de 1996, na Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, na Lei nº 8.797, de 8 de janeiro de 2008, observadas as alterações que lhes foram conferidas, nas demais leis, federais ou estaduais, que afetam o aludido imposto e o respectivo processo administrativo, bem como em atos celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, além de outros Atos editados tratando de matéria com reflexos no citado tributo. (cf. art. 1º da Lei nº 7.098/98, alterado pela Lei nº 7.364/2000)

(...)

CAPÍTULO III

DA NÃO INCIDÊNCIA

Seção I

Das Disposições Gerais relativas à Não Incidência

Art. 5º O imposto não incide sobre: (v. caput do art. 4º da Lei nº 7.098/98)

(...)

II – operações e demais prestações não previstas no inciso XIX do caput deste artigo, que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços, observado o disposto nos artigos 6º a 11;

(...)

§ 3º Equipara-se às operações de que trata o inciso II do caput deste artigo a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: (cf. § 3º do art. 4º da Lei nº 7.098/98)

I – empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II – armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

ANEXO IV

DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ALCANÇADAS POR ISENÇÃO DO ICMS (a que se refere o artigo 17 das disposições permanentes)

(...)

Seção II

Da Isenção em Operações com Insumos para a Agropecuária em Geral

Art. 115 Operações internas realizadas com os insumos agropecuários a seguir indicados: (cf. cláusula terceira do Convênio ICMS 100/97 e alterações)

(...)

XIX – milho, quando destinado a produtor, à cooperativa de produtores, à indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e de desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado;

XX – amônia, ureia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (diamônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa; **(Grifos meus)**

O Decreto nº 2.212/2014 é a norma que instituiu o Regulamento do ICMS do estado do Mato Grosso e tem por base legal o art. 155, inciso II, da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a Lei Complementar (federal) nº 87, de 13 de setembro de 1996, a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998 (lei estadual que consolida as normas relativas ao ICMS, conforme o disposto na Constituição Federal e na LC nº 87/96) e a Lei

nº 8.797, de 8 de janeiro de 2008 (lei estadual que disciplina o Processo Administrativo Tributário no MT).

Uma das normas que fundamentam o Decreto nº 2.212/2014 é a Lei Complementar nº 87/96 que, a partir do comando constitucional inserido no art. 155, § 2º, inciso XI, dispõe sobre o ICMS, e dá outras providências. Vejam o disposto no seu art. 3º, inc. II e seu parágrafo único:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

(...)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

O texto acima, como não poderia deixar de ser, foi reproduzido no art. 5º do Decreto nº 2.212/2014, como vimos anteriormente. Dito isto, é de solar clarividência que se trata de norma geral e objetiva, pois são instituídas e direcionadas a determinados produtos ou atividades, sem que se exija qualquer contrapartida específica por parte dos Contribuintes alcançados pela mesma. Neste diapasão, vale reproduzir trecho das contrarrazões apresentadas pela PGFN, às e-fls. 1.714 a 1.719, com o qual me coaduno inteiramente:

II.3. Isenções concedidas em caráter geral não correspondem a acréscimo de recursos em favor do contribuinte, e portanto não podem ser classificadas como subvenção para investimento

67. Como visto, os benefícios fiscais que o Recorrente fez jus (venda com isenção, redução na base de cálculo, dispensa de pagamento do ICMS diferido e venda com fins específicos de exportação) são isenções totais ou parciais de tributo, que beneficiam todos os contribuintes que realizem as operações de venda de mercadorias, e não sujeitas a qualquer tipo de contrapartida dos particulares.

68. Os benefícios fiscais foram objeto de regulamentação pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) que, em seu art. 14, definiu o seguinte:

“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, CONCESSÃO DE ISENÇÃO EM CARÁTER NÃO GERAL, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

[...]

71. O §1º do art. 14 da LRF diz que as isenções em caráter não geral são consideradas benefício de natureza tributária por meio de renúncia de receita.

72. O TCU, no Acórdão 747/2010 Plenário, esclareceu que a “isenção em caráter não geral”, prevista no art. 14, §1º da LRF, são as isenções concedidas a contribuintes determinados, que possuem tratamento diferenciado em face dos demais sujeitos passivos. Confira-se:

“De mais a mais, entendo pertinente o reforço do esclarecimento quanto à amplitude da isenção considerada para fins do disposto no § 1º do art. 14 da LRF (“A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”), a qual abrange, para as espécies em destaque, apenas todo e qualquer benefício resultado de tratamento de caráter especial ou específico para contribuintes, de natureza diria quase personalística, podendo também considerar extratos sociais ou econômicos.

Equivale a dizer que concessões de isenção em caráter geral, alterações de alíquota ou modificações de base de cálculo que impliquem em redução não discriminada de tributos ou contribuições, bem assim outras espécies que não impliquem em tratamento diferenciado, ou seja, que se revistam de generalidade, não se subsumem à regra do art. 14 da LRF, uma vez que, dadas as sete espécies previstas no referido dispositivo (§ 1º) para o gênero renúncia, houve por bem o legislador ordinário em adjetivar, de modo restritivo, apenas as três últimas (isenção, redução de alíquota e base de cálculo e outros benefícios), infirmando-as de modo a conferir-lhes condição de diferenciação no sistema tributário, o que permite concluir pela restrição à incidência da norma (art. 14 da LRF), no contexto de condições expressas e objetivas para a sua aplicação”.

73. Ainda acerca do conceito de isenção em caráter não geral para fins de aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe também fazer referência ao PARECER SEI Nº 6092/2020/ME3, da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que explica o seguinte:

[...]

75. Portanto, quando o Estado concede isenção em caráter não geral, para determinado contribuinte, entende-se que há ato equiparado a dispêndio público, visando uma determinada finalidade econômica ou social.

76. Por outro lado, quando o Estado concede isenção em caráter geral, ou seja, para todos os contribuintes, indiscriminadamente, não há renúncia de receita pública, visando finalidade econômica ou social.

77. Ou seja, se o contribuinte se beneficia de isenção em caráter geral, não está recebendo “renúncia de receita”.

78. Ocorre que a condição para a dedução da subvenção para investimentos, prevista no art. 30 da Lei 12.973/2014, é que o benefício de natureza tributária, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, vise a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

79. Ora, o contribuinte que goza de isenção em caráter geral não recebe “renúncia de receita” pública, e portanto não goza de benefício de natureza tributária para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

80. Em resumo:

i. a isenção geral não corresponde a renúncia de receitas;

ii. a isenção não geral corresponde a renúncia de receitas;

iii. só é possível que o Estado conceda o benefício fiscal para investimentos, previsto no art. 30 da Lei 12.973/2014, caso realize algum tipo de transferência de recursos (via despesa pública ou renúncia de receitas) para os contribuintes;

iv. o contribuinte que se beneficia de isenção geral não está recebendo “renúncia de receita” pública, conforme previsão contida no art. 14 da LRF;

v. se o contribuinte não recebe nenhuma “renúncia de receita” pública, não há benefício fiscal a ser utilizado para investimento;

vi. o benefício de ICMS que corresponde a isenção geral não cumpre os requisitos de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014

81. Perceba-se que o entendimento acima está totalmente alinhado com o definido pelo STJ no Tema 1.182.

82. Em primeiro lugar, porque, como visto, o STJ distinguiu os benefícios fiscais que representam algum tipo de dispêndio do Fisco Estadual em favor do

contribuinte, daqueles que não configuram dispêndio, a exemplo das isenções e reduções gerais.

83. O STJ afirmou claramente que as isenções de ICMS não podem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL porque não correspondem a uma receita dos contribuintes. Consta do voto condutor do Resp 1.987.158 que retirar esses valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL configuraria verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988.

84. Por outro lado, o STJ também decidiu que, conforme o art. 30, §4º da Lei 12.973/2014, as isenções de ICMS poderão ser consideradas subvenção para investimento, se cumpridas as condições do art. 30 da Lei 12.973/2014.

85. É verdade que, consoante o STJ, para fins de aplicação do art. 30 da Lei 12.973/2014, não cabe ao Fisco verificar se a legislação estadual ou distrital concedeu, na origem, subvenção para investimento.

86. Entretanto, nas isenções gerais não há renúncia de receita do Estado em favor dos particulares. Portanto, os contribuintes não recebem nenhuma transferência pública que possa ser vinculada a algum tipo de investimento em implantação ou expansão de empreendimento econômico.

87. Ausente qualquer ação estatal que possa ser classificada como renúncia de receita em favor do contribuinte, não há benefício fiscal que possa ser classificado como subvenção para investimento, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/2014.

(Grifos meus)

Do texto acima, com o qual estou de pleno acordo, extrai-se que no caso da concessão de isenção de caráter não geral, específica para determinado Contribuinte, em situações perfeitamente delimitadas, entende-se que há ato equiparado a dispêndio público, visando uma determinada finalidade econômica ou social. Ao contrário, quando o ente federado concede isenção em caráter geral, ou seja, para todo o universo de contribuintes, indiscriminadamente, não há renúncia de receita pública que vise qualquer finalidade econômica ou social.

E, não havendo renúncia de receita pública ou dispêndio público que vise a uma determinada finalidade econômica ou social, não se configura o conceito de subvenção governamental. Isso porque a subvenção governamental é concedida por uma norma estatal com vistas à instituição de um benefício econômico determinado, quantificado em dinheiro, a um beneficiário específico e perfeitamente identificado, ou a um conjunto de beneficiários que atendam a critérios previamente estabelecidos.

Assim, em resumo, a primeira conclusão a que chegamos é de que as normas arroladas pela Contribuinte e que lhe confeririam o direito aos vários benefícios e incentivos fiscais gozados nos anos calendários fiscalizados, não se tratam, de forma alguma, de subvenções governamentais, sejam elas de custeio ou de investimento.

Ou seja, os valores que deixaram de ser arrecadados por força das isenções/reduções/etc do ICMS não se constituem em receita da Contribuinte. O ICMS é um tributo indireto, é destacado na nota fiscal e tem seu encargo financeiro repassado ao consumidor final de bens e serviços. Portanto, ao deixar de incidir na operação sobre vendas com isenção/redução/etc, a desoneração se dará na figura do consumidor, e não para o vendedor. Se alguém vier a obter ganho nessa operação, esse alguém será o consumidor e não o vendedor. Tal conclusão tem fundamento na própria essência do ICMS, cujo valor compõe a própria base de cálculo por força de lei (art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996) – por isso se diz que é calculado “por dentro”; tal característica garante a repercussão jurídica desse tributo na figura do adquirente.

Isto posto, verifica-se que quando a Contribuinte vende seus produtos com isenção/redução/etc do ICMS não obtém qualquer ganho, juridicamente falando, pois não foi ela quem deixou de suportar o valor do tributo exonerado. Ao não gerar qualquer ganho ou renda àquela contribuinte alcançada pela isenção/redução/etc, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não podem sofrer qualquer interferência ou ajuste na sua apuração, pois não se pode excluir aquilo que nunca foi incluído. Explicando melhor, os valores exonerados não podem ser considerados como receita pois não transitam por contas de resultado; por conseguinte, não deverão compor o lucro líquido da empresa. E se tais valores não compõem o lucro líquido, nada há para ser excluído na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Poderíamos parar a discussão por aqui, haja vista termos chegado à conclusão de que os valores exonerados da Contribuinte por força das isenções/reduções/etc, concedidas em caráter geral e objetivo, não se caracterizam como subvenção. Também pontuamos que tais valores, efetivamente, não transitam por contas de resultado, pois não se constituem de ganhos efetivos da Contribuinte e, por conseguinte, nenhuma lógica ou autorização legal existem para sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Mas, por amor ao debate e, para que não pare nenhuma dúvida a respeito das alegações da Recorrente, nos reportaremos às suas principais arguições, apresentadas desde o desenrolar do procedimento fiscal, qual sejam, o estrito cumprimento do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 160/2017, e as teses fixadas pelo STJ no Tema 1.182.

Como vimos acima, a isenção/redução/etc de ICMS não gera qualquer resultado ou renda para o contribuinte; portanto, o que a Recorrente excluiu das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL constitui-se de outros rendimentos que não as alegadas subvenções para investimento. Assim, os rendimentos excluídos (sejam eles operacionais ou não operacionais) são, a princípio, tributáveis para fins de IRPJ e CSLL. Sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dependeria, sob qualquer fundamento ou hipótese, de lei de iniciativa da União, a quem é dada a competência constitucional para instituir tais tributos.

Admitir a tese da Recorrente seria o mesmo que consentir que os estados membros pudessem instituir uma desoneração dita *heterônoma*; seria como admitir que uma lei estadual tivesse o condão de autorizar a exclusão desses “*outros rendimentos*” das bases de cálculo de tributos cuja competência para sua instituição é unicamente da União.

Com certeza não foi esse o entendimento proferido pelo STJ no Tema 1.182. Vejam o seu teor:

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.

Para uma melhor compreensão em relação ao decidido pelo STJ, vejamos o teor dos arts. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014:

Lei Complementar nº 160/2017

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.

Lei nº 12.973/2014

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.

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

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

Primeiramente, vejamos o que significa a expressão contida no item 1 do Tema 1.182 que, literalmente, assevera ser *“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)”*. Em regra, a decisão judicial

estabelece que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc não são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; a exceção se configura no caso em que forem atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

O art. 10 da LC nº 160/2017 faz referência aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais do ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; trata-se, no caso, daqueles benefícios instituídos por diversos estados brasileiros no âmbito daquilo que se apelidou de “guerra fiscal”. Portanto, ao dispor que também para esses benefícios aplica-se o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, nada mais está a dizer do que, também a estes benefícios, deve ser dado o tratamento de subvenções para investimento.

Já que foi citado, o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que “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**”. Em sua parte final está disposto que para tal consideração (como sendo subvenções para investimento) não é admitida “a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”, o que nos remete ao caput do art. 30, onde identificamos que o **requisito** para a exclusão do benefício fiscal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é a sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; **já a condição** estabelecida pelo precitado artigo é justamente o registro do benefício em reservas de lucros.

Conclui-se, portanto, da leitura do item 1 do Tema 1.182, que os benefícios fiscais de isenção/redução/etc são passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente quando forem instituídos com o intuito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos E quando registrados em reservas de lucros (atendidas as restrições contidas no próprio dispositivo legal). Tal conclusão apenas reforça o entendimento de que benefícios concedidos de forma geral e objetiva, como é o caso dos autos, não podem ser considerados como subvenção (muito menos de investimento), não podendo, portanto, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Passemos, pois, ao disposto nos itens 2 e 3 do Tema 1.182. O item 2 determina que não deva ser exigida a demonstração da concessão dos benefícios fiscais do ICMS como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para efeito de sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E no item 3, para complementar tal assertiva, o STJ assevera que tal dispensa de comprovação 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”. Dessa forma, o STJ reforça, mais uma vez, a necessidade de que o benefício concedido e excluído da apuração do IRPJ e da CSLL tenha sido concedido com o objetivo

finalístico de estimular a implantação ou a expansão de determinado empreendimento econômico, tudo conforme o disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Volto a reproduzir excerto das contrarrazões da PGFN, em que se resumem essas questões tratadas acima e com as quais estou plenamente de acordo:

- i. A Lei Complementar 160/2017 e os parágrafos 4º e 5º da Lei 12.973/2014 não revogaram o art. 30, caput, §§1º e 2º da Lei 12.973/2014. O §2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 estabelece claramente que *§ 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*
- ii. Portanto, remanesce como requisito para a dedução, previsto no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, o direcionamento dos recursos provenientes de benefícios fiscais de ICMS a investimentos;
- iii. Os requisitos de formação de reserva de lucros e impossibilidade de distribuição da reserva aos sócios ou acionistas possui, como premissa inafastável, o recebimento e direcionamento de recursos provenientes de benefícios fiscais para investimentos. Sem a comprovação de tal direcionamento, não há sentido lógico na formação de reserva de lucros (já que não existe receita ou lucro que forme essa reserva. Esse aspecto será explorado no tópico abaixo);
- iv. O STJ, no Tema 1.182, dispensou a prova de que a legislação estadual ou distrital tenha instituído subvenção para investimento. Entretanto, cabe ao contribuinte cumprir o requisito para dedução (direcionamento da verba para investimentos) previsto no art. 30 da Lei 12.973/2014. Conforme se extrai da ementa do EDcl no REsp 1987158/SC **É MISTER O DIRECIONAMENTO DO RESULTADO DO BENEFÍCIO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS;**
- v. A Solução de Consulta Cosit 11/2020, apesar de ter afirmado que os incentivos fiscais relativos ao ICMS devem ser considerados subvenções para investimento, não tratou dos requisitos para a dedutibilidade desses incentivos, conforme previsão contida no art. 30 da Lei 12.973/2014. O requisito foi esclarecido na Solução de Consulta Cosit 145/2020, que definiu que “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”. Não há, portanto, que se falar em “efeito vinculante” da Solução de Consulta Cosit 11/2020.

Assim, caem por terra, conforme acima exposto, as razões arguidas pela Contribuinte de que teria cumprido com o disposto nas teses fixadas pelo STJ no Tema 1.182 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 160/2017, além da observância do decidido através das Soluções de Consulta da COSIT de nºs 11/2020 e 145/2020.

Tratando especificamente das Soluções de Consulta citadas pela Contribuinte, e que teriam sido rigorosamente seguidas por ela no seu proceder, a Receita Federal colocou uma pá de cal na discussão ao editar o Ato Declaratório Interpretativo nº 04/2024, aplicável a fatos pretéritos e vinculante para qualquer interpretação que se queira dar às orientações emanadas do COSIT. Abaixo reproduzo o seu inteiro teor:

Art. 1º Este Ato Declaratório Interpretativo dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às subvenções para investimento, de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Art. 2º A finalidade do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, é impedir que o acréscimo patrimonial proporcionado pela receita correspondente às transferências de recursos qualificadas como subvenções para investimento, realizadas por pessoas jurídicas de direito público, seja computado na determinação do lucro real, desde que atendidos os requisitos e condições nele previstas, além do disciplinamento contido no art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, sem prejuízo do disposto no § 4º do referido art. 30.

§ 1º A receita de que trata o caput é aquela reconhecida e mensurada em estrita observância aos requisitos previstos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e, subsidiariamente, nas normas contábeis, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 2º Os valores registrados na escrituração comercial, correspondentes à receita referida no § 1º, deverão ser comprovados por documentos hábeis, segundo a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme o disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Art. 3º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, possui natureza jurídica de ajuste de exclusão ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real, cuja aplicação está inserida na sistemática dessa determinação.

Parágrafo único. Para a exclusão da parcela integrante do lucro líquido do período de apuração é fundamental que tal valor corresponda ao acréscimo patrimonial de que trata o art. 2º.

Art. 4º Nos termos do art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços

de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS equiparam-se, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, às subvenções para investimento, desde que atendidos os requisitos e condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Parágrafo único. A exclusão prevista no art. 3º, relativamente aos incentivos e benefícios de que trata o caput:

I - também deverá corresponder ao acréscimo patrimonial proporcionado para a pessoa jurídica por tais incentivos e benefícios, de modo a impedir que sejam incluídos na base de cálculo do IRPJ; e

II - não será realizada, caso não haja acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, de modo a evitar que a base de cálculo do IRPJ seja reduzida indevidamente.

Art. 5º O disposto no presente Ato Declaratório Interpretativo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, nos termos do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Art. 6º Publique-se no Diário Oficial da União

Assim, restou definitivamente consagrado no âmbito da Administração Tributária que, em se tratando de subvenções de ICMS há que ser considerado o seguinte:

- a) Primeiramente, deve-se perquirir se a subvenção recebida corresponde a uma transferência de recursos do Estado para a Contribuinte, não se aplicando, portanto, aos benefícios que têm como destinatários os adquirentes das mercadorias ou os tomadores de serviços;
- b) A subvenção recebida deve ser contabilizada a crédito de receita, tendo como contrapartida um lançamento a débito, seja decorrente de aumento de ativo ou redução de passivo;
- c) A subvenção recebida deve resultar em acréscimo patrimonial e compor o lucro contábil;
- d) Por último, as exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devem corresponder ao exato valor das subvenções recebidas, devendo ser glosadas no caso de excesso em relação aos valores obtidos.

Tais requisitos e/ou conclusões estão de acordo com o Tema 1.182 do STJ, que assevera somente ser possível a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 aos casos em que o resultado do benefício seja direcionado à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em relação à multa de ofício, a decisão recorrida afastou a qualificação e, conseqüentemente, reconheceu a decadência dos fatos geradores ocorridos em 2017; a DRJ

considerou que o procedimento adotado pela Contribuinte, apesar de equivocado, dependeria da caracterização do dolo do sujeito passivo, por agir com evidente intuito de fraude, o que não teria ocorrido pelo fato de que o seu proceder resultou de divergências quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, em especial, no caso concreto, por tratar-se de matéria de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Assim, com o afastamento da qualificação da multa de ofício, requer-se a apreciação do recurso necessário a este Conselho, haja vista o valor exonerado ter suplantado o limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, (quando o valor em discussão é superior a R\$ 15 milhões).

No mérito do afastamento da qualificação da multa de ofício, discordo da decisão recorrida.

Como vimos anteriormente, o procedimento da Recorrente está calcado em uma premissa absolutamente falsa, qual seja, a de que as isenções/reduções/etc do ICMS incidentes sobre as operações que pratica, e que lhe foram concedidas via normas revestidas de caráter geral e objetivo, gerariam benefícios enquadrados como se subvenções para investimento fossem. Dessa forma, apropriou-se do arcabouço legal/jurisprudencial vigente, relativo aos efeitos fiscais/tributários incidentes quando da percepção de tais subvenções governamentais, para beneficiar-se pela redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Mas não ficou somente no campo das alegadas interpretações jurídicas consideradas equivocadas pela Fiscalização. Foi além, agindo dolosamente para perpetrar uma fraude na sua escrita contábil no intuito de dar um verniz de legalidade à tese de que faz jus a uma verdadeira subvenção de investimento via isenções/reduções/etc de ICMS.

Conforme muito bem delineado no Termo de Verificação Fiscal, a Contribuinte lançou mão de registros contábeis eivados do vício da simulação, efetuados com o intuito de demonstrar o cumprimento, tanto da percepção do benefício como se subvenção fosse, quanto do atendimento ao comando legal insculpido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 de lançar tais recursos em reservas de lucros. Vejam como se manifestou a Autoridade Fiscal:

Registros contábeis, se corretamente realizados e interpretados, explicam a essência de todos os fatos econômicos. A escrituração contábil é uma obrigação óbvia para identificação de bens, direitos e obrigações reais das entidades. É condição básica porque determinado fato econômico, se não registrado, não pode ser aferido e mensurado corretamente. A escrituração contábil serve, portanto, para registro de fatos e eventos reais que efetivamente afetam o patrimônio das empresas.

Mas o simples registro contábil não gera, concede, ou garante um direito. Antes do registro é necessário a realidade, a existência factual do bem ou direito. Na contabilidade da SIPAL, a “subvenção” escriturada **simplesmente NÃO EXISTE!** E os registros efetuados servem apenas e tão somente para **uma simulação, uma**

fraude, que tenta reduzir, indevidamente, obrigações sociais que deveriam ter sido recolhidas ao erário.

Neste caso, os registros contábeis e a escrituração fiscal no LALUR eram absolutamente desnecessários, podendo mesmo ser considerada indevida. Os registros foram feitos, exclusivamente, para **simular** uma mutação que, se tivesse ocorrida de fato, poderia resultar numa redução de tributos.

O simples registro não comprova o fluxo ou a mutação patrimonial. Como veremos a seguir, os registros efetuados nas contas de Ativo e Passivo da fiscalizada não correspondem a alterações patrimoniais reais, pois sequer ocorreram fluxos reais de valores, direitos ou obrigações.

Como veremos também, a constituição de **Reserva para Incentivos Fiscais**, com valores transferidos dos Resultados de Exercício, objetivou apenas dar aparência à exigência central do caput do art. 30 da 12.973/2014 (constituição de Reservas de Lucros).

Os registros contábeis relacionados às pretensas Subvenções auditadas neste procedimento **são fictícios**. Têm por objetivo exclusivo **simular** fatos econômicos inexistentes e **fraudar**, escandalosamente, o recolhimento de IRPJ e CSLL. Evidenciaremos essas constatações pela explicitação de quatro aspectos:

- a) Exposição dos **lançamentos fictícios e sem substância** realizados pela fiscalizada;
- b) Espelhando as **informações falsas** pela comparação dos lançamentos com as amostras de operações apresentadas pela fiscalizada;
- c) Exemplificando, a partir de amostra apresentada, a forma correta de contabilização e escrituração fiscal de operações **sem** benefícios fiscais e **com** benefícios fiscais;
- d) Explicitando a falsa interpretação das orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 07

6.1 - Os lançamentos contábeis, sem substância, de receitas não auferidas e não reconhecidas

A fiscalizada utiliza duas contas de resultado, uma a Débito e outra à Crédito, na escrituração contábil das pretensas receitas de subvenções. Ou seja, produz lançamentos **que se anulam** e não produzem nenhuma mutação patrimonial na empresa. Após apurar um Lucro Contábil, não afetado pelas pretensas receitas, procede à exclusão dos mesmos valores na apuração do Lucro Real.

De dezembro/ 2017 a maio/2018 os lançamentos contábeis expunham de forma mais explícita a simulação da fiscalizada. Às fls. 792/793, se encontram partida e contrapartida da escrituração contábil nestes períodos. Em 2017, os lançamentos que tentam dar aparência, **simulam**, o recebimento do benefício, são escriturados da seguinte forma:

- a) Um lançamento que se anula para fins de acréscimo patrimonial, **debitando** uma conta contábil de resultado (31301000101101 - I.C.M.S) e **creditando** uma outra conta do mesmo grupo de resultado (31301001101101 - ICMS - SUBVENCAO PARA INVESTIMENTOS).

Quadro 6 - Lançamento nas contas de resultado em dez/2017

Data	Cód.Conta	Nome da conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2017	31301000101101	I.C.M.S.	D	6.356.438,76	VALOR RELATIVO A ICMS BENEFICIO FISCAL REF LC 1602017
31/12/2017	31301001101101	ICMS - SUBVENCAO PARA INVESTIMENTOS	C	6.356.438,76	VALOR RELATIVO A ICMS BENEFICIO FISCAL REF LC 1602017

- b) Um segundo lançamento absolutamente **imprestável**, para não dizer **ridículo**, porque escritura **partida e contrapartida contra ela mesma**, reproduz a nulidade no Passivo. Os lançamentos na conta de passivo 21301001101101– ICMS BENEFÍCIO FISCAL LC 160/2017 representam uma situação sui generis, algo parecido com um passivo natimorto de ICMS com os estados. Foi registrado, mas nunca existiu. Um lançamento surreal sem nenhuma mutação no patrimônio da empresa. Vejam a transcrição abaixo:

Quadro 7 - Lançamento em contas do passivo em dez/2017

Data	Cód.Conta	Nome da conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2017	21301001101101	ICMS - BENEFICIO FISCAL LC 160/2017	D	6.356.438,76	VALOR RELATIVO A ICMS BENEFICIO FISCAL REF LC 1602017
31/12/2017	21301001101101	ICMS - BENEFICIO FISCAL LC 160/2017	C	6.356.438,76	VALOR RELATIVO A ICMS BENEFICIO FISCAL REF LC 1602017

- c) Para cumprir, apenas aparentemente, o preceito contido no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, a fiscalizada constitui uma Reserva de Lucros a título de Subvenções para investimentos. A constituição dessa reserva registra a transferência de Lucros da conta 24501000201101- LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (débito), para a conta 24202001101101- RESERVA LUCROS-SUBVENCAO P/INVESTIMENTOS (crédito) da seguinte forma:

Quadro 8 - Lançamentos de constituição de reserva em dez/2017

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2017	24501000201101	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	D	6.356.438,76	TRANSF REF INCENTIVOS FISCAIS SUBVENCAO PARA INVESTIMENTOS PARA CONTA DE RESERVA
31/12/2017	24202001101101	RESERVA LUCROS-SUBVENCAO P/INVESTIMENTOS	C	6.356.438,76	TRANSF INCENTIVOS FISCAIS SUBVENCAO PARA INVESTIMENTOS DA CONTA LUCROS ACUMULADOS

A constituição dessa reserva, com esse nome ou não, poderia ser realizada pela fiscalizada.

Mas é claro que **os fatos econômicos**, a origem patrimonial, que deram **lastro** à reserva **nunca foram o recebimento de valores destinados pelos estados**.

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal 02, às fls. 725/727, a inexistência de mutações patrimoniais nas contas de Receita e do Passivo foram objeto de constatação, sendo a fiscalizada, intimada a:

“Demonstrar, de forma individualizada, como as diversas hipóteses de tratamento tributário do ICMS para cada uma das operações quantificadas em demonstrativos já apresentados (Venda com fins específicos para Exportação; Dispensa de pagamento do ICMS Diferido; Venda com Isenção de ICMS; Vendas com Redução na Base de Cálculo do ICMS e Dispensa de pagamento do ICMS

sobre Frete) sensibilizaram o resultado da empresa. Ou seja, como resultaram em benefícios econômicos efetivos (acréscimo de Ativos ou de Receitas, ou a redução de Despesas/Passivos/Obrigações).

Em resposta às fls. 737, a contribuinte apresenta a forma de escrituração adotada a partir de junho/2018. A forma de contabilização iniciada em 2017 é reproduzida até maio/2018, conforme cópia de razão contábil extraída da ECD, às fls. 961. A partir de junho/2018, a fiscalizada adota uma sutil alteração na forma de efetuar os lançamentos. Procede aos lançamentos nas mesmas contas de resultado, mas com contrapartida na conta de passivo. O efeito é exatamente o mesmo, mas a pequena alteração fornece melhor aparência a simulação, vinculando-a ao CPC 07 de forma equivocada e oportunista como abordaremos mais à frente.

Assim, a mesma simulação contábil se faz presente a partir de maio/2018. Se utilizando de contrapartidas na conta de passivo 21301001101101 - ICMS BENEFÍCIO FISCAL LC 160/2017, a fiscalizada efetua dois lançamentos nas contas de resultado que **se anulam**. Um a **crédito** na conta 31301001101101 - ICMS - SUBVENCAO PARA INVESTIMENTOS (como se fosse receita) e outro a **débito** na conta 31301000101101 - I.C.M.S. (como se fosse despesa).

Abaixo a imagem com a descrição dos lançamentos apresentados pela contribuinte às fls. 737 e 738.

Credita-se uma receita inexistente.

Imagem 1 – Lançamento a Crédito de Receita Inexistente

D – 21301-0011 – I.C.M.S a Recolher (Benefício fiscal – LC 160/2017).						
C – 31301-0011 – I.C.M.S. Subvenção para Investimento (Receita não Tributável)						
(i) MENSAL = PELA BAIXA DO ICMS APURADO E LIQUIDADO EM RAZÃO DA SUBVENÇÃO DO ICMS (ISENÇÃO, REDUÇÃO DE BASE, NÃO INCIDÊNCIA, ETC.).						
Partida	Grupo	Conta	Nomenclatura_Grupo	Nomenclatura_Conta	Efeito Contábil_Fiscal	Registro
Passivo	21301	0011	Obrigações Fiscais	ICMS - Benef. Fiscal LC 160/2017	ICMS a recolher	Registro do imposto ICMS de responsabilidade da empresa em operações próprias, subencionadas pelos Benefícios Fiscais concedidos pelos Estados conforme LC 160/2017.
Nesta conta é registrado o ICMS a recolher sobre cada operação, considerando o benefício fiscal subencionado pelos Estados.						
Contrapartida	Grupo	Conta	Nomenclatura_Grupo	Nomenclatura_Conta	Efeito Contábil_Fiscal	Registro
Resultado	31301	0011	Impostos no Mercado Nacional	ICMS - Subvenção para Investimentos	Receita Não Tributável	Registro do imposto - ICMS - beneficiado por Incentivos Fiscais Incidentes sobre as operações de Venda Mercadorias e Produtos no mercado Interno, de responsabilidade da empresa.
Nesta conta é registrado o ICMS subencionado, que se transformou numa receita não tributável em razão da concessão dos benefícios fiscais (isenção, redução de base, não incidência, dispensa, etc.)						

E no mesmo momento debita-se uma despesa, também inexistente.

Imagem 2 - Lançamento da despesa inexistente

D – 31301-0001 – I.C.M.S. (Despesa DEDUTÍVEL: Reduz a base do IRPJ e CSLL)						
C – 21301-0011 – I.C.M.S a Recolher (Benefício fiscal – LC 160/2017).						
(i) MENSAL = PELO VALOR DO ICMS UTILIZADO, QUE GOZE DE BENEFÍCIO FISCAL						
Partida	Grupo	Conta	Nomenclatura_Grupo	Nomenclatura_Conta	Efeito Contábil_Fiscal	Registro
Resultado	31301	0001	(-) Impostos no Mercado Nacional	ICMS	Despesa Dedutível (Reduz a base do IRPJ e CSLL)	Registro do imposto - ICMS - incidentes sobre as operações de Venda Mercadorias e Produtos no mercado Interno, de responsabilidade da empresa.
Nesta conta é registrado o ICMS incidente e devido sobre cada operação sem considerar o benefício fiscal subvencionado pelos Estados. Reduz a receita bruta de vendas.						
Contrapartida	Grupo	Conta	Nomenclatura_Grupo	Nomenclatura_Conta	Efeito Contábil_Fiscal	Registro
Passivo	21301	0011	Obrigações Fiscais	ICMS - Benef. Fiscal LC 160/2017	ICMS a recolher	Registro do imposto ICMS de responsabilidade da empresa em operações próprias, subvencionadas pelos Benefícios Fiscais concedidos pelos Estados conforme LC 160/2017.
Nesta conta é registrado o ICMS a recolher.						

Ou seja, **não há mutação no patrimônio**. Não existem receitas ou ganhos a serem excluídos do LALUR e LACS, porque não há ajustes a serem realizados no Lucro Líquido conforme os artigos 260 e 261 do RIR/2018, anteriormente apresentados.

Distorcendo a realidade, a contribuinte conclui que com os lançamentos acima,

“...a subvenção acaba interferindo no resultado da fiscalizada, pois o valor do ICMS que deixou de ser pago em face dos benefícios fiscais se transforma em receita não tributável, com todos os seus reflexos contábeis e fiscais (conta 31301-0011)”

Ora, não há interferência nenhuma. Qual “reflexo contábil” ocorreu se os lançamentos representaram um fato econômico fictício e vazio? Qual reflexo fiscal que não seja a indevida expectativa derivada de um planejamento tributário mais que abusivo?

Assim como no ano calendário 2017, nos períodos subsequentes é também efetuado um lançamento a débito na conta 24501000101101 - Lucros Acumulados com crédito na conta 24202001101101- RESERVA LUCROS-SUBVENCAO P/INVESTIMENTOS.

Imagem 3 - Lançamento na conta de Reservas de Lucros

(ii) ANUAL = PELO TOTAL DAS SUBVENÇÕES CONTABILIZADAS NO EXERCÍCIO						
Partida	Grupo	Conta	Nomenclatura_Grupo	Nomenclatura_Conta	Efeito Contábil_Fiscal	Registro
Patrimônio	24501	0003	Lucros Acumulados	Resultado do Exercício	Interfere no Resultado	Registro dos Lucros ou Prejuízos Acumulados apurados.
As receitas das subvenções contabilizadas se tornam Lucros Acumulados ao final do exercício (grandeza econômica), e são registradas no Patrimônio Líquido do contribuinte.						
Contrapartida	Grupo	Conta	Nomenclatura_Grupo	Nomenclatura_Conta	Efeito Contábil_Fiscal	Registro
Patrimônio	24202	0011	Reservas	Reservas de Incentivos Fiscais	Reserva de Lucros	Registro das Reservas de Lucro, apuradas na forma de Incentivos e Benefícios Fiscais concedidos por entes federados, na forma da LC 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017.
Nesta conta é registrada a migração do Lucro Acumulado ao final de cada exercício para a conta de reserva de lucros das receitas de incentivos fiscais / subvenções.						

Como já destacado, essa formalização objetiva **dar aparência** ao cumprimento do contido no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Em tese, a constituição ou composição dessa reserva, com esse nome ou não, pode ser realizada pela fiscalizada a qualquer tempo. Trata-se de uma liberalidade possível à empresa.

Na sequência da exposição da forma os lançamentos, a fiscalizada expõe a essência da ilusão que quer ver aceita pelo fisco. Às fls. 739, assevera:

“A cronologia dos registros contábeis demonstra inequivocamente a repercussão patrimonial originada pelos incentivos e benefícios fiscais do ICMS concedidos pelos Estados, mediante a redução de despesas e o acréscimo das receitas que se transformam em lucros acumulados, que ao final do exercício são levados para a reserva de lucros.”

Quanto delírio cabe num pedaço de papel! Senão vejamos:

- a) Os lançamentos **não produziram repercussão patrimonial;**
- b) Os lançamentos **não produziram lucros acumulados;**
- c) O que foi levado para reserva de lucros **não foi originado em incentivos fiscais.**

Por fim e já buscando dar direção para a interpretação completamente distorcida, atrela seus argumentos ao CPC 07 nos seguintes termos:

“Em face de que o ICMS é subvencionado, debita-se o imposto a recolher contra os percentuais de isenção, redução de base de cálculo, diferimento, dispensa de pagamento, etc., sobre cada operação (D - 21301-0011), lançando-se a crédito em conta de receita não tributável (31301-0011), a qual sensibiliza o resultado da empresa ao final de cada exercício, ao se transformar em Lucro Acumulado e ser posteriormente registrado em reserva de lucros.

*Tal sistemática de contabilização está balizada nos ditames do **Comitê de Pronunciamentos Contábeis** - CPF 07 “Subvenção e Assistência Governamentais”, que prescreve:”*

É claro que **não ocorreu sensibilização alguma do resultado da empresa!** Também **não houve transformação em Lucro Acumulado** originado de subvenções.

A forma enviesada, para não dizer má-fé, destaca o lançamento a crédito de receita (31301-0011) e se “esquece” do lançamento a débito (31301-0001 – I.C.M.S.) tratado contabilmente e destacado (entre parênteses) como despesa dedutível pela contribuinte “(**Despesa DEDUTÍVEL: Reduz a base do IRPJ e CSLL**)”.

Ora, a despesa também **não existiu** porque não houve ônus nenhum econômico. Se a contribuinte queria apenas registrar a despesas para efeitos de controle (como feito com a receita), então essa despesa deveria ser objeto de **adição** às Bases de Cálculo na apuração do Lucro Real, assim como a **exclusão** de Receita efetivada. Ambas (receita e despesa) **são inexistentes**, mas a fiscalizada, de forma ilícita e ardilosa, efetua somente a **exclusão** da primeira no LALUR/LACS.

Como visto, a forma dos lançamentos efetuados a partir de junho/2018 produz os mesmos efeitos dos lançamentos efetuados até maio/2018, quais sejam: **nenhuma mutação/alteração patrimonial.**

Na sequência do Termo de Verificação Fiscal a Autoridade Administrativa demonstra com um exemplo concreto a forma com que a Contribuinte realiza os lançamentos contábeis, no caso, de operações de saída de mercadorias com o fim específico de exportação,

que correspondem a aproximadamente 87%, em termos de valor, das operações questionadas. Em seguida, didaticamente, a Autoridade Fiscal apresenta a forma correta de escrituração dos valores exonerados, para, enfim, desnudar a falsa interpretação dada pela Recorrente ao CPC-07, alegado como referência, pela Contribuinte, para defender a forma como escriturou os “benefícios recebidos”.

Vejam que salta aos olhos a artificialidade dos lançamentos contábeis efetuados, pois, conforme muito bem dito pela Autoridade Fiscal, não redundaram em “sensibilização alguma do resultado da empresa”, bem assim, não geraram nenhuma mutação patrimonial, inexistindo a produção de lucros acumulados originados em incentivos fiscais.

Abrindo um parênteses para falar do CPC-07, trata-se de uma norma contábil, e não uma regra fiscal. Além disso, “*deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental*”. Nesse contexto, o CPC-07 define subvenção governamental como sendo “*uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, **concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade**. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade*”.

Resta bem claro do teor do próprio Pronunciamento que a sua aplicação restringe-se a benefícios concedidos a uma entidade isoladamente ou a um grupo de entidades que atendam a determinados critérios, previamente estabelecidos, de caráter geral e subjetivo.

Portanto, os benefícios concedidos indistintamente a todos os contribuintes, como é o caso em apreço, de caráter geral e objetivo, relacionados unicamente aos produtos vendidos ou às atividades por eles desenvolvidas, não podem ser tidas por subvenções governamentais. Em não sendo subvenções governamentais, conforme fartamente já foi exposto anteriormente, inaplicáveis os ditames do CPC-07.

Voltando aos fatos arrolados no Termo de Verificação Fiscal tidos por simulados pela Autoridade Autuante, entendo estar fartamente demonstrada a fraude empreendida pela Recorrente através dos lançamentos contábeis efetuados sem lastro e/ou fundamento. A recorrente lançou mão de sua contabilidade para camuflar o recebimento de subvenções para investimento. Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de trasmutar a natureza dos valores exonerados de ICMS via isenção/redução/etc, concedidas em caráter geral e objetivo, para com isso diminuir ou mesmo evitar a tributação do IRPJ e da CSLL.

A Autoridade Fiscal fundamentou a aplicação da multa qualificada ao considerar que teria ficado evidenciado o intuito de fraude, na medida que a Contribuinte teria se utilizado de subterfúgio (simulação) ao realizar os lançamentos contábeis, da forma como procedeu, para “gerar” os benefícios ditos de subvenção para investimento. Vejam como ela se manifestou:

A infração Exclusões Indevidas de Subvenções Não Recebidas está vinculada à uma simulação detalhadamente descrita no tópico 6. Como visto, todos os registros contábeis estão relacionados a fluxos e mutações patrimoniais inexistentes, fictos, servindo exclusivamente para deduções indevidas nas Bases de Cálculo do IRPJ e CSLL.

A simulação identificada neste caso equivale ao conceito a fraude com definição contida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Esse tipo de conduta está descrito nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 abaixo transcritos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Os fatos descritos no curso do presente Termo de Verificação Fiscal concorrem para demonstrar o evidente intuito de fraude da autuada e, inequivocadamente, comprovam a conduta dolosa por esta praticada.

Assim, a multa sobre os créditos tributários objeto da infração supra destacada será qualificada à alíquota de 100 % (cento por cento), conforme prescreve o art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei 9.430/96, recém-introduzido no ordenamento legal pela Lei 14.689/2023.

A decisão recorrida, ao afastar a qualificação, escudou-se no argumento de que no presente caso haveria forte divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável. E, por considerar que a discussão trata de tema controvertido, que passou por mutações constantes, tendo sido objeto de diversas alterações legislativas, Pareceres Normativos, Soluções de Consulta, bem assim objeto de discussão em sede de recurso repetitivo, afastou a qualificação da multa de ofício.

Ora, como já vimos anteriormente, não estamos apreciando tema controvertido, de alta indagação, nem subsiste qualquer divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável. Aliás, nesses anos todos em que milito no CARF, esta é a primeira vez que lido com a situação de se considerar uma isenção/redução/etc de ICMS como se fosse uma subvenção para investimento, não passível de cômputo, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A matéria subvenção para investimento não é nova no CARF; há muitos anos se discute sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Entretanto, tais discussões se cingem, na sua maciça maioria de situações, na dicotomia entre subvenção para investimento X subvenção para custeio. Essa dicotomia foi mitigada com a edição da Lei Complementar nº 160/2014, cujo objetivo primordial foi o de encerrar a discussão a respeito dos benefícios concedidos pelos estados da federação, no âmbito da chamada guerra fiscal. Entretanto, tais benefícios, concedidos pelos estados membros, de forma alguma se confundiam com as isenções concedidas em caráter geral e objetivo mas, outrossim, tratavam de estabelecer condições para a instalação de novos empreendimentos ou para a expansão dos já existentes em seus territórios.

Considero que as teses defendidas pela Contribuinte são absolutamente temerárias, podendo trazer prejuízos incalculáveis para a arrecadação federal e aos próprios estados e municípios (via fundos de participação), não havendo, como já vimos anteriormente neste voto, qualquer plausibilidade ou mesmo razoabilidade para seu acolhimento. O procedimento fiscal foi realizado de forma bastante consistente, indo à fundo nas questões que permeiam todos os fatos considerados, em seu conjunto, como fraudulentos. Isso nos deixa seguros para afirmar que não procedem os argumentos da Recorrente para justificar uma operação que se mostra em tudo essencialmente artificial e desarrazoada, desprovida de substância jurídica e orquestrada com o fim único de suprimir tributos.

Mais do que ausentes os critérios de plausibilidade e/ou razoabilidade da tese da Recorrente, ressalte-se que não basta ser lícita a operação para que seus efeitos sejam automaticamente oponíveis ao Fisco. Para que possam gerar efeitos tributários, mais que conformidade com a lei, a operação realizada deve estar conforme o Direito.

Em assim sendo, os atos praticados pela Recorrente podem ser considerados como realizados de forma abusiva, sendo, portanto, inoponíveis ao Fisco por serem considerados ilícitos (art. 187 do Código Civil) e, acima de tudo, fraudulentos. Por serem inoponíveis ao Fisco, as consequências tributárias deles decorrentes (despesas/exclusões/compensações) devem ser consideradas indevidas, razão pela qual absolutamente escorreito o procedimento fiscal quanto às glosas empreendidas.

Por todo o exposto, a decisão recorrida neste ponto não pode ser mantida, razão pela qual dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer, tanto a multa qualificada em seu patamar de 100%, quanto a exigência relativa ao ano calendário de 2017, afastada pela DRJ por considerar que não teria havido fraude por parte da Contribuinte.

A Recorrente não apresentou nenhuma alegação específica em relação à autuação da CSLL. Assim, e considerando que o decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado de forma idêntica à referida contribuição, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e de direito, mantém-se integralmente a respectiva autuação.

Em resumo, o voto é por dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva

Inicialmente parabenizo o Ilmo. Conselheiro Relator pelo excelente voto, com o qual divergi tão somente em relação ao provimento do recurso de Ofício.

Entretanto, em relação ao Recurso Voluntário entendo que a análise foi irretocável.

Cumpré ressaltar que, o debate a respeito da caracterização de determinados incentivos como subvenções para investimento, especialmente no âmbito estadual, é tema complexo, polêmico e que já dura algumas décadas.

Por sua vez, mesmo com o advento da Lei Complementar 160/2017, que promoveu alterações na redação do art. 30 da Lei 12.973/2017, e que veio para tentar pacificar definitivamente o assunto, quase 10 anos depois o tema ainda permanece com pontos de insegurança, o que meu ver acabaram sendo intensificados pelas análises e decisões que o STJ vem adotando para o caso, que de certa forma apenas contribuíram para gerar mais inseguranças e dúvidas quanto ao seu efetivo alcance.

Entretanto, um ponto é certo em minha convicção. A ideia de que a LC 160/2017 veio a convalidar todo e qualquer incentivo estadual como subvenção para investimento é absolutamente inadequada.

Entretanto, em que pese minha posição sobre o tema, que se coaduna com o excelente voto condutor, não posso deixar de registrar meu respeito a posições divergentes como as explicitadas pelos professores Marcelo Magalhães e Alexandre Evaristo Costa, o que apenas confirma minha ressalva inicial sobre a complexidade do tema.

O fato é que, todo o histórico legislativo deixa claro que o objetivo almejado com a LC 160/2017 foi o de pacificar as divergências de interpretações que o fisco federal realizava à respeito dos incentivos estaduais concedidos como subvenções para investimento. Isto porque, as metodologias e formatos foram os mais variados possíveis.

Além disso, existia a discussão a respeito da validade dos incentivos concedidos sem a aprovação de convênio do Confaz no âmbito da denominada “guerra fiscal”.

O fato é que o legislativo nacional buscou pacificar a questão, estabelecendo alterações através da LC 160/2017 para finalizar debates sobre o tema.

Entretanto, diante de todo o contexto, resta claro que o §4º. do art. 30 da Lei 12.973/2014 ao estabelecer que incentivos estaduais seriam considerados subvenção para investimento, não estava a conceder cheque em branco para todo e qualquer incentivo ser alçado a tal natureza.

O próprio texto normativo estabelece a necessidade de respeitar os requisitos previstos no referido artigo, entre eles, o fato do incentivo ter sido concedido com objetivo de estimular investimentos, nos exatos termos do caput do seu artigo.

Por sua vez, o que a decisão do STJ através do Tema 1182 veio aclarar foi que, independentemente da sistemática de incentivo, seja isenção, redução de base, diferimento, entre outros, qualquer que fosse a técnica adotada pelo incentivo estadual para fins de subvenção de investimento, desde que cumpridos os demais requisitos formais, seriam válidos.

Entretanto, repito, isso não se tornou um cheque em branco para todo e qualquer incentivo estadual ser caracterizado como subvenção para investimento. Veja que a própria decisão do STJ permite que a receita Federal verifique o cumprimento dos requisitos formais previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014, é isso que se depreende do item 3 do referido tema.

Diante de todo o contexto histórico que verificamos, a vedação para exigência da demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico está diretamente ligado ao tal requisito do sincronismo que sempre foi exigido pela Receita Federal.

Em resumo, se a lei estadual descreve minimamente tal incentivo como subvenção para investimento, justifica a sua implementação à atração de investimentos como, por exemplo, um incentivo direcionado à atração e fortalecimento de determinado ramo econômico (atacadistas ou centros de distribuição, por exemplo), seja qual for a técnica utilizada (isenção, redução de base ou diferimento), foi depositada para fins de convalidação nos termos do Convênio 190, e cumpriu os demais requisitos do art. 30 da Lei 12.973/2014, não poderia a Receita Federal questionar a natureza de tal subvenção.

Entretanto, não foi o caso verificado no presente processo, no qual estamos diante de incentivos gerais, genéricos, sem a mínima condicionante de investimentos (apesar que qualquer incentivo acaba por atrair investimentos), onde não se comprovou o cumprimento do Convênio 190, sendo que alguns deles estão previstos na própria Constituição Federal, não se tratando de ato voluntário do ente estatal.

Exatamente por isso que acompanhei o voto condutor, o qual enfrentou de forma brilhante a questão.

Entretanto, ressalto, mais uma vez, que a questão não é simples e possui posicionamentos absolutamente respeitados em sentido diverso.

Por este motivo que divergi em relação ao provimento do Recurso de Ofício.

Isto porque, diante de toda a situação posta, se entendendo a Recorrente que a adoção da sua interpretação estaria correta, não haveria outra forma de promover a contabilização dos referidos incentivos senão da forma realizada. Exatamente por isso entendi que não haveria fraude à contabilidade, mas simples reflexo da realidade entendida como correta pela Recorrente, por mais que não concorde com a interpretação por ela adotada.

Ademais, entendo razoável a interpretação de que, se correta fosse a interpretação da Recorrente, o CPC 07 daria base aos lançamentos contábeis realizados.

A contabilidade precisa refletir os fatos, se a Recorrente entende que a sua interpretação a respeito da subvenção é a correta, interpretação esta amparada por boas posições de firmes juristas, não haveria outra forma para se refletir em sua contabilidade a não ser a que foi adotada.

Ressalte-se, por oportuno, que nada foi escondido ou omitido, pelo contrário, os lançamentos foram explícitos e justificados à autoridade fiscal, além de condizentes com a interpretação adotada pelo contribuinte.

Assim, diante do exposto, não vislumbrei a fraude contábil apontada pela autoridade fiscal, tampouco o dolo com intuito de sonegar. Ao final das contas, estamos diante de uma gigante do setor agrícola que jamais faria uma reformulação da contabilidade neste nível sem imaginar que não poderia ser fiscalizada ou que enganaria a fiscalização federal.

Esses foram os motivos que me levaram a divergir do voto condutor em relação ao provimento do Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva

Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin

Com a devida vênia ao eminente Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves e à respeitável maioria, apresento minha declaração de voto vencido no Acórdão proferido no processo em epígrafe.

Divirjo do entendimento prevalecente neste julgamento, especialmente no que tange à qualificação dos benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento, para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como quanto à manutenção da multa de ofício qualificada. Minha compreensão do conjunto normativo e jurisprudencial aplicável, em particular da Lei Complementar nº 160/2017 e do Tema 1.182 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conduz a uma conclusão distinta, alinhada aos argumentos de defesa apresentados pela Recorrente SIPAL Indústria e Comércio Ltda.

Entendo que a interpretação dada aos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, conforme modificado pela LC nº 160/2017, e à tese firmada no Tema 1.182 do STJ, não pode desconsiderar o propósito legislativo de pacificar a controvérsia sobre a “guerra fiscal” e conferir segurança jurídica aos contribuintes que se beneficiaram de incentivos estaduais.

II. A Natureza das Subvenções e o Alcance do Tema 1.182 do STJ.

O voto condutor fundamenta a não exclusão dos benefícios fiscais de ICMS (isenções, reduções de base de cálculo, diferimento, etc.) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na premissa de que estes não geram receita ou ganho para o contribuinte, beneficiando o consumidor final, e por não se tratarem de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos nos termos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Contrariamente a esse entendimento, a Lei Complementar nº 160/2017, em seu art. 10 e ao incluir os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, teve como objetivo precípua equiparar os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal a subvenções para investimento, vedando a exigência de outros requisitos ou condições, não previstos no art. 30.

Nesse sentido, a interpretação do Tema 1.182 do STJ exige uma análise mais detida, especialmente de sua tese nº 2:

STJ Tema 1.182, 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.”

Esta tese é crucial. Ela expressamente dispensa a exigência de demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo direto à implantação ou expansão de empreendimentos. A intenção do legislador, e posteriormente consolidada pelo STJ, foi conferir caráter de subvenção de investimento a esses benefícios de ICMS, superando a discussão sobre a natureza intrínseca do incentivo na sua origem. A lei, de certo modo, cria uma ficção jurídica para fins de tributação federal, equiparando-os a subvenções para investimento.

A argumentação de que tais benefícios não “compõem o lucro líquido” ou não representam “acréscimo patrimonial” por não serem uma “receita” tradicional (uma vez que o ICMS é um tributo indireto) falha em reconhecer a especialidade da regra legal e jurisprudencial. A desoneração de um encargo fiscal, mesmo que repercutido ao consumidor final, confere um benefício econômico ao contribuinte, seja pela redução de um custo, seja pela melhoria de sua competitividade no mercado. É esse benefício econômico, equiparado legalmente a subvenção, que a legislação visa excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos formais de registro em reserva de lucros e a não utilização para finalidade estranha à viabilidade do empreendimento, conforme a tese nº 3 do Tema 1.182 do STJ.

A própria Delegacia de Julgamento (DRJ), em seu acórdão, reconheceu que a Solução de Consulta COSIT nº 145/2020 (que reformou a SC COSIT nº 11/2020), “é válida para servir de parâmetro para sua interpretação ao caso concreto, tendo, portanto, efeito vinculante para a RFB”. Embora a DRJ tenha mantido a necessidade de observar a condição de estímulo à

implantação/expansão, a tese nº 2 do STJ Tema 1.182, reiterada pela Recorrente, flexibiliza significativamente essa “demonstração”.

A Recorrente, como explicitado no relatório do voto condutor, “constituiu a adequada reserva (na forma do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014) e os valores nunca foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”. Este ponto é crucial e alinha-se diretamente com as condições estabelecidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e as teses do STJ.

Dessa forma, a análise deve focar na observância dos requisitos formais e na destinação dos valores, e não na natureza original do benefício de ICMS, que a própria LC 160/2017 e o STJ equipararam a subvenção para investimento.

Vamos à análise dos benefícios em questão:

Estado Concedente	Ato Concessivo e Operação Subvencionada
MS	Art. 29, I, do Anexo I, do Dec. 9.203/98 e Convênio ICMS n. 100/97 VENDA COM ISENÇÃO – Isenção das saídas internas dos produtos: desfolhantes, dessecantes, espalhantes adesivos, lubrificantes de sementes, formicidas, fungicidas, herbicidas, inseticidas, larvas de insetos ou ácaros, bactérias, vírus, usados como inseticidas biológicos, destinados a estabelecimentos agrícolas, pecuários ou agropecuários.
MT	Art. 115, XIX, Anexo IV, do Dec. 2.212/2014 e Convênio ICMS n. 100/97 VENDA COM ISENÇÃO – Isenção operações internas realizadas com insumo agropecuário milho, quando destinado ao produtor, à cooperativa de produtores, à indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e de desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado.
MT	Art. 115, XX, Anexo IV, do Dec. n. 2.212/2014 e Convênio n. 100/97 VENDA COM ISENÇÃO – Isenção operações internas realizadas com o insumo agropecuário amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metioninina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.
MT	Art. 581, parágrafo único, do Dec. 2.212/2014 e LC 87/96 e Convênio ICMS 84/2009

	DISPENSA DO PAGAMENTO DE ICMS DIFERIDO – Dispensa do pagamento do ICMS diferido nos casos em que a operação estiver abrangida por uma das hipóteses de isenção do imposto sobre exportações
MT	Art. 5º., II, parágrafo 3º. do Dec. 2.212/14 e LC 87/96 e Convênio ICMS n. 84/09. VENDA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO – Isenção de ICMS sobre operações de saída de mercadorias realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.
PR	Art. 24, parágrafo único, Anexo VIII e art. 46, I, parágrafo 2º. parte geral, do Dec. 7.871/2017 e Convênio ICMS 84/09 DISPENSA DE PAGAMENTO DE ICMS DIFERIDO – Dispensa de pagamento do imposto diferido ou suspenso relativo às operações ou prestações anteriormente abrangidas por diferimento ou suspensão, como as operações ou prestações destinadas ao exterior.
PR	Item 16, Anexo VI, Decreto 7.871/2017, Convênios ICMS 100/97, 49/17, 57/03 e 123/11 REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – Redução para 70% nas operações com insumo agropecuário milho, quando destinado a produtor, a cooperativa de produtores, a indústria de ração animal, ou a órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado ou ao Distrito Federal.
PR	Art. 3º., II, parágrafo único, I e II do Dec. 7.871/2017 e LC 87/96 do Convenio ICMS 84/2009 VENDA COM FINS EXPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO – Isenção de ICMS sobre operações de saída de mercadorias realizada com fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Como se nota, a Recorrente se beneficia de isenções, reduções de base de cálculo e dispensa de pagamento de ICMS diferido, vinculados à operação com determinados produtos agrícolas, em determinadas regiões e com destinação a determinados adquirentes, configurando, portanto, benefícios condicionados ao cumprimento de requisito e condições previstos na norma que os fundamenta, tratando-se de isenção, tal qual previsto no artigo 176 do CTN:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, **é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.**

Parágrafo único. a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Destaca-se que os benefícios que implicam em redução de base de cálculo e isenções relativos às saídas internas de insumos agropecuários previstos no Convênio ICMS 100/97, permanecem válidos, com vigência prorrogada até 31/12/2027, conforme estabelecido na 197ª Reunião Ordinária, realizada em Rio Branco, AC, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, no dia **4 de julho de 2025**, cuja ratificação restou estabelecida pelo Convênio ICMS 79/2025:

CONVÊNIO ICMS Nº 79, DE 4 DE JULHO DE 2025

Publicado no DOU de 08.07.25, pelo despacho 20/25.
Ratificação Nacional no DOU de 25.07.25 pelo Ato Declaratório 16/25.

Prorroga e altera o Convênio ICMS nº 100, de 4 de novembro de 1997, que reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências, e altera o Convênio ICMS nº 26, de 12 de março de 2021, que prorroga e altera o Convênio ICMS 100/97.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 197ª Reunião Ordinária, realizada em Rio Branco, AC, no dia 4 de julho de 2025, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira As disposições contidas no Convênio ICMS nº 100, de 4 de novembro de 1997, publicado no Diário Oficial da União de 6 de novembro de 1997, ficam prorrogadas até 31 de dezembro de 2027.

Cláusula segunda A cláusula sétima do Convênio ICMS nº 100/97 passa a vigorar com a seguinte redação:

"Cláusula sétima Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos desde a sua publicação no Diário Oficial da União, vigendo até 31 de dezembro de 2027."

Não diferente disto, o Convenio ICMS 84/09, que trata dos benefícios incidentes sobre as operações de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação, especialmente quando equipara à exportação a saída de mercadoria, no mercado interno, para estabelecimento exportador com fim específico de exportação, também permanece válido e vigente em sua essência, conforme disposto pelo Convênio ICMS 170/2021, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 182ª Reunião Ordinária, realizada em Brasília, DF, no dia **1º de outubro de 2021**.

CONVÊNIO ICMS Nº 170, DE 1º DE OUTUBRO DE 2021

Publicado no DOU de 08.10.2021, pelo despacho [69/21](#).
Retificação publicada no DOU de 29.11.21

Altera o Convênio ICMS nº 84/09, que dispõe sobre as operações de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 182ª Reunião Ordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 1º de outubro de 2021, tendo em vista o disposto nos arts. 100, 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Os dispositivos a seguir indicados do [Convênio ICMS nº 84, de 25 de setembro de 2009](#), passam a vigorar com as seguintes redações:

I - o parágrafo único da cláusula primeira:

"Parágrafo único. Para os efeitos deste convênio, entende-se como empresa comercial exportadora, as empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, da Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais (SECINT), do Ministério da Economia.";

II - as alíneas "a" e "c" do inciso I da cláusula terceira:

"a) o CFOP 7.501 - exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação;"

"c) a mesma unidade de medida tributável constante na nota fiscal emitida pelo estabelecimento remetente;"

III - a cláusula sexta-A:

"**Cláusula sexta-A** A empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento da mesma empresa que houver adquirido mercadorias de empresa optante pelo Simples Nacional, com o fim específico de exportação para o exterior, que não efetivar a exportação, nos termos do parágrafo único da cláusula sétima-A, ficará sujeita ao pagamento do imposto que deixou de ser pago pela empresa vendedora, acrescido dos juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação relativa à cobrança do tributo não pago."

IV - o "caput" da cláusula sétima-A:

"Cláusula sétima-A Nas operações de que trata este convênio, o exportador deve informar na Declaração Única de Exportação - DU-E, nos campos específicos:"

Portanto, não há que se questionar a constitucionalidade, ou legalidade de tais benefícios, ante o cumprimento do disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, ou tão pouco a necessidade de adesão ao benefício via depósito dos documentos comprobatórios de concessão, para convalidação do dito benefício.

Neste seguir, evidente que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, gozados pela Recorrente, equiparam-se, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, às subvenções para investimento, desde que atendidos os requisitos e condições previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, conforme disciplinado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 4 de dezembro de 2024.

Ao sustentar que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em caráter geral e irrestrito não poderiam ser considerados subvenção para investimento, cria-se um obstáculo à aplicação da norma disciplinada pelo § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o qual determina que "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", ao passo que aqui não restou estabelecida nenhuma distinção entre os diversos tipos possíveis de incentivos fiscais relativos ao ICMS.

Partir do pressuposto de que apenas ao contribuinte que possuir algum tipo de acordo bilateral ou regime tributário especial e diferenciado é que será dado o direito de

equiparação do benefício de ICMS, às subvenções de investimento, contraria referido texto de lei, uma vez que, tal discussão restou superada pela decisão do STJ, no julgamento do tema 1.182, cujo trecho da ementa reforça a ideia de que: ***“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”.*** (g.n.)

Portanto, tem-se na verdade, que o STJ, em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158, firmou tese de **que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos**, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Entendimento já referendado por este CARF em outras oportunidades (Acórdão 1202-001.503) no qual o D. Conselheiro Rel. Leonardo Couto de Andrade destaca que:

“Nos termos do § 4º, qualquer incentivo, benefício fiscal ou financeiro-fiscal relativo ao ICMS deve ser tido como subvenção para investimento. O caráter genérico do dispositivo não estabelece distinção entre os diversos tipos possíveis de incentivos fiscais relativos ao tributo em questão.

[...]

Quanto à implantação ou expansão de empreendimentos importa avaliar se a subvenção para investimentos de per si subentende a aplicação nessas situações. **Em outros termos: “subvenção para investimentos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” seria uma coisa só e não uma condicional.**

Voltando ao § 4º, tem-se um texto abrangente e genérico para definir a subvenção para investimento, o que já seria suficiente para desfazer a unificação conceitual acima sugerida. Significa que podem existir modalidades de subvenção para investimento que, pela sua natureza, já demandam a vinculação a um projeto de implantação ou expansão de empreendimentos. **Por outro lado, é perfeitamente possível que a subvenção para investimento seja concedida por outras razões”.**

Ainda no âmbito desta 1ª Seção, pela contemporaneidade e por abarcar o posicionamento do Poder Judiciário sobre o tema, vale trazer à baila o voto condutor do Acórdão 9101-006.891 de lavra do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, prolatado pela 1ª Turma da CSRF em 04/04/2024, transcreve-se a ementa, já bem elucidativa:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR

DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

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, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. **O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (g.n).**

Nesse mesmo sentido, Acórdão 1402-006-949, de relatoria do D. Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto:

17. Logo, a inclusão do mencionado § 4º consolida entendimento de que todos os benefícios estaduais de ICMS são subvenções para investimento, independentemente se concedidos como benefício fiscal propriamente dito ou se vinculado à eventual contrapartida.

18. Por conseguinte, passou a não mais existir a necessidade do contribuinte provar que as parcelas são concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sendo irrelevante qualquer discussão a respeito da diferença conceitual entre subvenção por investimento e subvenção por custeio no que tange aos benefícios do ICMS.

19. Neste sentido, cumpre destacar a Solução de Consulta COSIT nº 15/2020, que assim dispõe:

[...] De acordo com a legislação de regência, temos que:

18.1. Existem dois tipos de subvenções para investimento, quais sejam, as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, inclusive quando concedidas por meio de isenções ou reduções de impostos, e os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal;

18.2. As subvenções para investimento recebidas, aqui também inclusos os incentivos relativos ao ICMS concedidos pelos estados e Distrito Federal, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social, observadas os demais requisitos estabelecidos na lei; [...]

20. Ademais disso, a Solução de Consulta COSIT nº 11/2020 faz uma retrospectiva legislativa, demonstrando que até o advento da LC nº 160/2017 fazia-se necessário identificar e distinguir a natureza da subvenção, contudo, isto não é mais necessário, vez que a norma atribuiu a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e benefícios fiscais atinentes ao ICMS concedidos pelos Estados, não se aplicando os requisitos antigos arrolados no PN CST nº 112/2017, in fine:

[...] 21 Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar, introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o objeto daquilo que é disciplinado tanto pelo PN CST nº 112, de 1978, quanto pela IN RFB nº 1.700, de 2017, faz com que esses atos normativos devam ser interpretados à luz do novo paradigma.

22 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

[...]

23 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção.

24 Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

[...]

25 Vale destacar ainda o caráter retroativo da novidade, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160, de 2017:

[...]

21. Com efeito, não se verifica mais a diferenciação em relação a subvenções para custeio ou subvenções para investimento, restando claro que todos os benefícios fiscais de ICMS se enquadram na segunda classificação.

22. Noutro giro, no que tange aos incentivos fiscais de ICMS, portanto, concedidos pelos Estados, não há mais necessidade de avaliação de cumprimento de contrapartidas específicas para enquadramento como subvenção para investimento, uma vez que foi incluída regra especial (§ 4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014) para este tipo de benefício fiscal, o que foi ratificado pelas Soluções de Consulta COSIT nºs 11/2020 e 15/2020. (g.n.).

De outro lado, a Recorrente demonstrou nos autos que constituiu a reserva de incentivos fiscais, em conta específica, tal qual determinado pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, tendo a autoridade fiscal deixado claro que **houve a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL de montantes classificados a título de subvenção par investimentos que nunca compuseram o Lucro Contábil.**

Todavia, a autoridade fiscal se valeu desse método de contabilização, para atribuir a Recorrente acusação de simulação pela constituição fraudulenta da conta de reserva de lucros.

Neste ponto, temos que o CPC 07, Pronunciamento Técnico que deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental, conforme orientado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, disciplina que:

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

41. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de *subvenção governamental*.

42. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, **a serem demonstrados um deduzido do outro.**

Quanto a contabilização dos valores recebidos a título de subvenções, o prof. Eliseu Martins, aponta que:

Os benefícios fiscais que se enquadram na definição de subvenção do CPC 07, devem ser evidenciados em separado como receitas de subvenção; os que não se enquadram, podem (deveriam?) ser também mostrados em separado nas notas explicativas das demonstrações das entidades afetadas.

A modalidade dos benefícios fiscais não altera a sua natureza de receita. Alguns benefícios fiscais são receitas explícitas, como os créditos presumidos e abatimento de dívidas; outros, conhecidos como reduções de despesas ou reduções de custos, tais como a redução de base de cálculo e alíquota reduzida de

ICMS, também são receitas. A diferença entre eles é meramente temporal: os primeiros ocorrem em momentos distintos (primeiro a despesa e depois a receita) e os segundos ocorrem concomitantemente (como registro da despesa integral concomitantemente ao registro da receita do benefício fiscal, resultando no tributo pelo valor já líquido da receita do benefício, ou, na prática, o lançamento de uma despesa líquida da receita do benefício fiscal).

Portanto, é cabível (e até recomendável) eu o contribuinte registre receitas decorrentes dos benefícios fiscais que importam na redução do imposto devido como despesa bruta e receita do benefício. Também é possível (o mais comum na prática) que o registro seja feito pelo valor da despesa já líquido da receita do benefício fiscal. Ambas as formas de contabilização independem da forma como essa redução é concedida – se por crédito presumido, redução de base de cálculo, alíquota reduzida ou outras formas.

No caso concreto, conforme apontado desde a Impugnação (fl. 1160), a Recorrente demonstrou o método de contabilização quando:

- 1- Apurou-se o ICMS devido e efetuou o registro a débito como despesa dedutível em conta de resultado (D-31301-0001), cuja contrapartida é o registro da obrigação em conta de passivo do imposto a recolher (C-21301-0011);
- 2- Após isso, debitou-se o imposto a recolher contra os percentuais de isenção, redução de base de cálculo e dispensa de pagamento de ICMS diferido, sobre cada operação (D-21301-0011), lançando-se a crédito em conta de receita não tributável (C-31301-0011);
- 3- Ao final do ano-calendário, a receita não tributável converteu-se em lucro acumulado, o qual é posteriormente registrado na conta de reserva de lucros.

Diante de tais esclarecimentos, tem-se que a Recorrente se valeu de normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos e que não levam a um resultado diferente do legítimo, motivo pelo qual não merece reparo o mecanismo de contabilização das subvenções para investimento adotado pela Recorrente, não havendo o que se falar em simulação ou fraude como pretendido pela d. autoridade fiscal.

A livre escolha do contribuinte sobre os processos de contabilização adotados vem disciplinada pelo Parecer Normativo CST n. 347/70, segundo o qual:

“Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo”.

Disso, tem-se que no caso em questão a operação foi realizada as claras, com balanços submetidos à auditoria externa e sem ressalvas (fl. 169 e 247), de modo a permitir a

rastreabilidade do montante das subvenções declaradas como recebidas pela entidade, dando ao usuário externo a possibilidade de verificação do montante dos benefícios fiscais e a sua destinação na constituição de reservas de incentivos, tal qual exigido pelo art. 30 da lei 12.973/2014.

III. Da Multa de Ofício Qualificada: Ausência de Dolo e Controvérsia Jurídica.

A manutenção da multa de ofício qualificada em 100%, tal qual proposta pelo voto condutor, baseia-se na alegação de que a Contribuinte agiu com dolo, simulando operações e alterando sua escrita contábil para fraudar o recolhimento de IRPJ e CSLL. O voto sustenta que os lançamentos contábeis efetuados pela SIPAL são “artificializados” e “sem lastro”.

Contudo, a própria Delegacia de Julgamento, em sua decisão anterior, expressamente afastou a multa qualificada, reconhecendo que a questão envolvia uma “matéria de relevante e disseminada controvérsia jurídica” e que “a mera divergência de interpretação da legislação tributária, não pode justificar o agravamento da multa de ofício”. Esta avaliação da DRJ está em consonância com a jurisprudência administrativa e judicial consolidada, que reserva a multa qualificada para casos inequívocos de dolo, fraude ou simulação.

A complexidade do tema das subvenções, com sucessivas alterações legislativas (Lei nº 12.973/2014, LC nº 160/2017), Pareceres Normativos, Soluções de Consulta divergentes e, finalmente, a fixação de teses em sede de recurso repetitivo pelo STJ (Tema 1.182), demonstra, por si só, a existência de uma intensa controvérsia jurídica. A Recorrente buscou fundamentar seu procedimento em um conjunto de normas e entendimentos (LC 160/2017, Art. 30 da Lei 12.973/2014, Soluções de Consulta RFB, Convênio ICMS 190/2017, CPC 07 e jurisprudência do STJ e STF), o que afasta a presunção de dolo.

A tentativa de adequar os registros contábeis à nova realidade jurídica imposta pela equiparação legal dos benefícios de ICMS a subvenções para investimento, mesmo que de forma que a fiscalização considere “não tradicional” ou “sem lastro” no sentido econômico usual, não pode ser sumariamente qualificada como fraude. O CPC 07, invocado pela contribuinte, é uma norma contábil que busca refletir a essência das operações, e a adequação de escritas frente a inovações legislativas (como a LC 160/2017) pode gerar divergências interpretativas sobre a melhor forma de representação contábil. A discordância sobre a forma de lançamento não se equipara, por si só, à simulação dolosa.

Considerando que a matéria era e continua sendo objeto de acirrado debate jurídico, a conduta da contribuinte deve ser interpretada sob o prisma da boa-fé objetiva, buscando aplicar a legislação conforme sua interpretação. A imputação de dolo exige prova robusta da intenção de fraudar, o que não se verifica de maneira inequívoca nos autos, em face da legítima controvérsia sobre o tema.

Conclusão

Diante do exposto:

1. Voto por **dar provimento ao recurso voluntário da SIPAL Indústria e Comércio Ltda. no mérito**, reconhecendo a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (com as alterações da LC nº 160/2017) e a interpretação do Tema 1.182 do STJ, uma vez que a Recorrente cumpriu os requisitos formais de constituição de reserva e não utilizou os valores para finalidade estranha ao empreendimento.

2. Subsidiariamente, negar provimento ao Recuso de ofício, com voto por **manter o afastamento da multa de ofício qualificada**, aplicando-se o percentual de 75%, conforme decidido pela DRJ, por entender que não restou configurado o dolo, a fraude ou a simulação, mas sim uma divergência de interpretação sobre matéria complexa e controversa.

3. Voto, ainda, por **manter o reconhecimento da decadência relativa ao ano-calendário de 2017**, conforme decisão da DRJ, em alinhamento com a ausência de prova de dolo que justificaria a qualificação da multa e a ampliação do período fiscalizado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin